



ASAMBLEA LEGISLATIVA
Gerencia de Operaciones Legislativas
Sección de Correspondencia Oficial

Hora: 15:44

Recibido el: 15 OCT 2021

SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL Por:
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
TELEFONO 22718888, FAX 2281-0781

ea

San Salvador, 15 de octubre de 2021.

ASUNTO: Se comunica sentencia de
inconstitucionalidad referencia 43-2018

Respetable
Asamblea Legislativa
Presente.

ASAMBLEA LEGISLATIVA
Leído en el Pleno Legislativo el:

Oficio No. 2294

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició el proceso de inconstitucionalidad con referencia 43-2018, promovido por los ciudadanos **Roxana Elizabeth Valdez López, Wenses Antonio Cruz Estrada, Diana Matías Vega Vásquez, Licia Amanda González de Rojas, Roberto Iván Dueñas Rivera y Mónica Victoria Ardón Quintanilla**, a fin de que se declarara la inconstitucionalidad de los artículos 41 inciso 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por la supuesta vulneración de los artículos. 106 inciso 5° y 131 ordinal. 6° de la Constitución.

En el citado proceso, la Sala de lo Constitucional emitió sentencia a las nueve horas con treinta minutos del 15/10/2021, la cual se remite íntegramente fotocopiada.

En dicha sentencia, entre otros aspectos, se dispone lo siguiente:

"1. *Sobreséese* el presente proceso promovido por los ciudadanos Roxana Elizabeth Valdez López, Wenses Antonio Cruz Estrada, Diana Matías Vega Vásquez, Licia Amanda González de Rojas, Roberto Iván Dueñas Rivera y Mónica Victoria Ardón Quintanilla, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 41 inciso 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por la supuesta vulneración del artículo 131 ordinal 6° de la Constitución en relación con el artículo 106 inciso 5° de la Constitución, porque dichas disposiciones constituirían una doble tributación. La razón es que los demandantes han realizado una interpretación equívoca de los preceptos impugnados y no han argumentado cómo la doble imposición tiene una naturaleza confiscatoria.

2. *Declárase* que en los artículos 41 inciso 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta *no existe la inconstitucionalidad alegada*, por la supuesta violación del artículo 131 ordinal 6° de la Constitución. La razón es que dichas disposiciones admiten una interpretación conforme con la Constitución, en el sentido de que todos los que estén obligados a retener un porcentaje del 5% del pago o acreditación de utilidades que realice a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, son quienes realizan la actividad

económica que puede suponer erogaciones, gastos o costes de producción, y quienes también pueden realizar las deducciones permitidas por la ley con la finalidad de poder seguir siendo capaces de realizar dicha actividad. Es decir, esas utilidades se determinan luego de hacer el balance de activos y pasivos (que sí comprenderán las deducciones).

3. *Notifíquese* la presente decisión a todos los sujetos procesales.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, para lo cual envíese copia al director de dicha institución”.

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

DIOS UNIÓN LIBERTAD

René Arístides González Benítez
Secretario Interino de la Sala de lo Constitucional
Corte Suprema de Justicia



Inconstitucionalidad

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las nueve horas con treinta minutos del quince de octubre de dos mil veintiuno.

El presente proceso ha sido promovido por los ciudadanos Roxana Elizabeth Valdez López, Wenses Antonio Cruz Estrada, Diana Matías Vega Vásquez, Licia Amanda González de Rojas, Roberto Iván Dueñas Rivera y Mónica Victoria Ardón Quintanilla, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 41 inc. 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹ (LISR), por la supuesta vulneración de los arts. 106 inc. 5° y 131 ord. 6° Cn.

Analizados los argumentos y considerando:

I. Objeto de control.

Persona jurídica.

“Art. 41 [inc. 3°].- Las utilidades de los sujetos domiciliados referidos en este artículo se gravarán con un impuesto complementario cuando se distribuyan de acuerdo a lo establecido en la presente ley”.

Retención por pago o acreditación de utilidades.

“Art. 72.- Los sujetos pasivos domiciliados que paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento (5%) de tales sumas. Dicha retención constituirá pago definitivo del impuesto sobre la renta a cargo del sujeto al que se le realizó la retención, sea éste domiciliado o no.

Si a las referidas utilidades no se les efectuaron las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en este capítulo, se deberá declarar separadamente de las otras rentas obtenidas en el ejercicio o período de imposición y pagar el impuesto a la tasa del cinco por ciento (5%).

Se entenderá por utilidades, el remanente que resulte de la sumatoria de las rentas gravadas, exentas y no sujetas percibidas o devengadas por el sujeto pasivo en el ejercicio o período de imposición menos los costos, gastos, deducciones y el impuesto regulado en los artículos 37 y 41 de la presente ley.

Se comprenderá que las utilidades han sido pagadas o acreditadas, cuando sean realmente percibidas por el sujeto pasivo, sean en dinero en efectivo; títulos valores, en especie, mediante compensación de deudas, aplicación a pérdidas o mediante

¹ Aprobada por Decreto Legislativo n° 134, de 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial n° 242, tomo 313, de 21 de diciembre de 1991; reformada en las disposiciones impugnadas mediante el Decreto Legislativo n° 957, de 14 de diciembre de 2011, publicado en el Diario Oficial n° 235, tomo 393, de 15 de diciembre de 2011.

operaciones contables que generen disponibilidad, indistintamente su denominación, tales como dividendos, participaciones sociales, excedentes, resultados, reserva legal, ganancias o rendimientos.

La retención establecida en el presente capítulo, por su carácter especial, prevalecerá sobre cualquier norma que la contrarie; salvo lo regulado en el artículo 158-A del Código Tributario”.

En el proceso han intervenido los demandantes, la Asamblea Legislativa y el Fiscal General de la República.

II. Alegaciones de los intervinientes.

I. A. Los actores alegaron la violación al principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.). Para ellos, los preceptos impugnados gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero sin que tal regulación permita deducción alguna, pues la retención del impuesto opera como pago definitivo. En consecuencia, al impedirse restar las erogaciones necesarias e imprescindibles para obtener la renta, no se grava la capacidad contributiva real del contribuyente, lo cual es contrario a lo previsto en el art. 131 ord. 6° Cn. En efecto, señalaron que la base imponible sobre la cual se aplica la alícuota se ha previsto “sin considerar de ningún modo los costos de producción [i]nvertidos o gastos de operación realizados para generar dichos ingresos”. Por tanto, los artículos cuestionados no permiten deducir ningún tipo de costos o gastos que sean necesarios para el mantenimiento de la fuente, por lo que son inconstitucionales.

B. Los actores también adujeron la vulneración de la prohibición de no confiscación, por doble tributación (art. 131 ord. 6° Cn., en relación con el art. 106 inc. 5° Cn.). Según ellos, los arts. 41 inc. 3° y 72 LISR representan una doble imposición del impuesto sobre la renta. Esto es así porque para “tasar el impuesto sobre la renta que paga el supuesto domiciliado que [d]istribuye o acredita los dividendos” se utiliza la misma renta que se usa para “tasar el impuesto sobre la renta que paga el sujeto domiciliado que recibe los [d]ividendos”. De modo que ambos impuestos se calculan sobre las utilidades obtenidas por los contribuyentes que las generan y las distribuyen. Consecuentemente, sobre las mismas utilidades obtenidas por los sujetos pasivos se paga el impuesto sobre la renta, aunque los impuestos referidos son pagados por dos sujetos pasivos distintos.

2. En su informe, la Asamblea Legislativa adujo que el tributo objetado es conforme con el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica. Para dicha autoridad, este se basa en la aptitud patrimonial del sujeto pasivo para cumplir la obligación tributaria. Esto es así porque la tributación prevista en el art. 41 LISR y la imposición fiscal del art. 72 LISR se produce sobre sujetos normativos distintos. Por tal razón, alega que no se configura una doble tributación, ya que para generarse tal efecto fiscal es necesario que la renta

gravada: (i) se grave por impuestos comparables; (ii) que estos sean soportados por el mismo contribuyente; (iii) que los tributos recaigan sobre la misma renta; y (iv) el impuesto recaiga sobre el mismo período. En consecuencia, la carga tributaria está basada en la capacidad económica de cada persona. En esa línea, el Órgano Legislativo consideró que los artículos impugnados no configuran tales presupuesto. Por tanto, concluyó que no existe la inconstitucionalidad alegada.

3. Para el Fiscal General de la República, es necesario distinguir el impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas y la retención de pago por la acreditación de utilidades a favor de las personas que las integran. Con base en tal distinción, sostuvo que la persona jurídica solo se encarga de retener o reportar la renta anual con sus deducciones, gastos y otros, por lo que el contribuyente está exento respecto de las utilidades recibidas por parte del sujeto pasivo como persona jurídica, ya que esta última es la fuente de donde provienen los ingresos que ya fueron gravados. Por esta razón, concluyó que el tributo no transgrede el patrimonio ni la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que los arts. 41 inc. 3º y 72 LISR no son inconstitucionales.

III. Depuración de las pretensiones.

1. En materia constitucional, el sobreseimiento implica la existencia de vicios en la pretensión —de cualquier naturaleza— que impiden al juzgador pronunciarse sobre el fondo del asunto, por ser detectados en la tramitación del proceso constitucional². Ello es así porque la pretensión es el elemento condicionante del proceso en todas sus etapas: es la que determina su inicio, continuación y finalización. Este Tribunal ha señalado que, según la Ley de Procedimientos Constitucionales, son varias las causas en virtud de las cuales puede sobreseer en un proceso constitucional de amparo. No obstante, dicha ley guarda silencio para los casos en los que con idéntica razón se advierta cualquiera de tales causas u otras análogas en los procesos de inconstitucionalidad³. Por ello, esta Sala ha sostenido que la regulación del sobreseimiento en la citada ley para el proceso de amparo puede extenderse a los otros dos procesos de los cuales conoce, vía autointegración⁴, en los supuestos aplicables.

Por esa razón, en el proceso de inconstitucionalidad es procedente el sobreseimiento cuando existe admisión indebida de la demanda⁵, según el art. 3 n° 3 LPC. Esto significa que si en el transcurso del proceso se advierte que uno o varios de los puntos que fueron objeto de admisión no debieron haberlo sido, la decisión debe ser la de no continuar con su trámite y sobreseer⁶. De lo contrario, se incurriría en un dispendio innecesario de la actividad

² Sentencia de 8 de octubre de 2014, hábeas corpus 435-2014R.

³ Auto de 1 de julio de 2015, inconstitucionalidad 100-2014.

⁴ Así se ha dicho desde el auto de 2 de septiembre de 1998, inconstitucionalidad 12-98.

⁵ Sobre esto, ver el auto de 31 de agosto de 2015, inconstitucionalidad 68-2013.

⁶ Auto de 19 de febrero de 2002, inconstitucionalidad 7-98.

jurisdiccional, pues bajo la certeza de que la pretensión no es procedente, se haría que la relación procesal finalice con una sentencia desestimatoria, con la actividad que esto implica.

2. A. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que concurre la múltiple imposición (si son dos, hablamos de “doble imposición”) cuando diversos tributos, en un mismo período impositivo o ante un mismo evento, ya sea abierta o encubiertamente, inciden sobre una misma manifestación de riqueza o sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica⁷. Así, la doble imposición puede darse cuando dos autoridades con potestades normativas gravan una misma actividad, e incluso un solo hecho imponible. Es decir que en ambos tributos el elemento objetivo (material, espacial, temporal y cuantitativo) y el elemento subjetivo son plenamente coincidentes⁸. También hay múltiple tributación cuando una misma autoridad crea más de un tributo sobre un solo hecho imponible, lo cual implica que hayan dos o más tributos idénticos⁹.

Por ello, se ha sostenido que el supuesto de múltiple tributación en el que se verifique la identidad del hecho generador representa una exacción arbitraria del patrimonio de los contribuyentes, lo cual es contrario al principio de capacidad económica¹⁰. Ahora bien, no obstante la anterior posición, la jurisprudencia constitucional ha sido consistente en afirmar que la doble tributación no importa necesariamente una inconstitucionalidad, sino solo cuando se alteran, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, los parámetros objetivos y subjetivos que el legislador debe utilizar al momento de imponer un tributo¹¹.

B. Al aplicar las anteriores consideraciones al segundo motivo de impugnación, esta Sala advierte ciertas deficiencias argumentativas que no fueron notadas de manera liminar. La primera consiste en que los actores omiten argumentar la incompatibilidad de la doble tributación con la Constitución, pues la mera descripción abstracta de ese tratamiento tributario no es suficiente para justificar su inconstitucionalidad. Es decir, los demandantes no exponen las razones por las cuales la doble tributación suponga una alteración sustancial de los parámetros que el legislador debe considerar en la creación impuestos.

La segunda deficiencia se funda en la interpretación errónea del objeto de control. El art. 72 inc. 1° LISR establece un impuesto que grava las utilidades que paguen o acrediten a los sujetos pasivos domiciliados a aquellos que tengan alguna de las calidades ahí descritas. Esto indica que existe un sujeto generador de la renta (sujeto pasivo domiciliado) y otro que la recibe (socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios). Con

⁷ Sentencia de 9 de julio de 2010, inconstitucionalidad 35-2009.

⁸ Sentencia de 30 de mayo de 2018, inconstitucionalidad 149-2015 AC. En sentido similar, sentencia de 20 de noviembre de 2003, amparo 681-2001.

⁹ Sentencia de inconstitucionalidad 149-2015 AC, ya citada; y sentencia de inconstitucionalidad 35-2009, ya citada. En igual sentido, sentencia de 19 de septiembre de 2014, inconstitucionalidad 58-2010.

¹⁰ Sentencia de inconstitucionalidad 58-2010, ya citada.

¹¹ Sentencias de 20 de noviembre de 2003, 9 de julio de 2010 y 19 de marzo de 2014, amparo 681-2001 e inconstitucionalidades 35-2009 y 39-2010, por su orden; así como los autos de 13 de abril de 2018, 18 de abril de 2018 y 25 de abril de 2018, inconstitucionalidades 108-2015, 1-2018 y 29-2016, respectivamente.

base en tal distinción, el sujeto obligado al pago del tributo objetado no es la persona generadora de la renta, sino aquella a la que se paga o acredita la utilidad. Por lo tanto, el hecho generador no recae sobre el mismo sujeto normativo, sino que quien realiza el pago o acreditación de utilidades únicamente cumple la función de agente de retención del impuesto que debe ser pagado por aquel que recibe el pago o acreditación.

Lo antedicho es así porque a los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos normativos que generan las utilidades que se pagarán o acreditarán son las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no (art. 41 inc. 1° LISR), renta que se gravará cuando sea distribuida a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios (arts. 41 inc. 3° y 72 LISR). Así, dado que la imposición impugnada no recae sobre el mismo sujeto obligado, no es posible hablar de una doble tributación, el cual es el presupuesto base de la impugnación planteada. Por todo lo expuesto, en aplicación analógica del art. 31 n° 3 LPC, *se deberá sobreseer en el presente proceso respecto de este punto.*

IV. Determinación del problema jurídico y del orden de la sentencia.

El problema jurídico que habrá de resolverse consiste en determinar si las disposiciones impugnadas (arts. 41 inc. 3° y 72 LISR) violan el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), porque impiden que el contribuyente pueda deducirse todos aquellos costos y gastos necesarios para la producción de la renta, al establecerse que la retención constituirá pago definitivo del impuesto sobre la renta a cargo del sujeto al que se le realizó la retención. Para resolver ese problema, se seguirá este orden: (V) se analizará el principio de capacidad económica; y (VI) se determinará si existe la inconstitucionalidad alegada.

V. Principio de capacidad económica.

1. El Órgano Legislativo tiene la competencia de decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa (art. 131 ord. 6° Cn.). Sin embargo, tal competencia está supeditada al respeto de los límites constitucionales que derivan del ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria. En efecto, la Constitución contiene distintos preceptos de contenido tributario, a los que se le conoce como “Derecho Constitucional Tributario”¹². Ese conjunto de disposiciones establece límites formales y materiales al poder tributario del Estado, pues, como cabe recordar, los tributos no son fines en sí mismos, sino meros instrumentos que conforman un sistema que permite la contribución generalizada para el sostenimiento de los gastos públicos¹³.

Para lograr dicho cometido, la Constitución intenta armonizar los derechos fundamentales de carácter económico (ej. el de propiedad —arts. 2, 103 y 106 Cn.—) con los

¹² Sentencia de 11 de julio de 2018, inconstitucionalidad 65-2015.

¹³ Sentencia de 26 de junio de 2015, inconstitucionalidad 46-2012 AC.

aspectos vitales de la comunidad política organizada (ej., el financiamiento de los gastos públicos —art. 224 ord. 4° Cn.—). Esa interacción justifica el carácter constitucional de los límites formales y materiales al poder tributario del Estado, los cuales implican la existencia de principios jurídicos que deben ser concretizados y respetados por el legislador y que sirven como garantía para los derechos fundamentales económicos de los contribuyentes, los cuales dan contenido a la exigencia de equidad tributaria, como lo exige el art. 131 ord. 6° Cn.¹⁴.

Ahora bien, la equidad de los tributos no puede ser objeto de un enjuiciamiento abstracto, sino que su análisis debe efectuarse mediante la verificación de si el sistema completo cumple con los mandatos concretos que la Constitución establece en materia impositiva. Dentro de estos, la equidad del sistema tributario se caracteriza por la observancia de los límites materiales relativos a la capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación¹⁵. En consecuencia, el tributo que la Constitución de la República permite y exige es aquel que no transgrede los límites sustanciales sobre su configuración y determinación, y que tenga por objeto ser un medio efectivo de financiamiento para el Estado. Por tanto, si un impuesto, tasa o contribución especial viola tales garantías de los derechos fundamentales, debe ser declarado inconstitucional.

2. 4. La jurisprudencia de este Tribunal ha entendido que la capacidad económica es uno de los cuatro principios materiales que dan contenido concreto a la equidad tributaria del art. 131 ord. 6° Cn. Este mandato (también llamado capacidad contributiva, de pago o de prestación) es uno de los límites que el Estado debe respetar al ejercer su poder impositivo. Básicamente, si el tributo tiene, por regla general, una finalidad económica, el criterio de graduación del aporte individual también debe tener base de igual naturaleza. Dicho en otras palabras, si el tributo nace por razones económicas, es forzoso, en principio, que el aporte por parte del contribuyente se produzca según pautas o consideraciones de tal orden. En consecuencia, el criterio para el establecimiento del pago de los individuos al gasto público es su aptitud de colaboración con la carga pública¹⁶.

De modo que, en virtud de dicho principio, el legislador debe estructurar un sistema tributario en el que el deber de las personas de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado se efectúe en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. En todo caso, la capacidad económica es una exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado, así como de cada tributo en particular¹⁷. Por ello, por regla general, en el caso de los impuestos, la consideración de la capacidad económica se presenta como una exigencia constitucional ineludible, en atención a la naturaleza de su hecho generador¹⁸.

¹⁴ Sentencia de 15 de noviembre de 2013, inconstitucionalidad 18-2012.

¹⁵ Sentencia de inconstitucionalidad 35-2009, ya citada.

¹⁶ Sentencia de 17 de abril de 2015, inconstitucionalidad 98-2014.

¹⁷ Sentencias de 19 de diciembre de 2012, 16 de enero de 2013, 5 de abril de 2013, 16 de octubre de 2013 y 3 de diciembre de 2014, amparos 169-2011, 170-2011, 592-2010, 137-2011 y 773-2012, por su orden.

¹⁸ Sentencia de inconstitucionalidad 35-2009, ya citada.

B. En ese orden, la capacidad económica generalmente se mide por medio de cuatro indicadores: (i) el patrimonio; (ii) la renta; (iii) el consumo; o (iv) el tráfico de bienes. Teniendo en cuenta lo anterior, este Tribunal sostuvo que el legislador solo puede elegir como hechos generadores aquellos que, directa o indirectamente, revelen cierta capacidad económica; y, de manera congruente, la base o elemento para establecer la intensidad del gravamen también debe reflejar dicha capacidad¹⁹. Así, en ningún caso, los tributos no deben afectar su “mínimo vital”, esto es, la cantidad destinada a la satisfacción de las necesidades básicas e ineludibles del sujeto²⁰.

C. Por otra parte, dicho principio tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) y la subjetiva (o relativa). La primera es la capacidad abstracta para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, la capacidad que el legislador toma en cuenta cuando configura el hecho generador de un tributo, cuya finalidad es asegurar que solo se van a gravar actos, hechos o negocios que revelen capacidad de pago efectiva²¹. Por tanto, el Órgano Legislativo está limitado a definir como objeto de tributación únicamente la riqueza disponible, en otras palabras, los rendimientos netos o la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos, de modo tal que la carga tributaria total sea en función de la capacidad económica real de cada contribuyente obligado al pago del tributo de que se trate.

La segunda es aquella que sirve para orientar o modular, respecto a un contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo²². Si bien el sujeto tiene la obligación de tributar, ello debe hacerse conforme a la riqueza efectivamente disponible. En consecuencia, sería arbitrario que el Estado exigiera aportaciones a los sujetos para sostener el interés general cuando estos no disponen del mínimo indispensable para su existencia o cuando tales aportaciones agoten su capacidad productiva.

D. En suma, si de conformidad con el principio de capacidad económica debe gravarse la riqueza disponible, entonces solo deben afectarse los rendimientos netos. Pero esto no impide que el legislador, por razones administrativas, utilice técnicas que se ajusten más o menos a dicha exigencia (ej., que solo permita la deducción de gastos indispensables para obtener los ingresos gravados)²³. Así, cuando se pretende medir la capacidad económica en función del patrimonio, lo razonable es computar la totalidad del patrimonio neto, no solo algunos bienes del activo ni los más valiosos²⁴. En segundo lugar, el gravamen debe cuantificarse sobre un

¹⁹ Sentencias de 22 de septiembre de 2010 y 2 de febrero de 2011, amparos 455-2007 y 1005-2008, por su orden.

²⁰ Sentencia de 7 de febrero de 2014, inconstitucionalidad 63-2013.

²¹ Véase el auto de 23 de agosto de 2017, amparo 143-2017.

²² Sentencia de 4 de abril de 2014, amparo 388-2010.

²³ Este criterio fue sostenido en la sentencia de 10 de octubre de 2012, inconstitucionalidad 15-2012. El criterio de que, por ejemplo, solo permita la deducción de los gastos indispensables para obtener los ingresos gravados (si este fuera el hecho generador), fue también empleado en la sentencia de 19 de marzo de 2014, inconstitucionalidad 39-2010.

²⁴ Sentencia de 26 de mayo de 2017, inconstitucionalidad 50-2015.

período impositivo determinado, para evitar, por ejemplo, que la renta obtenida en un período único se vuelva a gravar, o que se desconecten ingresos y pérdidas y se afecte la regla de que solo debe imponerse el neto objetivo²⁵. Y, en tercer lugar, el gravamen debe recaer solo en rendimientos efectivos, no ficticios.

VI. Resolución del problema jurídico.

1. Previo a resolver el problema jurídico planteado, esta Sala estima necesario reiterar los términos de impugnación propuestos por los actores. Básicamente, ellos han aducido que los arts. 41 inc. 3° y 72 LISR violan el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), debido a que gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero sin que tal regulación permita deducción alguna, pues la retención del impuesto opera como pago definitivo, es decir, sin considerar de ningún modo los costos de producción invertidos o gastos de operación realizados para generar dichos ingresos. Esto supondría que no se grava la capacidad contributiva real del contribuyente.

2. A. Para resolver el problema jurídico antedicho, es necesario iniciar por interpretar el sentido de los arts. 41 inc. 3° y 72 LISR. Al respecto, la primera de esas disposiciones es una norma de remisión, porque lo que prevé es que “las utilidades de los sujetos domiciliados referidos en este artículo se gravarán con un impuesto complementario cuando se distribuyan de acuerdo a lo establecido en la presente ley”. La norma remitida y que complementa al art. 41 inc. 3° LISR es, entre otras, el art. 72 LISR, que establece una regla jurídica compuesta por un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. El supuesto de hecho es la obtención de una renta en los términos del art. 2 LISR, ya sea que provenga de actividad empresarial, dividendos, participaciones, productos, ganancias, beneficios o utilidades, entre otras. En cambio, la consecuencia jurídica es el pago del impuesto sobre la renta por haber ocurrido el hecho generador que prevé la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Atendiendo a los términos usados por el art. 72 LISR, es evidente que regula la situación de dos sujetos de derecho distintos. Primero, la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica que se constituye en el “sujeto pasivo domiciliado”. Esto se infiere de los términos mismos empleados por el art. 72 LISR, pues dicho sujeto pasivo necesariamente tendría que ser persona jurídica o un ente colectivo sin personalidad jurídica (como las uniones de personas y las sociedades irregulares o de hecho a que se refiere el art. 5 letra d LISR), debido a que su obligación de retener un porcentaje del 5% de las sumas (para hacerlo llegar al Fondo General de la Nación como impuesto pagado) surge de que pague o acredite utilidades a “socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios”. Y segundo, la persona natural o jurídica que recibe la utilidad (a quien el sujeto pasivo domiciliado paga o acredita), que debe pagar ese 5% de impuesto sobre la renta al Estado por haberla recibido. Esto

²⁵ Sentencia de 29 de septiembre de 2011, inconstitucionalidad 10-2006.

resulta más claro si se toma en consideración que el art. 72 inc. 2° LISR establece la obligación de que esta persona, en caso de que el sujeto pasivo domiciliado no realice la retención de tal porcentaje, deba declarar esa utilidad por separado de las demás rentas obtenidas en el ejercicio o período de imposición y pagar el impuesto a la tasa del 5%.

Entonces, ambos sujetos —el sujeto pasivo domiciliado que paga o acredita y la persona natural o jurídica a la que se le efectúa la retención— tienen roles distintos en la relación jurídica. Si las utilidades son beneficios económicos que provienen de una actividad económica, entonces tiene sentido que sea el sujeto pasivo domiciliado quien efectúe la retención y quien también “pague o acredite” estas a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, debido a que quien realiza la actividad de la que provienen es dicho sujeto, no las personas naturales o jurídicas que tienen alguna de las calidades mencionadas. Y como esto es así, entonces debe haber algún proceso productivo previo a la utilidad que es realizado por el sujeto pasivo domiciliado, el cual, naturalmente, producirá gastos o erogaciones necesarios para continuar realizando la actividad de la que provienen esas utilidades. En consecuencia, será este quien efectuará las deducciones generales (art. 29 LISR) o especiales (ej., arts. 30, 30-A, 31, 32, LISR, entre otras) a que haya lugar.

En ese sentido, luego de hacer el balance de activos y pasivos (que sí comprenderán las deducciones), la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica (sujeto pasivo domiciliado) puede determinar cuáles han sido sus utilidades. Y serán estas las que se pagarán o acreditarán a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios.

B. Con base en lo anterior, esta Sala considera que los arts. 41 inc. 3° y 72 LISR admiten una interpretación conforme con la Constitución. Según los precedentes constitucionales, la interpretación conforme es un criterio hermenéutico en virtud del cual, de entre los varios significados posibles de una disposición, debe seleccionarse el que mejor encaje con las normas constitucionales, con fundamento en los principios de unidad del ordenamiento jurídico y supremacía constitucional²⁶. En ese sentido, esta produce como efecto una sentencia formalmente desestimatoria, porque la disposición legal objeto de control no es invalidada, al admitir por lo menos un significado que se acomoda al precepto constitucional propuesto como parámetro de control. Pero, de modo simultáneo, implica también una sentencia materialmente estimatoria debido a que “descarta” o “expulsa” del orden jurídico la interpretación que es incompatible con la Constitución.

Así las cosas, según lo establecido en el apartado anterior, los arts. 41 inc. 3° y 72 LISR deben ser considerados compatibles con el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), en virtud de que, en este caso, la persona jurídica

²⁶ Sentencia de 23 de mayo de 2018, inconstitucionalidad 149-2013.

o ente colectivo sin personalidad jurídica (sujeto pasivo domiciliado) obligado a retener un porcentaje del 5% del pago o acreditación de utilidades que realice a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, es quien realiza la actividad económica que puede suponer erogaciones, gastos o costes de producción, y quien también puede realizar las deducciones permitidas por la ley con la finalidad de poder seguir siendo capaz de realizar dicha actividad. En cambio, respecto de ese mismo proceso productivo del que provienen las utilidades pagadas o acreditadas, la persona natural o jurídica que tenga alguna de las calidades mencionadas no se constituye, al menos en principio, en un participante directo de dicho proceso, sino únicamente en una especie de inversor que recibe las utilidades.

De manera que la disposición impugnada, entendida de este modo, no tendría un vicio material de inconstitucionalidad en función del problema jurídico planteado. Ahora bien, esto no supone que esta Sala avale de ninguna manera el porcentaje de la alícuota que constituye el impuesto, porque ese es un asunto distinto al que se ha discutido en este proceso —por ejemplo, un tema de proporcionalidad—. Pero, sí significa que debe desestimarse la pretensión de los demandantes, tomando como base la interpretación apuntada.

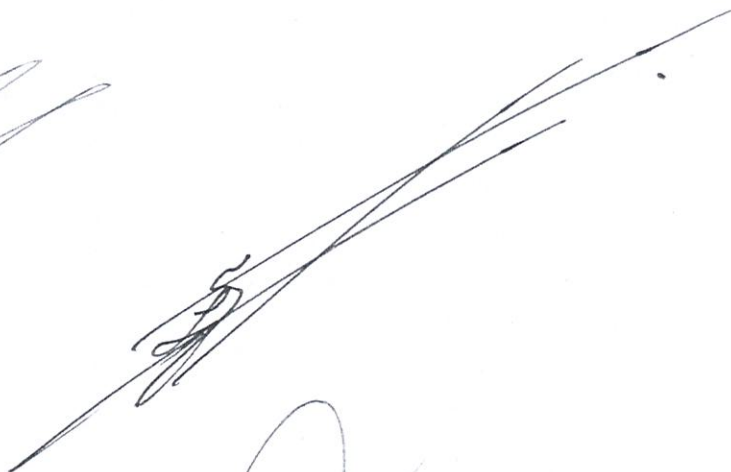
Por tanto, con base en las razones expuestas, disposiciones y jurisprudencia citadas, y en los artículos 183 de la Constitución y 10 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala **FALLA**:

1. *Sobreséese* el presente proceso promovido por los ciudadanos Roxana Elizabeth Valdez López, Wenses Antonio Cruz Estrada, Diana Matías Vega Vásquez, Licia Amanda González de Rojas, Roberto Iván Dueñas Rivera y Mónica Victoria Ardón Quintanilla, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 41 inciso 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por la supuesta vulneración del artículo 131 ordinal 6° de la Constitución en relación con el artículo 106 inciso 5° de la Constitución, porque dichas disposiciones constituirían una doble tributación. La razón es que los demandantes han realizado una interpretación equívoca de los preceptos impugnados y no han argumentado cómo la doble imposición tiene una naturaleza confiscatoria.

2. *Declárase* que en los artículos 41 inciso 3° y 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta *no existe la inconstitucionalidad alegada*, por la supuesta violación del artículo 131 ordinal 6° de la Constitución. La razón es que dichas disposiciones admiten una interpretación conforme con la Constitución, en el sentido de que todos los que estén obligados a retener un porcentaje del 5% del pago o acreditación de utilidades que realice a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, son quienes realizan la actividad económica que puede suponer erogaciones, gastos o costes de producción, y quienes también pueden realizar las deducciones permitidas por la ley con la finalidad de poder seguir siendo capaces de realizar dicha actividad. Es decir, esas utilidades se determinan luego de hacer el balance de activos y pasivos (que sí comprenderán las deducciones).

3. *Notifíquese* la presente decisión a todos los sujetos procesales.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, para lo cual envíese copia al director de dicha institución.

A large, stylized handwritten signature in dark ink, featuring a prominent loop and a horizontal stroke with diagonal hatching.A handwritten signature consisting of several overlapping, diagonal strokes.A handwritten signature with a series of parallel diagonal strokes and a small, stylized mark in the center.A large, complex handwritten signature with multiple loops and a prominent horizontal stroke.

PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN

A handwritten signature that appears to read "Rafael" in a cursive script.

