



**UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

Análisis sobre el Impuesto Sobre la Renta en Nicaragua

Y su Vinculación con La Protección Fiscal a la Familia.

Trabajo investigativo para obtener el Título de Licenciatura en Derecho

Autor: Yahoska Daniela Berríos Rodríguez

Tutor: Reynaldo Balladares Saballos

Managua Nicaragua

Agosto 2011

Aquel que tiene un porqué para vivir se puede enfrentar a todos los "cómos".

Friedrich Nietzsche

DEDICATORIA

A mis padres y hermanas, por su ejemplo, por ser mis mayores maestros, mis guías y por darme el apoyo incondicional para concluir esta etapa de mi vida.

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, a Dios, esa energía superior artífice de mi existencia y mis logros, por concederme el honor de culminar mi carrera universitaria y por haberme dado la capacidad y la oportunidad de cumplir esta meta.

A mis padres, por su apoyo incondicional; por su amor, su admirable abnegación, sus excelentes consejos y entrega; por haber creído ciegamente en mí; por haber dedicado sus vidas a la formación integral de sus hijas, con amor, dulzura, sabiduría y rectitud en la vida. No hay palabras suficientes para expresar mi gratitud, admiración y amor hacia ellos.

A mis hermanas, por su apoyo incondicional, por su amor, paciencia y comprensión.

A la Universidad Centroamericana, por haber sido la sede de la sabiduría, las alegrías y el esfuerzo; por haberme permitido ser parte de esta magnífica Alma Mater y facilitarme los medios para mi formación profesional.

A todos mis maestros, especialmente al Dr. Reynaldo Balladares Saballos, Maestro de Derecho Tributario; al Dr. Orlando Guerrero Mayorga, Maestro de Derecho Internacional Público; a la Dra. Neylía Abboud, Maestra de Derecho Civil; al Dr. Manuel Arauz Ulloa, Decano de la Facultad de Derecho; a la Msc. Karla Matuz, Secretaria Académica. Todos ellos y ellas me brindaron sus conocimientos y me apoyaron personalmente a lo largo de esta ardua tarea con altos niveles de entrega, contribuyendo a mi formación científica, ética y profesional.

A mis amigos, amigas y compañeros de estudio, quienes creyeron en mí fielmente y me acompañaron en mi crecimiento tanto profesional como personal.

A mi tutor, Dr. Reynaldo Balladares Saballos, quien compartió arduo trabajo, cansancio, y preocupaciones, creyó en mí y fue pilar fundamental en este proceso investigativo, siendo un apoyo más que didáctico durante todo el proceso de culminación de mis estudios. A él particularmente, gracias por su tiempo, su entrega, sus consejos, optimismo, buen humor y sabiduría.

CONTENIDO

OBJETIVOS

INTRODUCCION

CAPITULO 1. MARCO GENERAL DE PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA: PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

1. EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y SUS PRINCIPIOS. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO
2. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA
 - 2.1. Principio de igualdad tributaria
 - 2.2. Principio de reserva de ley
 - 2.3. Principio de progresividad
 - 2.4. Principio de capacidad contributiva

CAPITULO 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA, MARCO LEGAL Y ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TRIBUTO

1. GENERALIDADES SOBRE IMPOSICIÓN A LA RENTA
 - 1.1. Definición
 - 1.2. Marco jurídico
2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: HECHO IMPONIBLE
 - 2.1. Estructuras minorativas del hecho imponible
 - 2.2. Elemento subjetivo del hecho imponible
 - 2.3. Elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre la renta
3. BASE IMPONIBLE
4. REDUCCIONES, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES
 - 4.1. Reducciones
 - 4.2. Deduciones
 - 4.3. Bonificaciones
5. TIPOS DE GRAVAMEN
6. CUOTA TRIBUTARIA

CAPITULO 3. LA PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA EN NICARAGUA Y EN EL DERECHO COMPARADO CENTROAMERICANO

1. EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA: VINCULACIONES CON LA JURISPRUDENCIA COMPARADA (STC 45-1989 TRIBUNAL ESPAÑOL)
2. ANALISIS COMPARADO CON AL REGIÓN CENTROAMERICANA
 - 2.1. República de Honduras
 - 2.2. República de El Salvador
 - 2.3. República de Costa Rica
 - 2.4. República de Guatemala
 - 2.5. República de Panamá

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

La protección fiscal a la familia en el impuesto sobre la renta

OBJETIVOS:

- Analizar los elementos jurídicos en los cuales repercutiría las reducciones de los gastos de sustento personales y familiares del contribuyente al impuesto sobre la renta, y sus beneficios económicos y sociales en el Estado nicaragüense.
- Contrastar la congruencia entre lo dispuesto en la Constitución Política y las normas tributarias vigentes respecto a la estipulación del impuesto sobre la renta.
- Realizar un análisis diferenciado de cada uno de los elementos componentes de la obligación tributaria.
- Determinar los factores por los cuales el contribuyente se encuentra afectado por la ley de equidad fiscal en lo que dispone su artículo 17 inc. 4.
- Analizar las diferentes deducciones permitidas en el impuesto sobre la renta en los países del istmo Centroamericano.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo monográfico se enfoca en el estudio de la obligación tributaria, en cuanto al impuesto estipulado sobre los frutos de renta provenientes de fuente Nicaragüense, a través de un análisis diferenciado de cada uno de los elementos componentes de la obligación tributaria, sus planteamientos jurídicos y doctrinales.

Así también, reconocer en la normativa de dicho impuesto, de qué manera se encuentran presentes los principios tributarios y sus preceptos constitucionales.

En Nicaragua es una obligación legal el pago de los impuestos con el fin de satisfacer las necesidades colectivas denominadas como gastos públicos.

Con este fin, el legislador dotado de la investidura que los mismos ciudadanos le otorgan por medio del sufragio, a través de la Asamblea Nacional crea, modifica, aprueba o suprime los tributos, atendiendo a parámetros previamente establecidos por la doctrina, como son; los principios de igualdad tributaria, capacidad contributiva, reserva de ley y progresividad, entre otro, y como norma general, la obediencia y concordancia de las garantías, derechos y obligaciones que establece la Constitución Política de Nicaragua.

El legislador adquiere la obligación de crear normas congruentes con el sistema jurídico establecido; normas que beneficien al país garantizando tributos justos con la colectividad; que tomen en cuenta la situación económica de los ciudadanos y que sean en pro del crecimiento de la nación.

Nuestra Constitución política lo establece en el Artículo 114 que expresa:

“El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.”

Es en cuanto a la congruencia que debe haber entre la norma tributaria y lo dispuesto en la Constitución, que se encuentra una evidente deficiencia: la falta de protección de la norma tributaria a la familia.

Nuestra constitución establece en los artículos 24, 70, 71, 72 y 73, el derecho a la familia y la obligación que los individuos poseen para con la misma. Sin embargo, estos derechos y deberes son inobservados en la norma tributaria, estableciendo impuestos generales y prohibición de deducción de los gastos de sustento de los individuos y su núcleo familiar.

Nicaragua, bajo la figura del Estado Social de Derecho establecido en el Artículo 130 de nuestra Constitución, es también garante según la misma, del derecho a la educación, a una vivienda digna, al trabajo, a la cultura y al deporte, a la disponibilidad de alimentos y a la distribución equitativa de los mismos. Es por esta razón, que suplir las necesidades básicas como las antes mencionadas, por medio de la recompensa al trabajo digno, no debería ser objeto de carga fiscal.

La prohibición a la deducción de los gastos de sustento de los individuos y sus familias, no respalda lo dispuesto en la Constitución en los artículos 56, 58, 59, 60, 63, 64 y 65.

El presente trabajo pretende demostrar dichas incongruencias, a través de un estudio analítico de los principios y normas constitucionales; principios del Derecho Tributario, de la doctrina tanto nacional como internacional, de la norma tributaria nicaragüense actual y de los hechos históricos precedentes, que permitan ahondar en el problema que posee la Ley de Equidad Fiscal, en cuanto a la inexistencia de modos de deducción, reducción o beneficios fiscales que velen por la seguridad de los trabajadores y sus dependientes.

Es menester destacar, que es de suma importancia en el desarrollo del presente trabajo, considerar los beneficios que aportarían al desarrollo económico y el bienestar de la sociedad, el tratamiento de dichas deducciones.

CAPITULO 1. MARCO GENERAL DE PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA: PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

1. EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y SUS PRINCIPIOS: ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO

El artículo 130 en el párrafo primero de nuestra Constitución establece taxativamente que “la nación Nicaragüense se constituye en un Estado Social de Derecho. Ningún cargo concede, a quien lo ejerce, más funciones que las que le confiere la Constitución y las leyes”.

Sobre este artículo basamos el argumento de que es obligación del Estado velar por la protección de los ciudadanos, de sus derechos individuales, políticos y sociales por medio de principios que la misma Constitución instituye.

Es importante analizar cómo el establecimiento del Estado Social de Derecho en la Constitución nicaragüense se encuentra estipulado en el título de la organización del Estado, cumpliendo el propósito de delimitar las funciones pertinentes a la Asamblea Nacional, cuyos miembros como creadores de las leyes o ratificadoras de las mismas, tienen la obligación de tomar en consideración para el establecimiento de ellas, los principios generales del Estado Social de Derecho.

La Constitución establece en los derechos, deberes y garantías del pueblo nicaragüense, el derecho a la vida, al domicilio, a la seguridad, a la libertad individual, al reconocimiento de su personalidad, honra, reputación e información. Todos y cada uno de estos derechos, son fundamentales en la estructura del Estado Social de Derecho y en torno a la garantía de los mismos, se ejercerá el poder del Estado.

Valadés (2010) menciona que el “Estado Social de Derecho esta compuesto de la fusión de tres elementos: 1. Estado. 2. Derecho. 3. La sociedad”. (p.61)

Dicha estructura nace de los antecedentes de cada uno de sus elementos y como estructura mas próxima la de Estado de Derecho, la cual prevalece siempre que la norma estatal se someta a normas jurídicas, proveniente del pensamiento Kantiano en el que “el Hombre es libre sólo cuando obedece a las leyes y no a las personas”. Basándose en dicha fuente filosófica y coincidiendo con Voltaire, Valadés (2010) afirma que “El Estado de Derecho resulta el límite impuesto a la acción estatal para la salvaguarda de la acción individual” (p.61).

El Estado Social de Derecho nace con el propósito de corregir las desigualdades heredadas del modelo liberal decimonónico de Estado de Derecho, en la búsqueda de abrigar al movimiento obrero y la burguesía bajo una misma estructura estatal.

Heller (1985) citado por Valadés (2010. p.63) plantea:

Es necesaria la transición del Estado Liberal (de Derecho) al Estado Social de Derecho exponiendo la viabilidad de un orden justo de la autoridad sobre la economía, particularmente mediante la limitación de la propiedad privada, la subordinación del régimen laboral al Derecho, la intervención coercitiva del Estado en el proceso productivo y la transposición de la actividad económica del ámbito del derecho privado al campo del interés público.

Tomando como base estos principios, es sabido que gran parte de los estados occidentales han acogido como suyo la estructura del Estado Social de Derecho, en busca de un equilibrio entre la libertad de los individuos y el intervencionismo del Estado en pro del bienestar social.

En el Estado Social de Derecho, el Estado toma la posición de garante del derecho positivo y la obligación de adecuar dicho derecho a las necesidades reales de la sociedad, tomando en cuenta sus características culturales, religiosas, étnicas etc.

Barquero Estevan (2002) explica:

En el modelo del Estado Social de Derecho el Estado no aparece ya como una entidad radicalmente separada de la sociedad y de la economía, sino

como un sujeto activo en el ámbito socio-económico, con el objeto de conseguir un orden social más igualitario y más justo, así como un crecimiento económico sostenido. Asume de esta manera un acusado protagonismo en la provisión de bienes o prestaciones sociales como responsable de la procura existencial, así como en la dirección de la economía y se le atribuye además la función de redistribuir renta y riqueza. (p.19)

En este último punto al cual hace referencia Barquero Estevan es en el cual quisiera enfatizar que la función de redistribución de renta y riqueza es una función indelegable del Estado Social de Derecho y necesaria para cumplir con el propósito de crear un orden social más igualitario y más justo.

Ramallo Massanet en prólogo de Barquero Estevan (2002), cita al Tribunal Constitucional Español sentencia 27/1981 en cuanto atribuye que “se debe actuar según la distribución, es decir que ésta no se hace en función de los rendimientos del trabajo, sino en función de las necesidades” (p.11).

Díaz (1981) citado por Valadés (2010. p.64), realiza tres observaciones fundamentales en cuanto al Estado Social de Derecho:

La primera, es que no todo lo que se determina imperio de la ley es Estado de Derecho, Díaz ejemplifica dicho postulado con la hipertrofia normativa de las dictaduras. La segunda es que el Estado Social de Derecho necesita de un ejecutivo fuerte, capaz de hacer prevalecer el interés reivindicatorio de la sociedad y la aptitud intervencionista del Estado sobre la vocación complaciente del parlamentario y, la tercera, que existe un evidente parentesco entre el Estado Social de Derecho y el Estado de bienestar, este último en efecto puede caracterizarse por la prestación creciente de los servicios públicos de interés sociales como educación, vivienda, abasto, atención médica y asistencia social.

Lo que se pretende con dicha estructura es la tutela de los derechos individuales sin distinción en la calidad de la persona, lograr un sistema que una el derecho positivo a las necesidades generales de la sociedad.

García Pelayo (1985), explica que la evolución de los estados occidentales a convertirse en Estados Sociales es el resultado de la adaptación del Estado tradicional, es decir, el liberal a las condiciones sociales de la civilización industrial

y post industrial. Como mencionábamos anteriormente, se trata de la necesidad de corregir las desigualdades heredadas pero ahora con nuevas ventajas otorgadas por los avances tecnológicos, industriales y económicos, es en ese momento donde se concibe la teoría económica formulada por Keynes (1936), la cual se basa en la convicción de que la simple y pura racionalidad económica puede no ser tan racional en términos sociales y que mas bien debería ser limitada y corregida por un cierto grado de racionalidad política.

Se comienza a crear en los países industrializados donde preponderaba el capitalismo puro, un sistema que sin alterar sustancialmente los fundamentos de la economía capitalista basada en la propiedad privada y los medios de producción, incluyera un alto intervencionismo estatal en el ámbito socioeconómico por medio de un sistema asistencial, siempre con el objetivo de alcanzar los fines planteados para este modelo.

Es de suma importancia destacar del Estado Social de Derecho lo concerniente al pluralismo, a pesar de su intrínseca relación con los derechos fundamentales, sin el pluralismo como elemento constitutivo, el Estado Social de Derecho puede tener tendencia al totalitarismo. Es por esta razón que el principio democrático en el Estado Social de Derecho es fundamental para ejercer un efectivo control vertical sobre los órganos del poder.

La Constitución nicaragüense establece el principio democrático en el artículo 7 donde establece: "Nicaragua es una república democrática, participativa y representativa, son órganos de gobierno: el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo, el Poder Judicial y el Poder Electoral".

Todos y cada uno de los órganos de gobiernos mencionados son autónomos en sus funciones, permitiendo un equilibrio de poder en los mismos.

De todo el elenco de preceptos citados, podemos afirmar que Nicaragua se constituye como un Estado Social de Derecho basado en un principio democrático y se configura claramente como un Estado intervencionista, si bien con ciertas limitaciones, en efecto frente al Estado Liberal caracterizado por ser un Estado

mínimo del Estado Social, va a intervenir en el ámbito social y económico de la comunidad con el objeto de conseguir las finalidades que constitucionalmente le vienen atribuidas. Esto es, en el nuevo modelo de Estado, los poderes públicos que asumen la función de proporcionar a todos los ciudadanos las prestaciones y los servicios públicos necesarios para el pleno desarrollo de su personalidad, establecidos en los derechos individuales, sociales, políticos, de familia, laborales y los pertenecientes a las comunidades de la Costa Caribe nicaragüense, situados en el título cuarto de nuestra Constitución.

Pero al mismo tiempo en el plano constitucional-económico, el Estado Social de Derecho se caracteriza por ser un Estado redistributivo, otorgando al Estado la facultad de redistribuir tendencialmente la riqueza entre los ciudadanos para así lograr la libertad y la seguridad atribuidas en el Artículo 25 de nuestra Constitución.

El instrumento fundamental del que dispone el Estado para realizar la función redistributiva es precisamente el Sistema Tributario por medio del Artículo 114 de nuestra Constitución que establece:

Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y las renta.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Estarán exentos del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas, y sueros de consumo humano, ortesis y prótesis, los mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.

Y el Artículo 115 de la Constitución que establece:

Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo, y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.

Atribuyendo al sistema tributario por medio de los preceptos citados el deber a los principios de Justicia tributaria, tomando en cuenta que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el Artículo 24 de la Constitución tiene fundamento en la propia formulación del Estado Social de Derecho, puesto que dicho deber encuentra su base en la necesidad del Estado de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento y para la consecución por él mismo del bienestar y el bien común.

Es claramente que por medio del sistema tributario, basado en el deber de contribuir justamente, que el Estado obtendrá los fondos económicos necesarios para la consecución de la justicia social.

Vidal Marín (2003) se refiere a que:

De esta forma en el Estado Social, el precitado deber de contribuir adquiere unas connotaciones propias y diferentes a las que tenía en el Estado Liberal, en la cual se interpretaba desde un punto de vista estrictamente individualista y, en consecuencia se concebía a los tributos como instituciones odiosas.(p.26)

Moschetti (1980) citado por Vidal Marín (2003, p.27), expone:

Si bien los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad a que se refiere el mencionado precepto, contribuyen a realzar el carácter solidario del deber, éste se deriva a sí mismo de la expresión que ha sido utilizada para individualizar el objeto de la norma, como es el "deber de contribuir o concurrir a los gastos públicos". La idea de concurso o contribución implica un participar con otros; idea que posteriormente se completa con la referencia a los gastos públicos y que constituyen la finalidad de la acción común.

Todo lo anteriormente citado refleja claramente la conexión que existe entre los principios del Estado Social de Derecho y el deber de contribuir, así mismo, la necesidad de implementar al sistema tributario principios que lo encarrilen a cumplir con los objetivos del mismo.

Barquero Estevan (2002, p.31) citando a Forsthoff en su obra que pasa ya a ser un clásico en la literatura del Estado Social, afirma que “el Estado Fiscal o impositivo constituye el vinculo indispensable de unión entre los principios de Estado de Derecho y de Estado Social, porque sólo a través de injerencias del Estado impositivo puede garantizarse el desarrollo del Estado Social bajo una estricta observancia, al propio tiempo, de las normas del Estado de Derecho y, concretamente, del respeto del derecho de propiedad”.

Es por esta necesaria vinculación que existe entre el Estado Social y el Estado de Derecho que se fue trasformando a lo que ahora conocemos como Estado Social de Derecho, una figura que opera bajo normas positivas encaminadas al bien social, obteniendo de esta manera un balance justo entre los fines del Estado Social y los mecanismos del Estado de Derecho.

2. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Cazorla Prieto citado por Gallego Peragón (2003, p.61) define los principios como:

Las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate.

Los principios son los que paralelo a los derechos y libertades individuales, ayudan a ponderar el ejercicio del poder constituido. La constitución esboza todo un orden de principios y derechos que ensamblados configuran un marco institucional dentro del cual nuestro sistema tributario desempeña funciones de carácter financiero.

Dichos principios son los fundamentos teóricos que vincula la actividad financiera del Estado con los fines sociales y económicos del Estado Social de Derecho.

Gallego Peragón (2003) estima que “los principios que deberían ser respetados porque aspiran a regular una distribución interindividual de los impuestos de

manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista de justicia, son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, y prohibición de confiscatoriedad". (p.55)

Fuentes Quintana (1994) citado por Gallego Peragón (2003, p. 56) expresa que dichos principios "desempeñan la función de ser las correas de transmisión que tomando la energía del motor de los fines, la comunican a la complicada mecánica y al funcionamiento técnico del sistema tributario".

Para Neumark (1994):

Generalidad, igualdad, proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal e individual y redistribución de la renta y riqueza, integran el bloque de los principios que él califica de políticos-sociales y éticos de la imposición como pautas que deben orientar la política fiscal para que sea justa y económicamente racional. (p.86)

Los principios de justicia tributaria no son distintos de aquellos principios normativos proclamados en leyes, tienen la función de configurar el tributo a la justicia desde un ángulo social, político y económico, dichos preceptos deben orientar la labor legislativa y bajo ningún concepto deben ser desatendidos por el legislador.

Liccardo (2001) establece que:

Los principios generales del derecho tributario, invocados por la doctrina como apoyo de la proclamada autonomía de la disciplina, derivan de aquellos particulares ordenamientos jurídicos en los que no entrañan carácter de universalidad sino que encuentran su espíritu en la congruencia de la prestación tributaria, que de un lado se basa en el presupuesto del esfuerzo individual de la carga tributaria, y de otro, encuentra respuestas en la redistribución equitativa de la carga tributaria entre el conjunto de contribuyentes. (p.18)

Cabe destacar que como el elemento base normativo del sistema tributario descansa en la capacidad contributiva, únicamente si se atiende plenamente a ésta se puede decir que se cumple con los criterios de progresividad, criterios

provenientes del principio de solidaridad económica perteneciente al Estado Social de Derecho.

Liccardo (2001) establece que la capacidad contributiva se identifica con la capacidad tributaria, es decir la idoneidad a la sujeción de los derechos y obligaciones tributarias, constituyendo una especificación de la capacidad jurídica del mismo modo que a la capacidad electoral. (p.23)

Éste y cada uno de los principios de Justicia tributaria deben considerarse un criterio de justicia en la aplicación y creación de los tributos y utilizarse como límite al deber de contribuir.

Algunas doctrinas como la italiana se plantea discusiones interesantes acerca de los principios que deben regir el sistema tributario, como es ya común en el estudio del derecho ninguna norma, principio o relación jurídica ha logrado consentir en ella una única corriente de pensamiento por lo que es importante también tomar en cuenta algunos detalles sobre la polémica que gira en torno al tema que nos ocupa.

Martín Queralt (2001) expone:

Los autores que encuentran el fundamento del tributo en el poder del imperio del Estado entienden que los principios materiales de justicia tributaria, y sobre todo el principio de capacidad contributiva, no son principios vinculantes para el legislador, si no que, en el mejor de los casos, constituyen una orientación para su labor, de la que puede prescindir, pues carece de la vinculatoriedad propia de toda norma jurídica. (p.145)

El mismo autor en la obra ilustra que:

El maestro italiano Giannini según él, influido por un formalismo Keynesiano a ultranza, afirma que el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique, si no es de la sujeción a la potestad tributaria del Estado, concluyendo que el artículo 53 de la Constitución Italiana, que recoge dicho principio, es una máxima que no encierra una norma obligatoria y, en consecuencia, no es apto para constituir un requisito esencial del impuesto. (p.145)

Sin embargo, como mencionaba anteriormente, este es solo una de las tantas hipótesis que se plantean en torno a los principios de Justicia tributaria, sin embargo es mayormente aceptado tanto en la doctrina como en el derecho comparado, que los principios de justicia tributaria son de ineludible cumplimiento en la creación y aplicación de los tributos, recordemos que tanto el sistema tributario como los demás órganos de la administración pública pertenecen a un modelo de Estado específico fundado con principios y directrices constitucionalizados.

Según lo reconocido en el Tribunal Constitucional Español, en las sentencias 60/1982; 62/1983; 18/1984; y siguiendo la línea de los autores Gianini, Lipari, Galgano, y Forsthoff (2001)

Cuando el Estado o los entes que tienen reconocidos poderes legislativos legislan en materia tributaria, están vinculados por los principios constitucionales, al igual que lo están cuando legislan sobre cualquier otra materia, nos encontramos así ante unos primeros límites al ejercicio del poder tributario, los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia tributaria. (p.149)

Sin embargo, a pesar de que la doctrina y la jurisprudencia validen y defiendan la importancia de los principios de justicia tributaria como directrices y límites del poder tributario, es necesario que éstos sean positivizados.

Primeramente atendiendo al principio de legalidad y seguridad jurídica, principios básicos del derecho y del Estado Social de Derecho, y en igual atención al fin justicia, la justicia constituye la finalidad esencial de la tributación, y los principios de justicia tributaria que inspiran el sistema tributario han de orientarse a la consecución de dicho objetivo poniendo de manifiesto la interconexión existente entre los mismos.

García Martín (1979) citado por Vidal Marín (2003 p.17) señala que “La justicia es una cualidad y un fin, una categoría a adquirir, del sistema tributario que se desarrolla por medio de una serie de principios, nos encontramos ante una cadena

lógica que parte del reconocimiento y enunciación de los fines de la imposición, en este caso, del fin justicia.”

Es menester destacar que el Derecho Tributario es considerada una materia odiosa, lógicamente a nadie le gusta dejar de percibir cierta parte de su capital para sufragar gastos públicos bajo la administración del Estado y es por esta razón que los principios de justicia tributaria son tan fundamentales, éstos ayudan a que la carga tributaria sea menos pesada y más adaptada a las posibilidades del contribuyente, logrando que éste sea menos renuente al pago, por considerar que contribuye a un sistema tributario mas justo.

Es de suma importancia que todos y cada uno de estos principios se vean reflejados no únicamente implícitos en la norma creadora de los tributos, sino que se encuentren cristalizados en la Constitución, ésta por ser la norma de normas y por su carácter soberano e informador de las normas jurídicas es el mecanismo más apto para la positivización de los principios.

Karl Larenz, citado por Gallego Peragón (2003.p.62) manifiesta que:

Los principios son la médula, la esencia, de la norma fundamental, son pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva, en los que subyace la idea de un Derecho más Justo, constituye la inspiración y el límite infranqueable de la legislación ordinaria en el terreno de que se trate, han de ser las ideas cardinales que constituyen su origen o fundamento.

La Corte Constitucional italiana en sentencia del 14 de Junio de 1956 páginas 1 y siguientes, reconoce que la ilegitimidad constitucional de la ley ordinaria también puede derivarse de la incompatibilidad con normas constitucionales que se reputan como programáticas. Como es el caso de los principios en muchos casos que se consideran únicamente como una guía del legislador.

Sin embargo en la actual legislación Italiana se ha superado el concepto de principios, y es que éstos ya no son considerados como meramente

programáticos, sino que están dotados de la misma obligatoriedad y legalidad que envuelve a toda la Constitución.

La importancia de la Constitucionalización de los principios se versa en la función que éstos cumplen en la creación y modificación de los tributos. Dichas funciones se pueden dividir en tres: 1. La función exegética, 2. La función fundamentadora, 3. La función garantista.

La función exegética de los principios se basa según Gallego Peragón (2003) en que “vienen a favorecer la interpretación de normas referidas a un determinado sector o parcela del ordenamiento jurídico” (p.63).

Es común que la norma como tal posea dificultades a la hora de realizar una interpretación, por lo que los principios ofrecen mayor claridad y cumplen una función informadora de la cual carece en algunos casos la norma jurídica como tal.

En cuanto a la función fundamentadora el mismo autor expone que:

Los principios constitucionales son el origen y el soporte estructural del ordenamiento jurídico, razón por la cual esta función que comentamos, le atribuye un carácter imperativo dirigido al legislador de manera que revise la hechura de una norma-fundamento, sobre la cual se articula todo el instituto del tributo. (p.63-64)

La función garantista está, por encontrarse los principios normados y regulados claramente en la Constitución, en la carta magna de la nación, por el cual ninguna norma ordinaria puede contravenir lo consagrado en un determinado principio.

No es posible entonces negar la eficacia jurídica de los principios de justicia tributaria, como de ningún precepto contenido en nuestra Constitución, el artículo 182 de la misma establece taxativamente; “La Constitución política es la carta fundamental de la República, las demás leyes están subordinadas a ella. No tendrá valor alguno las leyes, tratados, órdenes o disposiciones que se le opongan o alteren sus disposiciones”.

Así mismo, aparece reflejado en el artículo 183 de la Constitución que “ningún poder del Estado, organismo del gobierno o funcionario tendrá otra autoridad, facultad o jurisdicción que las que le confiere la Constitución Política y las leyes de la República.”

Este acápite incluye al Poder Legislativo, único poseedor de la potestad normativa tributaria.

En adelante realizaremos un análisis de los principios de justicia tributaria en particular, definiendo la función que cada uno de ellos realizan en el tributo y ubicándolos en nuestro sistema legal.

2.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

Lejeune Valcárcel (2001) expone:

El principio de igualdad surge con un alcance político primero y jurídico después, con la revolución francesa. Su propósito fue poner término a los privilegios que se derivan de la sociedad clasista o estamental anterior, afirmando la igualdad de todos ante la ley (p.224)

Es por las circunstancias en que fue concebido e implementado dicho principio, que primeramente surge de una manera tan drástica y formalista, como es lógico en un periodo post-revolución donde se pretende romper casi por completo con las estructuras que existían.

Es importante destacar por esta razón los elementos históricos en los cuales se dio nacimiento a este principio, a diferencia de cuando los cambios o las reformas se realizan producto de actualizaciones de la legislación a la doctrina o resultado de estudios analíticos sobre las situaciones sociales y económicas presentes, que permiten hacer un cambio paulatino a la normativa para ajustarse a los nuevos principios.

Lejeune Valcárcel (2001) identifica:

Como es lógico, el derecho tributario, inclusive en los albores de su desarrollo científico, no podía ser ajeno al nuevo principio de igualdad, que pasa a tener un doble alcance o significado en primer término, la igualdad, que pasa de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo. En segundo lugar, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias. (p.224)

Es importante destacar que cuando hablamos de igualdad hay que salirse de la concepción natural de que todos las personas somos iguales, porque no es así referido al hecho de que no vivimos en iguales condiciones ni optamos por iguales opciones, sin embargo, cuando hablamos de igualdad jurídica, se trata de una igualdad de derechos y garantías, fundamentalmente igualdad de oportunidades ya sea en el ámbito del derecho público o privado.

Balladares Saballos (2010) señala que:

La mayor o menor justicia del ordenamiento jurídico dependerá, entre otras cosas, de la medida en que éste incorpore al espíritu de sus normas tal idea de forma que a través de la aplicación de tales disposiciones se mantengan las situaciones de igualdad preexistentes, no alterándolas con la aplicación de la ley, y de otro lado, se pueden corregir las situaciones de discriminación. (p.44)

Es menester destacar que el principio de igualdad no se aplica con la finalidad de suprimir las desigualdades culturales, étnicas, o creencia, al contrario ofrece una mayor tolerancia a dichas desigualdades permitiendo que la norma tenga alcance a todos por igual, tomando en cuenta las diferencias mencionadas a la hora de su creación y que pueda ser cumplida por todos sin discriminación.

El principio de igualdad, de la misma manera que el resto de principios, forman parte de un sistema que opera entre sí para el óptimo funcionamiento del sistema jurídico-tributario, de esta manera tiene una intrínseca relación con cada uno de

los principios y en mayor medida con los principios de generalidad y capacidad contributiva.

Sobre ésta relación Lejeune Valcárcel (2001) estipula que “el principio de capacidad contributiva es un principio de igualdad (...) El sometimiento de todos los ciudadanos al tributo solo puede ser rectamente entendido por referencia a todos los que tienen capacidad contributiva, con exclusión de los que carecen de ella. “ (p. 225).

Vemos claramente entonces la relación entre estos dos principios, de manera que no podemos afirmar que todos nos encontramos sometidos de igual manera a la realización de los tributos sin antes afirmar que todos poseemos capacidad contributiva.

En cuanto a la relación entre el principio de igualdad y el principio de generalidad, éstos realizan la función conjunta de suprimir las discriminaciones, de manera que si el principio de igualdad estipula que todos somos iguales ante la ley y ante las obligaciones tributarias, el principio de generalidad suma a este precepto que nadie está exento del cumplimiento de la ley y las obligaciones tributarias, salvo las diferenciaciones legitimadas por la consecución de con fines extrafiscales.

La doctrina y jurisprudencia internacional resumen el contenido del principio de igualdad en las siguientes reglas:

1. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción de la igualdad constitucional, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre las situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de justificación objetiva y razonable.
2. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

3. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. (Balladares Saballos, 2010, p.45).

Es importante destacar en base a estos aspectos, que el principio de igualdad no debe entenderse como un fin único y aislado del tributo debido a que no se puede lograr únicamente aplicando tributos igualar totalmente las condiciones de la sociedad.

Este principio debe ser tomado en cuenta como un mecanismo instrumental apto para el mejoramiento de un sistema tributario más justo, donde el individuo cuente con las posibilidades de cubrir sus necesidades básicas y logre el pleno desenvolvimiento de la personalidad humana, en su ámbito familiar, social y político con la posibilidad de analizar y ponderar las posibles consecuencias de la implementación del mismo.

Es menester destacar la diferencia que existe entre igualdad e igualitarismo, el igualitarismo supondría la negación de la libertad, ya debido a que el modelo de Estado y la misma Constitución permite el derecho a la propiedad privada, la libre empresa, la iniciativa privada y el derecho al legado, admite intrínsecamente la posibilidad de desigualdades económicas, así mismo el principio de justicia tributaria a la no confiscatoriedad. Sin embargo la igualdad lo que pretende es abolir las situaciones de discriminación.

Lejeune Valcárcel (2001) define las situaciones de discriminación como:

Aquellas en las cuales el individuo se encuentra, pese a su voluntad, y de las cuales no puede salir por sí solo y con su sólo esfuerzo, y por hallarse en ellas tampoco le es posible acceder a aquellos bienes y valores que, como derechos mínimos, le reconoce la Constitución.(p.227)

Gallego Peragón (2003) realiza una interesante y válida distinción entre la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley, el alude que:

La igualdad ante la ley, tiene como principales destinatarios a los órganos encargados de aplicar las normas, tiene por objeto definir las condiciones de funcionamiento imparcial de la justicia y la administración, para que siempre actúen conforme a normas superiores y previas (...) La igualdad en la ley tiene fundamentalmente como principales órganos receptores a los legislativos, habitualmente esta segunda distinción está contenida en los textos constitucionales, proclives a enumerar las discriminaciones prohibidas, aludiendo de esta forma el contenido de las leyes y, en sustancia, al grado de igualdad material del sistema.(p.134)

En cuanto a la distinción antes citada, vemos que en el sistema tributario se debe comprender primeramente la igualdad en la ley, durante la creación de los tributos, facultad única del legislador y posterior a eso la igualdad ante la ley en lo que compete a la administración tributaria, sin embargo, cabe aclarar que si existe claridad de la igualdad en la ley, la facultad ante la ley sería el camino lógico.

En derecho comparado la Constitución Española confiere al principio de igualdad diversas funciones y significados, cabe destacar que el principio de igualdad no es un principio propio del derecho tributario sino de todo el ordenamiento jurídico.

En su artículo primero, la Constitución de España establece que España es un Estado Social y Democrático de Derecho y propugna la igualdad junto con la libertad, la justicia, y el pluralismo político. En el artículo 9.2 de la Constitución española se establece como poder de los poderes públicos, promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva.

En el artículo 14 de la misma, se establece el derecho de todos los españoles de ser iguales ante la ley evitando toda discriminación por cualquier condición o circunstancia personal o social, igualmente se proclama la igualdad de los ciudadanos para acceder a funciones y cargos públicos en el artículo 23, se proclama la igualdad de género y de contraer matrimonio, y en cuanto al tema que nos compete, el sistema tributario debe inspirarse en él para que sea más justo,

funciona como rector de la política social en materia de familia, garantizando los poderes públicos la igualdad de los hijos ante la ley, con independencia de su filiación, y de las madres cualquiera que sea su estado civil.

Posterior a todo el análisis realizado acerca del concepto, lo dicho en la doctrina, el contenido histórico y la aplicación en derecho comparado, es menester que observemos la aplicación de dicho principio en nuestra normativa nicaragüense.

La Constitución Nicaragüense establece en su artículo 27 que “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección, no habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social...”.

De igual manera se encuentra implícito en todos y cada uno de los derechos fundamentales al establecerlos en base a toda persona.

En cuanto a los derechos políticos, establece el artículo 47 de la Constitución “(...) sólo los ciudadanos gozan de los derechos políticos consignados en la Constitución, sin más limitaciones que las que se establezcan por razones de edad (...)”. Otorgando la ciudadanía en el artículo 15 de la Constitución a todos los nacionales y nacionalizados.

El artículo 48 de la Constitución establece claramente la obligación del Estado de procurar la igualdad estipulando “se establece la igualdad incondicional de todos los nicaragüenses en el goce de sus derechos políticos; en el ejercicio de los mismos y en el cumplimiento de sus deberes y responsabilidades, existe igualdad absoluta entre el hombre y la mujer.

Es obligación del Estado eliminar los obstáculos que impidan de hecho la igualdad entre los nicaragüenses y su participación efectiva en la vida política, económica, y social del país.”

De igual manera en lo que refiere a los derechos sociales, se les otorgan a los nicaragüenses sin discriminación, así mismo lo aclara en el artículo 59 al referirse que “los nicaragüenses tienen derecho por igual, a la salud...”

El artículo 69 de la Constitución establece:

Todas las personas, individual o colectivamente, tienen derecho a manifestar sus creencias religiosas en privado o en público, mediante el culto, las prácticas y su enseñanza. Nadie puede eludir la observancia de las leyes, ni impedir a otros el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes, invocando creencias o disposiciones económicas.

En cuanto a los derechos de la familia, la Constitución nicaragüense establece en el artículo 71; es derecho de los nicaragüenses constituir una familia, se garantiza el patrimonio familiar, que es inembargable y exento de toda carga pública, la ley regulará y protegerá estos derechos.

Sustentando a este precepto constitucional el artículo 73 establece que “las relaciones familiares descansan en el respeto mutuo, solidaridad, e igualdad absoluta de derechos y responsabilidad entre el hombre y la mujer (...).”

El artículo 75 muestra un gran avance en lo que a igualdad se refiere, con respecto a la familia, estableciendo que “todos los hijos tienen iguales derechos, no se utilizarán designaciones discriminatorias en materia de filiación, en la legislación común, no tienen ningún valor las disposiciones o clasificaciones que disminuyan o nieguen la igualdad de los hijos”.

En materia laboral el Artículo 82 de la Constitución establece el derecho a “...salario igual por trabajo igual en idénticas condiciones, adecuado a su responsabilidad social, sin discriminaciones por razones políticas, religiosas, raciales, de sexo o de cualquier otra clase, que le asegure un bienestar compatible con la dignidad humana....” .

En cuanto a la forma de organización territorial, la Constitución Política otorga en el artículo 89 a las comunidades de la Costa Atlántica los mismos derechos y las mismas obligaciones.

Como podemos observar, nuestra legislación no es ajena a la doctrina en cuanto a la importancia del principio de igualdad en el sistema jurídico, por ende el sistema tributario no puede bajo ningún motivo quedar excluido de esta norma general.

Por lo que situándose directamente en el materia tributaria, la Constitución política establece en el artículo 115 que “los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes, el Estado no obligará apagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.”

Apoyados en la premisa constitucional de que todos somos iguales ante la ley amparada en el artículo 27 de la misma, todos somos iguales ante la ley tributaria con la interconexión debida en la capacidad contributiva.

Sin embargo existe un vacío que nuestra ley refleja en cuanto al principio de igualdad y la protección fiscal a la familia, dicha disparidad se encuentra presente en la normativa del impuesto sobre la renta.

Basados en que la misma Constitución Política, carta fundamental del Estado, otorga el principio de igualdad como uno de los principios rectores del sistema tributario. Y entendiendo que la igualdad como citaba Lejeune Valcárcel (2001), “supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias”. Es necesario que éstas se adecuen a las posibilidades fácticas y económicas del contribuyente.

También tomando en cuenta que igualdad como citaba Balladares Saballos (2010) es el trato sin discriminación, es decir el trato por igual a situaciones de hecho igual, lógicamente el trato desigual a situaciones de hecho desigual.

La ley del impuesto sobre la renta en su artículo 17.4 al establecer como no deducibles los gastos de sustento del contribuyente y su familia, se encuentra tratando situaciones de hecho desiguales de forma igual contraviniendo el principio de igualdad.

Basándonos en la Constitución, los nicaragüenses tenemos derecho por igual a la creación de la familia y a la búsqueda del sustento y satisfacción de las necesidades básicas de la misma, y el Estado es garante no únicamente de promover las posibilidades sino también de protegerlas de cargas públicas.

Los contribuyentes que componen un núcleo familiar ya sea pequeño o numeroso, no se encuentran en la misma situación de hecho que el contribuyente que únicamente sustenta sus gastos personales, razones por la cual el trato fiscal no debe ser el mismo.

El que la carga fiscal no sea revalorizada por las situaciones de hecho fácticas y económicas del contribuyente, se muestra como una desprotección al derecho a la familia, derecho que cabe mencionar la misma Constitución otorga a los y las nicaragüenses.

Situación que de ser contraria daría la protección necesaria a la familia, que le permita a los miembros de ella mayores facilidades de acceso a la educación, vivienda digna, salud, vestimenta, recreación, trabajo, es decir lo necesario para el pleno desenvolvimiento de la personalidad humana y la participación en igualdad de oportunidades en la vida política, económica, cultural y social.

Urge en Nicaragua suprimir los atrasos heredados de un sistema tributario con fines meramente recaudadores.

El Estado Social de Derecho enviste al sistema jurídico de principios, derechos, deberes y garantías que no pueden ser ignorados tanto en su legislación como en su administración, esto incluye al Derecho Tributario el cual en base a dicho régimen tiene como fin la justicia y como instrumento para dicho fin, los principios de justicia tributaria.

2.2 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El principio de reserva de ley implica que por medio de un mandamiento constitucional, el legislador se reserva la regulación de una materia o de los elementos esenciales de la materia. Blasio Mier (2010) señala que “La reserva de ley constituye una norma competencial, que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador” (p.29).

Al respecto Pérez Royo citado por Blasio Mier (2010), manifiesta que:

El principio de reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa. (p.29)

El principio de reserva de ley no es exclusivo del Derecho Tributario, ya que la misma Constitución otorga en más de un caso la potestad normativa de una determinada materia únicamente al poder legislativo, esto quiere decir que sólo mediante ley, votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado mediante el procedimiento estipulado por la misma Constitución, se puede reglamentar las funciones, alcances, plazos, medidas coercitivas, etc., cada uno de los puntos relevantes de dicha materia.

En lo que respecta al Derecho Tributario, el principio de reserva de ley es el que soporta y garantiza que solo el órgano legislativo posee de forma indelegable la potestad tributaria normativa, es decir la capacidad jurídica de imponer tributos, definir sus elementos, sujetos, montos, hechos imponible, figuras minorativa del tributo, sistemas de control, plazos y forma de recaudación.

Fedele (2001) estipula que:

La reserva de ley asume una posición exclusivamente garantista en relación con los particulares, al tiempo que los tributos se caracterizan como intervenciones del poder público que limitan la propiedad y la libertad de los individuos, según una forma clásica que encuentra en el carácter coactivo del tributo, una manifestación de la soberanía del Estado; en otras palabras la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria, que es fuente directa de la relación tributaria. (p.160)

La presencia del principio de reserva de ley en materia tributaria posee lógicas razones, a pesar de que la materia tributaria producto de su evolución y adaptación a los principios de justicia tributaria, ha dejado de considerarse una materia totalmente odiosa para concebirse como una materia de redistribución de riqueza basada en la solidaridad del Estado Social de Derecho, algunos contribuyentes se muestran renuentes a la injerencia pública en su patrimonio o libertad.

Por esta razón la doctrina elabora la noción “prestación impuesta”. Sobre dicho término Fedele expresa que “comprende tanto aquellas situaciones que se traducen en una disminución patrimonial, como las auténticas situaciones de limitación de la libertad individual sobre las prestaciones personales, estableciendo la necesidad de una base legal”.

Debido a que el poder impositivo permite tal injerencia en el patrimonio individual de las personas, la norma en que dicho poder se base no puede bajo ninguna circunstancia ser arbitraria y desmesurada, de modo que la Constitución Política otorga la facultad de regular dicha materia, con el cuidado y esmero que merece al órgano legislativo, órgano que dentro de un modelo democrático representa los intereses, la voz y la soberanía de los ciudadanos.

La Corte Suprema de Justicia de México, mediante tesis jurisprudencial (1997) se ha pronunciado en cuanto a la importancia del principio de reserva de ley, exponiendo que para determinar el alcance y profundidad del principio de legalidad es necesario acudir al principio de reserva de ley, que guarda estrecha

semejanza y mantiene una estrecha relación con él, pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa.

La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; la reserva relativa en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de la determinada materia pero a condición de que la ley sea la que exprese y limite las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

La jurisprudencia mexicana expone que en este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones o normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley.

La clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa, se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. (p.78)

Sobre el alcance de la reserva de ley absoluta y relativa en materia tributaria, surgen distintas opiniones doctrinales y jurisprudenciales válidas a tomar en cuenta, y giran en torno a cuáles son los puntos más relevantes o de mayor magnitud que deben tomarse en cuenta únicamente por la norma primara, es decir mediante ley y cuales aspectos son los que pueden ser normados por norma secundaria es decir reglamento, sin menoscabar los demás principios.

Fedele (2001) plantea la discusión sobre “si la determinación de la materia en cuestión deba traducirse en una regulación directa, aunque sea parcial del tributo, o si, por el contrario, puede limitarse a establecer una serie de principios, criterios directivos y límites” (p.177)

En todo caso el mismo autor aclara en su obra que:

En la doctrina prevalece la teoría que considera que la norma primaria, es decir la ley, debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo (sujetos y hecho imponible) mientras que la Corte Constitucional italiana utiliza fórmulas que contemplan, además, el solo establecimiento de criterios y principios.(p.177-178)

A nivel didáctico, considero de suma importancia el estudio de las diferentes fuentes doctrinales y jurisprudenciales por mostrar las diferentes teorías y el alcance que dicho principio ha tenido en el estudio del Derecho tributario.

Sin embargo, es menester destacar que la respuesta a dicha discusión se encuentra presente en la norma constitucional que establezca el principio de reserva de ley en cada Estado.

En nuestro sistema jurídico, la Constitución nicaragüense establece en su artículo 114 que, “corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...”.

Así mismo lo respalda el artículo 115 de la Constitución, al establecer que “los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”.

Y el artículo 138 inc. 27 de la Constitución, donde establece claramente como facultad de la Asamblea Nacional, crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales.

De tal manera, podemos observar que la Constitución nicaragüense en cuanto al establecimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, es clara y taxativa.

Si sólo la Asamblea Nacional tiene la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, adopta lo teoría doctrinal de que la norma primaria debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo, no solamente directrices y principios, como plasma la jurisprudencia italiana.

Lo anterior lo refrenda Fedele (2001) así:

Sólo la ley o los actos que a ella se equiparan pueden establecer los elementos que identifican la prestación impuesta y ello supone, en materia tributaria, que la ley debe fijar el criterio distributivo de los gastos públicos que se expresa, precisamente por conducto de la regulación de los sujetos y del hecho imponible. Para que el tributo pueda identificarse, el régimen jurídico de estos elementos debe ser completo hasta el extremo de hacer inmediatamente aplicable la norma primaria. (p.178)

Por lo tanto y con base en la doctrina y en la Constitución es posible afirmar que sólo mediante norma primaria es decir mediante ley, debe establecerse la estipulación del hecho imponible, los actos que lo componen, la especificación de cada uno de sus elementos constitutivos, así como también las figuras que sobre él tienen una significativa relevancia, como son las exenciones y supuestos de no sujeción.

De igual manera, no puede regularse en norma secundaria la determinación cuantitativa del tributo y las disposiciones en materia de comprobación, recaudación, recursos y similares.

Es importante mencionar que la función garantista que realiza el principio de reserva de ley, cumple funciones para ambos sujetos de la obligación tributaria, así como el contribuyente encuentra respaldo en que la ley que lo obliga ha sido reglamentada tomando todos los criterios y parámetros estipulados por los principios de justicia tributaria, protegiéndose de imposiciones arbitrarias y desmesuradas. El legislador también se garantiza el cumplimiento eficaz de la norma y puede tomar ciertas medidas orientadas a prevenir delitos de orden fiscal.

Sobre todo lo expuesto acerca de este principio y su trascendencia en la norma tributaria, se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia nicaragüense, mediante

sentencia número 5/2005 recurso de inconstitucionalidad en el caso concreto al decreto 46/2003 gaceta diario oficial numero 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

Dicho decreto estipula una retención extraordinaria en la fuente equivalente al 4% en concepto de ganancias ocasionales y enajenación de bienes inmuebles, claramente estableciendo un elemento de la base imponible del impuesto sobre la renta, no teniendo el poder ejecutivo, quien emitió dicho decreto, la potestad normativa tributaria para ejercer dicha acción.

Por tal razón, se recurrió de inconstitucionalidad en el caso concreto, fundamentando que nunca el poder ejecutivo en la persona del Presidente de la República, a través de un reglamento, podía invadir facultades para subsanar la omisión de no haber incorporado en la ley de equidad fiscal el referido 4% de impuesto de la renta en concepto de ganancias ocasionales y transmisión de bienes inmuebles. En consecuencia, argumentó el recurrente que los funcionarios de la administración tributaria han violado los siguientes preceptos constitucionales: art 5 inciso 1 y 4; 25 numeral 2; 27 y 104; 32, 46 y 182; 44, 48, 57, 99 inciso 4; 114, 115, 130, 138, 160 y 183, todos de la Constitución Política; así como el artículo 23 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre, alegando que el Presidente al emitir dicho recurso se encuentra invadiendo la competencia de la Asamblea Nacional como único poder facultado para crear, modificar y extinguir impuestos, tributos y otras cargas fiscales.

La Corte Suprema de Justicia nicaragüense mediante la sentencia 48/2005 expresa:

Dejando sentado que los funcionarios recurridos han violado la constitución política, corresponde referirnos de manera particular a las garantías constitucionales violadas, la función financiera de nuestra Asamblea Nacional, para delimitar la estructura de los ingresos y gastos del Estado, se concreta básicamente en dos actividades diferentes: la función tributaria (capacidad de imponer tributos que gravan los bienes e ingresos de los individuos reservada únicamente a la ley); y la función presupuestaria (previsión anual de los ingresos y autorización de gastos públicos).

Ambas funciones sometidas al principio de legalidad (artículos 32, 112, 113, 114, 115, 130, 160 y 183 de la Constitución) o de reserva de ley. La raíz general del principio de legalidad tributaria, y por supuesto la reserva de ley, la encontramos en nuestra Constitución Política en los Artículos 114, 115, y 138 numeral 27 el cual dice "son atribuciones de la Asamblea Nacional: 27: crear, aprobar, modificar o suprimir tributos y aprobar los planes de arbitrios municipales"; dichos artículos establecen los lineamientos generales del principio de legalidad tributaria. (p.10)

Así, el tribunal afirma que un decreto o reglamento no puede modificar, reformar, o derogar lo establecido en una ley, menos en aquellos casos de reserva de ley como es la aprobación, modificación o derogación de tributos, competencia exclusiva de la Asamblea Nacional, artículos 113 y 114 de la Constitución. En este sentido, la ley carecerá de toda validez y rayará en inconstitucionalidad toda vez que se oponga a lo prescrito en la Constitución Política, como norma suprema de la Republica. (p.10)

Por tanto, la Corte Suprema resolvió ratificar la inconstitucionalidad en el caso concreto, y declarar inconstitucional el inciso 4 del art. 81 del decreto 46/2003 el día primero de Julio de 2005.

De lo anteriormente analizado podemos concluir sin lugar a dudas, que el principio de reserva de ley, como principio de justicia tributaria, es imprescindible para la correcta y justa aplicación de la materia, y dota al sistema tributario de Garantía Constitucional, seguridad jurídica y legalidad.

Es menester destacar lo estipulado sobre el principio de reserva de ley en el artículo 3 del código tributario el cual complementa lo ya estipulado en la Constitución estableciendo que sólo mediante ley se podrá:

1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;

3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y
5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

Interpretación de las Normas Tributarias y Analogía.

2.3 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad juega un papel fundamental en el derecho tributario, a pesar que no es ajustable a todos los tributos, es junto con el principio de igualdad, generalidad y capacidad contributiva, la herramienta más eficaz en la búsqueda de la redistribución de la riqueza.

Es menester destacar que la redistribución de la riqueza es un elemento propio del Estado Social de Derecho, el cual justifica y promueve un Estado más intervencionista que trabaje en pro del bienestar social.

Pérez Royo (2008), define la progresividad como “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.” (p.64)

De manera que por lógica matemática los que tienen más, contribuyen en mayor medida que los que poseen menos capacidad contributiva.

El principio de progresividad supone que el reparto de la carga tributaria se realice de tal forma que aquellos con mayor capacidad contributiva, paguen más que proporcionalmente que aquellos que tienen menor capacidad económica; o dicho de otra forma, la progresividad se predica de aquellos tributos en los que el

aumento de la base imponible se aumenta de modo no uniforme o no proporcional al tipo de gravamen.

Abbamonte, citado por Balladares Saballos (2010. p. 67), expone:

Para la doctrina considerar la progresividad como criterio de inspiración del sistema tributario sugiere, como idea inicial, la estructuración del sistema en sentido progresivo, como forma de desarrollo del principio de igualdad sustancial a efectos de redistribuir la renta y remover las condiciones que impidan de hecho la materialización del precepto. Así la existencia de desigualdades económicas inspira la estructuración de los tipos en forma progresiva a efectos de gravar de esta forma el crecimiento de la capacidad contributiva entre sujetos que tienen un deber de solidaridad frente a quienes padecen la carencia de medios de subsistir.

Es importante destacar que el principio de progresividad no debe entenderse únicamente como un modelo de tributo, ya que como hemos mencionado antes, debido a su naturaleza, no es aplicable a todos los tributos, sin embargo debe ser modelo de inspiración del sistema tributario en sí. Permitiendo al tributo establecer una conexión más directa con la capacidad contributiva, utilizándose como un medio de adecuación de la cuota tributaria basada en la capacidad contributiva, para determinar la idoneidad del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos.

Lejeune, citado por Balladares Saballos (2010.p 67), establece:

Un sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en el mismo convivan junto a impuestos estrictamente progresivos, impuestos de naturaleza proporcional. Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros dé como resultado una tributación progresiva. (...) Así pues, la progresividad no depende solo de la aplicación de escalas de tipos impositivos progresivos, sino de la adecuación de los impuestos existentes al crecimiento de la riqueza gravable, de manera que sea posible conseguir el efecto de gravar progresivamente los índices de capacidad contributiva.

Para que este fin se logre, y coincidiendo con lo expuesto por Lejeune, no es necesario que cada figura del sistema tributario tenga un carácter progresivo, sin

embargo es necesario que los impuestos progresivos tengan un importante peso, no únicamente en la letra de la ley, sino también en la práctica.

Desde la perspectiva de las Ciencias Económicas se han desarrollado diversas teorías para demostrar el fundamento científico de los impuestos progresivos, Uckmar, citado por Vidal Marín (2003, p. 114), establece que tales teorías pueden concretarse fundamentalmente en tres: “teoría del sacrificio igual; teoría del sacrificio proporcional, y teoría del sacrificio mínimo. Todas conectadas al concepto de la decreciente utilidad de la riqueza”

La teoría del sacrificio igual; se basa fundamentalmente en que los impuestos deben ser distribuidos en igual proporción. La teoría del sacrificio proporcional; según Uckmar, establece que “la igualdad de la tasación se obtiene si el impuesto no determina iguales sacrificios en términos de utilidad sustraída, sino sacrificios proporcionales respecto a las utilidades totales de cada contribuyente”.

La teoría del sacrificio mínimo; explica el mismo autor, “hace referencia a la conveniencia de la distribución de los impuestos, desde el punto de vista de la colectividad, siendo su objetivo el mínimo sacrificio para el grupo” (Vidal Marín, 2010, p. 115).

De lo expuesto sobre las teorías económicas, vemos reflejado que la teoría del sacrificio mínimo es sin duda la que tiene mayor concordancia con el principio de progresividad.

Es menester destacar que el principio de progresividad no pretende bajo ningún concepto crear un daño patrimonial en el contribuyente con mayor capacidad económica, sino equiparar el sacrificio efectuado para el sufragio de los gastos públicos, con las posibilidades económicas.

De manera que el contribuyente con menos posibilidades económicas, aunque su contribución sea menor monetariamente, dicha porción del patrimonio de la cual se desprende debido a que posee mayores necesidades y menos recursos, es

significativamente proporcional al esfuerzo que realiza el contribuyente con mejor situación económica, mayores recursos y mayor contribución.

Gallego Peragón (2003), expone que “quien tiene mayor nivel de renta, tiene una aptitud más que proporcional para obtener mayores incrementos de renta o de riqueza; es decir la aptitud para incrementar la renta crece más que proporcionalmente con el nivel de riqueza”. (p.163)

Lógicamente vemos que en el curso normal de la economía, la riqueza de los individuos crece de manera progresiva, este fenómeno se ve reflejado en los individuos por medio de la obtención de la propiedad privada, un mejor posicionamiento en el desempeño de sus funciones económicas, el mayor posicionamiento de las empresas en el mercado, etc.

Este fenómeno se da producto del desarrollo global económico, los avances industriales y tecnológicos, y como continuidad del ciclo, también es progresiva la riqueza de los individuos producto de la redistribución de la misma realizada por el Estado.

De manera que si el ciclo de la economía es progresivo y la riqueza crece progresivamente, el tributo que grave dicha riqueza debe ser progresivo también. Es menester destacar que dicho principio actúa de la mano con el de la capacidad contributiva, de modo que en los casos de crisis financiera o por situaciones adversas, la riqueza decrece, los principios de igualdad y capacidad económica no permiten que el principio de progresividad provoque un daño al contribuyente, ya que el contribuyente se colocaría directamente en el bloque correspondiente a su riqueza actual en base a su capacidad contributiva.

Gallego Peragón (2003), comenta sobre las discusiones en torno a la efectividad del principio de progresividad, que:

Aún donde hubiera una perfecta redistribución de la riqueza y donde todos los ciudadanos tuvieran perfectamente cubiertas sus necesidades elementales, incluso las superfluas, la progresividad seguiría siendo precisa para mantener las situaciones de igualdad relativa existentes entre todos

ellos. Hipótesis que ha servido para sustentar que la progresividad, más que un principio, es una técnica puesta al servicio de una efectiva igualdad de hecho, a través de la cual puede cumplirse el principio de igualdad.(p.168)

Lo que podemos observar en lo expuesto anteriormente, es que el principio de progresividad al igual que los demás principios son instrumentos necesarios para el justo funcionamiento del sistema tributario y del cumplimiento de los objetivos y principios del Estado Social de Derecho.

Al igual que los demás principios, es de suma importancia su positivización en la norma fundamental para proporcionar seguridad jurídica, determinar su ámbito de aplicación y constreñir a los legisladores a su valoración para la realización de los tributos. Con la premisa de que el principio de progresividad no debe afectar directamente a cada tributo sino al sistema tributario de forma global.

Nuestra Constitución nicaragüense encuentra reflejado dicho principio en el artículo 114, el cual estipula que “(...) El sistema Tributario debe de tomar en consideración la distribución de la riqueza y las rentas (...)”

González García y Lejeune (2000), exponen que:

El desarrollo del moderno constitucionalismo, permite ensayar una explicación de la progresividad derivada del principio de igualdad sustancial, en este contexto las dos funciones jurídicas a las cuales la progresividad sirve son, en primer lugar, el mantenimiento de las situaciones económicas entre los contribuyentes tras el pago de los tributos correspondientes y, en segundo termino, mostrarse como el medio más apto para la consecución de los objetivos constitucionales susceptibles de integrarse en el concepto de igualdad de hecho, lo que exige también una tributación más que proporcional. (p.161)

El principio de progresividad opera bajo la presencia indispensable del principio de capacidad contributiva, manifestándose como un resultado de la evolución del mismo.

No es posible bajo ningún concepto aplicar un principio de progresividad, ignorando o evadiendo los principios de capacidad contributiva e igualdad, ya que no se puede calcular la progresividad de la riqueza sin tomar en cuenta la capacidad contributiva y la idoneidad del contribuyente y, en cuanto a la igualdad, la simple utilización del principio de progresividad en el tributo atiende a la premisa del principio de igualdad de que situaciones de hecho iguales tienen iguales efectos jurídicos tributarios y situaciones de hecho diferentes tendrán diferentes efectos jurídico tributarios.

Observamos de los fundamentos expuestos que el principio de progresividad, al igual que los principios estudiados anteriormente, trabaja en conjunto y tiene íntima relación con los demás principios de Justicia tributaria, de manera que es necesario que así mismo lo tome en cuenta el legislador al momento de realizar los tributos.

La progresividad como técnica del sistema tributario para la redistribución de la riqueza, se realiza por medio de dos mecanismos básicos. 1) Método cuantitativo; 2) Método cualitativo.

Gallego Peragon (2003), señala que “el primero de estos dos métodos es el más apto para lograr la progresividad fiscal, de manera que a medida que aumenta la capacidad económica gravada de una determinada persona, aumenta también el tipo de gravamen.” (p.175)

El mismo autor agrega sobre el método cualitativo, que “es el que tiene presente la naturaleza de los bienes gravados y hace tributar en mayor medida unos bienes que otros” (p.175)

Un ejemplo claro del segundo método es el caso del impuesto selectivo al consumo (ISC) aplicable a los bienes considerados suntuarios o de lujo.

Basándonos en el concepto de los dos métodos de aplicación, vemos que los impuestos más aptos para cumplir con el propósito de la redistribución de la

riqueza por medio de la progresividad, son los impuestos personales, como el impuesto sobre la renta, que grava la renta neta del contribuyente.

Sin embargo, es menester aclarar que la progresividad se debe aplicar siempre tomando en cuenta los métodos de subjetivación del tributo, es decir, sobre la renta neta, la que existe después de que el contribuyente satisface sus necesidades básicas y las de su familia.

2.4 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Estado haciendo uso de su poder impositivo y más concretamente de su poder tributario, tiene la facultad de detraer parte de la riqueza de los individuos de la colectividad para proveerse de los recursos necesarios para solventar el financiamiento de los gastos públicos.

Antiguamente este poder del Estado era irrestricto y en muchos casos arbitrarios, este absolutismo del poder tributario fue la causa principal de muchos conflictos sociales, razones por las cuales surgen los principios de justicia tributaria como una necesidad de poner final a la arbitrariedad de que hacía gala el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria.

Entre las diversas limitantes al poder de imposición del Estado, encontramos el Principio de Capacidad Contributiva como uno de los más importantes. El principio de capacidad contributiva es sin duda el más comentado y discutido en la doctrina del Derecho Tributario.

Si hablamos de tributos, hablamos de una manifestación de riqueza, por lo tanto para crear la relación entre lo que se grava y en qué magnitud se grava, es necesario determinar la capacidad contributiva del sujeto.

González García (1993), refleja que:

Pese al esfuerzo de la jurisprudencia de rodear el principio de igualdad, no puede desconocerse que de los múltiples aspectos y matices comprendidos en su seno (igualdad de naturaleza, igualdad de derechos e igualdad de trato), en nuestros días adquiere especial relevancia ese tercer aspecto, la igualdad material, que también se le conoce como igualdad en o dentro de la ley, que en derecho tributario, si se quiere dotar de un contenido razonable a dicho principio, no tiene mejor punto de apoyo que la referencia a la capacidad económica de los sujetos llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. (p.14)

El principio de capacidad contributiva especifica el plano sustancial, es decir el fundamento de la obligación tributaria, es el criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador en la creación y reparto de tributos.

De allí que podamos afirmar que la capacidad contributiva, es la potencialidad que poseen los individuos de contribuir a los gastos públicos, sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

Moschetti (2001), expresa que:

El deber de todos de concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva, es la expresión del deber de solidaridad en el campo económico, político y social perteneciente al modelo del Estado Social de Derecho (...) solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de la misma realidad (p.242)

El mismo autor alude que el principal criterio de justicia entre la solidaridad y la capacidad contributiva, como principio de la economía financiera, se sintetiza en que “de cada uno según la capacidad, a cada uno según las necesidades”. (p.243)

La solidaridad se refleja por medio de la obligación tributaria a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y no podrá haber obligación tributaria donde no haya capacidad contributiva y viceversa.

Pérez de Ayala, citado por González García (1993. p.14), define las funciones que cumple el principio de capacidad contributiva en dos; “según se considere la acción de dicho principio, en abstracto, como causa o fundamento del impuesto o en concreto, como criterio de medición de cada impuesto en particular”.

La referencia en abstracto como fundamento del impuesto, se refiere a la idoneidad del sujeto a sufragar gastos públicos, o sea, a la existencia o no de la capacidad contributiva, la cual solo existe después de haber cubierto las necesidades básicas del contribuyente y su familia.

En el plano concreto, nos referimos al cuanto, en qué medida se expresa la capacidad contributiva y en qué medida debe responder el contribuyente, dicha percepción es de suma importancia ya que no basta con tener capacidad contributiva apta para sufragar los gastos públicos, sino también, debe haber una conexión entre la posibilidad del contribuyente y el esfuerzo a realizar.

González García (1993), explica que “de la función en concreto se desprende una toma de postura respecto a dos sub principios: mínimo exento, y progresividad” (p.15).

En tanto así la capacidad contributiva debe ser el criterio básico para el reparto de la imposición, de esta manera la cuantía por medio de la cual cada sujeto contribuya al sufragio de los gastos públicos deberá variar en función de la capacidad económica, siendo ésta una norma lógica fiscal por medio de la cual se realiza la función de redistribución de la riqueza.

Y aún siendo un concepto tan complejo, que involucra tanto a la Ciencia de las Finanzas como al Derecho Tributario en particular, hay una relativa coincidencia en la doctrina en sostener que, básicamente, se puede entender a la capacidad contributiva como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

Gallego Peragón (2003), estima que:

El principio de capacidad contributiva es uno de los requisitos sustanciales, si se prefiere, un mandato que debe ser respetado cuando el Estado, a través del legislador, ejerce la potestad tributaria en aras a conciliar intereses tan contrapuestos como lo son los privados y los públicos. (p.100)

Es importante destacar que el sistema tributario ha evolucionado de manera que con afán de alejarse de la concepción odiosa que lo rodea, se dota de principios que lo inspiren y lo conduzcan a un actuar más justo, poniendo en segundo plano la función meramente recaudadora para aproximarse más a las posibilidades y necesidades de los contribuyentes, ahora no solo con la utilización de los recursos o sea, el derecho presupuestario, sino también se pretende impedir un fuerte daño al contribuyente con la forma de adquisición de dichos recursos.

Siguiendo la línea de lo expuesto por Gallego Peragon acerca de conciliar los intereses públicos y los privados, Moschetti (2001), deduce que:

Tanto la Constitución como la doctrina italiana han decidido intervenir en materia tributaria desde dos aspectos: De un lado en el plano de la producción normativa, previniendo que las prestaciones impuestas tengan su fundamento en la fuente primaria de la ley, y de otro, sobre el plano sustancial dirigiendo y limitando el mismo contenido de la norma tributaria, (...) Evitando la arbitrariedad y la excesiva discrecionalidad (p.245).

El principio en cuestión, es considerado por muchos doctrinarios como un programa de orientación para el legislador, por medio del cual pretende cumplir el objetivo de la redistribución de la riqueza y de la realización de la igualdad material, principio con el cual tiene íntima relación. La Constitución obliga al sistema tributario en su conjunto a que sea un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos.

Esto se logra con la sistematización de todos y cada uno de los principios, tomando el principio de capacidad contributiva como margen medidor; el principio

de igualdad como regla fundamental; el principio de progresividad como herramienta de funcionalidad y el principio de reserva de ley como garantía.

Vidal Marín (2003), alude que “todos estos principios equivalen a la estructura lógica de la naturaleza del tributo, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación tributaria”. (p.69)

El principio de capacidad contributiva no puede ser visto como una simple recomendación para el legislador, sino que éste al elegir las situaciones de hecho que serán consideradas como hechos imponibles, dando nacimiento a las obligaciones tributarias, debe elegir necesariamente aquellas que manifiesten directa o indirectamente, índices de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Sobre esto Pérez Royo (2008), establece que:

El principio de capacidad económica funciona como límite para el legislador en la función de los tributos, el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. (p.59)

Nuestra Constitución Política refleja el principio de capacidad contributiva en el artículo 114 “(...) El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza...”

Además de basarnos en lo dispuesto en el presente artículo, en sistemas constitucionales como el nicaragüense, que se basa en el modelo del Estado Social de Derecho, el principio de capacidad contributiva forma parte de la concepción del principio de igualdad, no únicamente como respeto de la igualdad formal, sino también como instrumento de la igualdad material.

Es menester que el principio de capacidad contributiva se encuentre constitucionalizado, sin embargo, es el caso de más de un sistema jurídico que a pesar de no tenerlo taxativamente, lo adopta dentro de su normativa.

Pérez Royo (2008), expone “el caso del sistema alemán en el que la Constitución no recoge expresamente dicho principio, sin embargo, la doctrina y el Tribunal Constitucional ha identificado la fórmula de la capacidad contributiva a partir del principio fundamental de igualdad” (p.58).

En cuanto a la capacidad contributiva es importante hacer hincapié en la renta apta para contribuir al sufragio de los gastos públicos, ya que no toda titularidad de riqueza deviene en aptitud para tributar.

No es justo que se graven situaciones no indicativas de capacidad contributiva o grados de riqueza, que apenas llegan a satisfacer las necesidades básicas del contribuyente y su familia.

De manera que deberá haber normas que permitan relacionar al individuo en su contexto social económico y familiar, que determinen en qué medida se encuentra obligado al llamamiento del sufragio de los gastos públicos.

Giardina y Sainz de Bujanda, citados por Gallego Peragon (2003. p.102), exponen que el principio de capacidad contributiva se distingue en dos categorías:

La capacidad contributiva absoluta:

Opera en el momento de establecer el tributo y, por ende, en la selección de hechos imponibles y exentos, lo cual no deja de ser un principio orientador en la labor del legislador, debe ser entendida como aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. Por este motivo la elección de hechos imponibles no puede ignorar aquellos supuestos que evidencian la existencia de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva relativa:

Significa un criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga fiscal, por lo que opera en el momento de precisar y estructurar el impuesto, todos aquellos elementos que concurren en el cálculo del *quantum*, particularmente la base imponible.

Como hemos visto entonces, las anteriores son directrices que se aplican en las distintas fases de la configuración de los tributos, en el primer momento se da la capacidad contributiva absoluta, al delimitar qué acciones manifiestan capacidad contributiva y qué acciones no se deben de tomar en consideración aquí, las figuras minorativas del tributo que afectan al hecho imponible, como lo son las exenciones.

La norma constitucional, al consagrar el principio de la capacidad contributiva, hace que éste deje de ser una idea de justicia que vive ajena al ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico de imposición, positivizado, es más, constitucionalizado y por lo tanto, el legislador no puede elegir arbitrariamente los presupuestos de hecho, que son la base para la imposición.

Y en el segundo momento, la capacidad contributiva relativa, ésta va dirigida más al sujeto, en cuanto a qué tan apta es su riqueza para sufragar los gastos públicos y a aquellas figuras minorativas del tributo que afectan la base imponible, atendiendo al principio de igualdad y progresividad.

Es importante tomar en cuenta aquí lo expuesto por Moschetti (2001), “la solidaridad, vincula el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a la tutela de los derechos del hombre, sea como particular o en las formaciones sociales donde se desarrolla su personalidad”. (p.254)

De manera que el deber de contribuir no puede evitar o menoscabar el derecho de los individuos a su desarrollo personal y el de su núcleo familiar, ya que estos derechos no únicamente se encuentran constitucionalizados como derechos fundamentales, sino también se encuentran protegidos por los tratados internacionales reconocidos por nuestra Constitución en el artículo 46, el cual establece:

En el territorio nacional toda persona goza de la protección estatal y del reconocimiento de los derechos inherentes a la persona humana, del irrestricto respeto, promoción y protección de los derechos humanos y de la plena vigencia de los derechos consignados en la Declaración Universal de

los Derechos Humanos; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; en el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Políticos de la Organización de las Naciones Unidas; y en la Convención Americana de los Derechos Humanos de la Organización de Estados Americanos.

En la necesidad de tomar en cuenta dichos derechos establecidos en la Constitución y respaldado por los tratados internacionales, es que el legislador realiza la figura del Mínimo Vital de Existencia, el cual Martín Queralt (2009), define como “la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentre afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular”. (p.63)

Sin embargo, este postulado como en la misma definición de Martín Queralt, expone que se toma en cuenta únicamente al titular para subjetivizar el gravamen, dejando de un lado el núcleo familiar, el cual debe ser parte importantísima en la estipulación del tributo.

Como González García (1993) explica:

Es claro que en el impuesto sobre la renta de personas físicas, han de tomarse en consideración las condiciones personales del sujeto pasivo y entre éstas adquiere un papel relevante el hecho de formar parte, o no, de un grupo más amplio.(...) si fuera posible una contemplación armónica de la situación descrita desde los principios de capacidad contributiva, progresividad y protección a la familia, las conclusiones deberían ser muy próximas a estas; 1°, debe tenderse cada vez más a gravar la renta disponible; 2°, no es recomendable que la contribución a los gastos públicos a través de un impuesto personal, se haga a costas de reducir la capacidad de subsistencia del contribuyente, de su cónyuge o de sus hijos; 3°, en consecuencia debe garantizarse la existencia, de un mínimo vital que no podrá ser individual o singular sino familiar; 4°, deberá obtenerse un amplio acuerdo social respecto a la cantidad y calidad de ese mínimo vital garantizado, a efectos de determinar tanto la proporción de renta que debe ser detraída mediante impuestos (progresividad), como la adecuada relación entre prestaciones sociales y deducciones tributarias (p.16-17).

Es importante destacar que lo expuesto por González García en esta magnífica obra, “La Familia y el Fisco”, obra realizada en 1993, sea aún inconcebible que

estando en el año 2011, todavía no se tomen en cuenta estos parámetros en la realización del impuesto sobre la renta en Nicaragua.

La protección a la familia se encuentra perfectamente estipulada en nuestra Constitución, como ya hemos mencionado, sin embargo existe una falta de armonía entre la materia constitucional, sus derechos fundamentales y la materia tributaria, provocando inseguridad jurídica y un menor nivel de justicia en todo el sistema tributario.

CAPÍTULO II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA, MARCO LEGAL Y ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TRIBUTO

1. GENERALIDADES SOBRE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA

1.1. Definición

El impuesto sobre la renta en Nicaragua, basándonos en lo establecido por la Ley de Equidad Fiscal, ley reguladora del impuesto sobre la renta, se caracteriza por su naturaleza personal, la periodicidad de la obligación y su carácter progresivo, creado con el fin constitucional de redistribuir la riqueza.

La aplicación de dicho impuesto ha sido polémica a lo largo de la historia en Nicaragua, polémica que ha girado en torno a la determinación cualitativa y cuantitativa del mínimo vital de existencia, a la forma de aplicación y el marco establecido para la determinación de la base imponible y por supuesto, a las deducciones permitidas tanto para las personas asalariadas como para las personas naturales.

Es menester destacar que el impuesto sobre la renta afecta las actividades económicas que se encuentran en constante cambio en la sociedad, sobre todo en una realidad como la nuestra, con una economía inestable y altas tasas de desempleo.

Mundialmente se ha valorado que el impuesto sobre la renta es uno de los impuestos más eficientes para el funcionamiento práctico del sistema tributario, una vez que los contribuyentes aceptan el sistema, ya que el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a quien el legislador quiere efectivamente someter a gravamen. Sin embargo, como señala Martín Queralt (2009):

Para pensar en un impuesto sobre la renta habrá de tenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia, la existencia o no de gastos de

enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo. Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable un impuesto auténticamente personal sobre la renta. (p.34)

Es sólo de esta manera que se logra que el contribuyente acepte el sistema y se encuentre de acuerdo con él, para esto debe existir un esfuerzo de parte no únicamente de la administración tributaria con ser plenamente organizada y expedita en los trámites de liquidación, sino también se necesita educar al contribuyente acerca de los beneficios que se obtienen por el pago de los tributos. Asimismo, debe existir una buena gestión y uso de los recursos públicos que estimule a los contribuyentes al sufragio de los gastos públicos, para de esta manera eliminar poco a poco figuras como la evasión de impuestos.

Es importante saber que cuando no existe una cultura de pago entre los contribuyentes la carga recae mayormente entre los asalariados, que son de quienes es más fácil obtener la liquidación del tributo en cuestión, por ser deducidas directamente de sus salarios las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta por medio del empleador. Sin embargo, en el caso de las personas naturales llamadas a cumplir con el pago del IR a través de declaraciones anuales ante la administración tributaria, es mucho más probable la resistencia al pago del impuesto y el cumplimiento a cabalidad de las exigencias legales del mismo. Tomando en consideración que cuando hablamos de Derecho Tributario es una materia considerada odiosa, ya que las personas usualmente no quieren pagar impuestos.

El presente capítulo pretende realizar un análisis sobre los elementos constitutivos del Impuesto sobre la renta, con el fin de identificar correctamente cada uno de éstos en la norma que rige la materia (Ley de Equidad Fiscal). Partiendo de este marco jurídico, identificamos dentro del cuerpo normativo sometido al estudio los elementos que constituyen el tributo, la creación del hecho imponible, elemento subjetivo y elemento objetivo del hecho imponible, diferenciación entre las dos

bases imponibles aplicables y sus tipos de gravamen, así también las deducciones permitidas en la renta bruta para la especificación de la renta neta.

El impuesto sobre la renta es un impuesto subjetivo, sobre éstos Ferreiro Lapatza (1990) establece que “son impuestos subjetivos aquellos en que la situación personal del sujeto pasivo, se tiene en cuenta en una u otra forma a la hora de determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria” (p. 245).

Se aplica sobre los enriquecimientos anuales que producen una inversión o la renta de capital. Esta ganancia puede ser resultado, también, del ejercicio de una profesión liberal. En el primer caso nos encontramos frente a rentas de capital, mientras que en el segundo, rentas de trabajo, el artículo 4 de la Ley de Equidad Fiscal establece que “es renta de fuente nicaragüense la que se deriva de bienes o activos existentes en el país “.

Es un impuesto personal debido a que grava las manifestaciones de riqueza de un determinado sujeto. Ferreiro Lapatza (1990) estipula que los “impuestos personales pueden y deben tomar en cuenta las situaciones personales de los sujetos por que su objeto (su riqueza gravada) está mucho más cerca de la riqueza total del individuo” (p. 247).

Coincidiendo con Sainz De Bujanda, Martín Queralt (2009) expone acerca de los impuestos personales que:

Son aquellos cuyo presupuesto objetivo sólo puede concebirse por referencia de una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto, es el caso de los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica, se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona (p. 34).

El impuesto sobre la renta constituye una prestación obligatoria, aplicable a personas naturales o jurídicas sustentada en las bases legales que establece la ley de equidad fiscal, en la cual se encuentra claramente estipulado en su artículo

3, que dicho impuesto se aplicará sobre toda renta obtenida por personas naturales o jurídicas, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o servicio se paga fuera del territorio nicaragüense.

Entre sus principales características encontramos que según el artículo 21 de dicha ley, aplica un mínimo exento, el cual varía según la clasificación de asalariados y personas naturales, este mínimo exento pretende beneficiar a los sectores menos favorecidos de la población y es denominado mínimo vital de existencia, el cual, según la ley, es la cantidad justa con la cual una persona sostiene los gastos básicos de su bienestar.

En el caso de Nicaragua, el mínimo vital de existencia se encuentra determinada en la ley de equidad fiscal en las tablas progresivas sobre los tipos de gravamen aplicables al tributo, establece que para las personas naturales el mínimo vital de existencia es considerado en 50.000 córdobas anuales y en el caso de los asalariados 75.000 córdobas anuales. Con la consideración que las personas naturales tienen acceso a otras deducciones permitidas para la realización del giro de sus negocios.

Es sumamente importante destacar que para el cálculo de dicho beneficio se es tomado en cuenta como marco de diferenciación la forma de obtención de la renta, utilizando la clasificación de persona natural y persona jurídica en lugar de la capacidad contributiva real del sujeto, no tomando en cuenta para dicha diferenciación los principios constitucionales de justicia tributaria de igualdad, capacidad contributiva y progresividad. A esto nos referiremos más adelante en el análisis del elemento subjetivo del hecho imponible.

Una de las características mas preponderantes del impuesto sobre la renta es el carácter progresivo que persigue, al ser un impuesto directo, su base debe ser siempre la capacidad contributiva de los sujetos y su aptitud para sufragar los gastos públicos.

Es por esto que se considera, en atención al principio de igualdad, que quien más gana, más debe pagar y quien menos gana, menos debe pagar, atendiendo al presupuesto que debe tratarse de forma igual a los sujetos en iguales circunstancias y de forma desigual a los sujetos en circunstancia desigual.

1.2. Marco Jurídico

Tanto el impuesto sobre la renta como el resto de impuestos no deben obedecer únicamente a lo estipulado en la ley específica que lo regula, los rodea un marco legal más amplio y rico que los fortalece como sistema.

La Constitución como carta magna es la ley de leyes y fuente de toda normativa nicaragüense, toda y cada una de las leyes ordinarias, decreto, reglamento o tratado internacional, debe acatar lo escrito en la Constitución, cumpliendo ésta la función de regular cada uno de los aspectos de importancia en el manejo del Estado.

En materia fiscal en el artículo 114 de la Constitución política de Nicaragua se establece:

Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Estarán exentos del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.

Constituye aquí los principios de justicia tributaria, los cuales establece Pérez Royo (2008) “son la norma básica sobre la producción normativa en materia

tributaria, y cualquier violación a tales principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad (...). Son la regla básica en el reparto de distribución de la carga tributaria” (p. 57,58).

Claramente la Constitución delega la obligación de crear, modificar y aprobar leyes a la Asamblea Nacional como la única con dicha potestad. Sin embargo han surgido conflictos que giran en torno a dicha potestad normativa, cuando por medio de reglamento o decreto el Poder Ejecutivo ha intentado modificar tributos sin ostentar el pleno de la potestad normativa tributaria.

Sin embargo, el artículo 114 de la Constitución Política es claro y taxativo en cuanto al principio de reserva de ley, como principio inviolable del sistema tributario.

En el plano legal, se encuentra también el código tributario, ley No. 562 publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 227 del 23 de noviembre año 2005, en cuanto a los procedimientos de liquidación, multas y sanciones por falta de pago y conceptualización de los diferentes sujetos de la obligación tributaria.

Así mismo en cuanto a la reserva de ley establecida con anterioridad en la Constitución el Código Tributario establece en su artículo 3:

Sólo mediante ley se podrá:

1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y

5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.
Interpretación de las Normas Tributarias y Analogía

Pérez Royo (2008) une como un mismo fundamento el principio de reserva de ley y el principio de legalidad, considerando que el principio de reserva de ley se creó en un ambiente político-constitucional diferente al actual, y a pesar de usarse ambos conceptos como sinónimos en diferentes estudios, considera que es más apropiado el de legalidad (p.66).

Sin embargo, la normativa que más nos interesa respecto al tema que nos compete es la que ya hemos mencionado anteriormente, Ley de Equidad Fiscal, en la cual cada uno de los elementos del tributo se encuentra normado.

2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: HECHO IMPONIBLE

Toda norma jurídica posee una estructura basada en una hipótesis o un supuesto de hecho que al realizarse provoca una consecuencia jurídica, así lo vemos en materia penal en la tipificación de los delitos, en materia civil y mercantil con las figuras jurídicas de los contratos y la materia tributaria no es la excepción, este supuesto con consecuencia jurídica es conocida como hecho imponible y su consecuencia es el nacimiento de una obligación tributaria.

Martín Queralt (2009) expone “el impuesto es un tributo exigido sin contraprestación por la realización de un negocio acto o hecho que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (p.33) por lo tanto es menester en nuestro análisis hacer hincapié en el hecho que constituye dicha obligación.

El hecho creador de la obligación tributaria es conocido como “el hecho imponible” y no únicamente actúa como definidor o configurador, legitima la imposición de manera que sólo por su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.

Pérez Royo (2009) establece que “el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación (...) El hecho imponible ocupa en la teoría del tributo una posición semejante a la que tiene el tipo en la teoría del delito” (p.137).

Ferlazzo Natoli (2001) define al hecho imponible como:

el conjunto de los presupuestos abstractos , contenidos en las normas del derecho tributario material , de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas(...) Por tanto el estudio del hecho imponible implica el del procedimiento de comprobación, liquidación, el de la subjetividad jurídica , y más en general el de la interpretación de la ley(p. 62)

Hay que destacar que la Ley Impositiva, debe ser preexistente a los hechos a los cuales se debe aplicar o gravar.

Por lo tanto, no hay impuesto sin Ley. Precisamente, los hechos solo serán imponibles cuando exista una ley que los grave.

Martín Queralt (2009) por su parte afirma:

El efecto de sujeción que solo él puede provocar, distingue al hecho imponible de los restantes que pueden contener la ley y por ello también en el mismo – sobre todo, en los impuestos – donde han de encontrarse las manifestaciones de capacidad económica y del resto de principios de justicia que autorizan y rigen la imposición de tributos sin perjuicio de que estos principios estén también presentes en el resto de su regulación.

El supuesto de hecho fijado en la norma que ya conocemos como hecho imponible, se compone de dos elementos: uno de ellos es el elemento objetivo,

constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, el cual se compone debido a la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

Sobre la denominación de este presupuesto de hecho, Jarach dice (1982):

Hecho imponible es una expresión muy sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión, es quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; que habla de “imponible” y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. (p.175)

Los hechos imponibles, por su naturaleza simple resultan fáciles de identificar, y aunque existan hechos imponibles simples como lo es el producido por la introducción al país de una mercancía en aduana, lo que nosotros conocemos como DAI, y hechos imponibles mas complejos como los ya conocidos como hechos económicos, como lo es el caso que nos ocupa, la percepción de una renta.

Sin embargo, cada uno de estos hechos imponibles da nacimiento a una obligación tributaria, en palabras de Martin Queralt (2009) “la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho” (p.30).

Para que el hecho imponible tenga las consecuencias jurídicas pensadas, debe poseer diferentes elementos que lo componen, Sainz de Bujanda los ha clasificado en cuatro diferentes aspectos los cuales tendrán por resultado : a) Que en ausencia de cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible

establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto, en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata, en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

En lo que refiere al impuesto sobre la renta, la ley de equidad fiscal en el artículo 3 establece su hecho imponible, determinando su creación "sobre toda renta de fuente nicaragüense obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o servicio se paga fuera del país . (...) "

El artículo 4 de la ley de equidad fiscal establece como renta neta de fuente nicaragüense, la derivada de bienes o activos existentes en el país, de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aun cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la república de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se perciba la renta.

En Nicaragua, existen impuestos donde los hechos imponibles son diversos, sin embargo no es el caso que nos ocupa, la ley de equidad fiscal es clara y taxativa en cuanto al hecho que genera la deuda tributaria, y lo estipula de manera generalizada, únicamente exceptuando las exenciones y supuestos de no sujeción estipulados en el articulado de la misma ley.

2.1. ESTRUCTURAS MINORATIVAS DEL HECHO IMPONIBLE

Las estructuras minorativas de la obligación tributaria, afectan directamente al tributo atendiendo a diferentes propósitos tanto fiscales como Constitucionales en algunos casos.

González García & Lejeune Valcárcel (2000) expresan que “las exenciones constituyen vías de derogación de la eficacia jurídica del hecho imponible en vía positiva”(p.101).

González García & Lejeune Valcárcel (2000) explica en cuanto a los supuestos de exención:

Que la norma de exención constituye un todo orgánico con la de imposición, de suerte que, así como en la de no sujeción quedan expresamente por fuera del hecho imponible hechos que el legislador no considera dignos de imposición, en base a una cualificación jurídica del sujeto o de la situación contemplados, dirigida primordialmente a una mejor delimitación del hecho imponible por la vía negativa, en los supuestos de exención solo puede obtenerse ese efecto positivamente, es decir, desde dentro del hecho imponible, toda vez que la propia existencia de las exenciones deriva de valoraciones de orden funcional , esto es , internas a la mecánica del hecho imponible.(p.207)

Las estructuras minorativas del tributo en atención al propósito que cumplen, las podemos dividir en dos, primero las exenciones o minoraciones técnicas las cuales se realizan en atención a la capacidad contributiva del sujeto, es decir es considerado que dichas personas o instituciones no poseen la capacidad contributiva suficiente para sufragar gastos públicos y por ende se encuentran exentos del pago del impuesto, y segundo las extrafiscales consideradas como beneficios tributarios.

Rezzoagli (2006) expone:

En las exenciones técnicas lo que se pretende es salvaguardar los principios de justicia tributaria y evitar que tributen personas que por sus condiciones o actividades no tendrían que hacerlo por una cuestión exclusivamente de capacidad contributiva, (...) considera adecuado instar hacia la separación definitiva de las exenciones técnicas de las de carácter extrafiscal, sustituyendo este último termino por el de beneficios tributarios , cuya figura representa el entramado de medidas extrafiscales que utiliza el legislador ya sea en el hecho imponible , en la base o en la cuota.(p.28-29)

En el caso de los beneficios tributarios como mencionaba anteriormente son en atención a fines extrafiscales, Balladares Saballos (2010) define como finalidades extrafiscales las obtenidas al adecuar las instituciones financieras a las necesidades del Estado, como resultado del intervencionismo del Estado en pro de superar las situaciones de desigualdad causadas por el neoliberalismo y la neutralidad estatal.

La sentencia N° 15/2011 Del Tribunal Supremo de Justicia de México, Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: Deducciones. Criterios para distinguir las diferencias entre las contempladas en la ley del impuesto sobre la renta a la luz del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional. Establece que dentro de las estructuras minorativas del tributo se contemplan dos tipos de deducciones:

1. exenciones de minoración técnica aquellas figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras:
 - Subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; situaciones que deben tomarse en cuenta para la correcta imposición de los tributos y por consiguiente, que ayudan a la combinación de los tributos y los principios de justicia tributaria.
 - frenar o corregir los excesos de progresividad; en los casos en los que se esté realizando de manera discriminativa e injusta.
 - Rectificar situaciones peculiares, derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento a los principios de proporcionalidad tributaria, igualdad tributaria y mayormente al principio de capacidad contributiva, para que el impuesto a aplicar se ajuste a las posibilidades de los contribuyentes.

La sentencia reconoce que este tipo de estructuras son normas jurídicas no autónomas, de manera que se encuentran íntimamente vinculadas con la

estipulación del hecho imponible o la base imponible, perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar el funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos de la administración tributaria, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

La sentencia hace referencia al Estado social de derecho, el cual posee principios y garantías que deberán ser tomados en cuenta en todos los aspectos de la legislación, y el sistema tributario no es la excepción a la regla, algunas exenciones tienen la finalidad de redistribuir la riqueza con el fin de lograr estas garantías.

2. "beneficios tributarios", son figuras sustractivas que también intervienen en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Un ejemplo claro de éstos, son los beneficios tributarios otorgados a los diplomáticos, en razón de convenios de reciprocidad entre los Estados.

Estas estructuras, pueden ser también producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la

política económica o social; Estos beneficios tienen como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad, justificados en razones de interés público.

De este tipo de beneficios con fines extrafiscales Rezzoagli (2006) expone que:

Se considera dichos beneficios como instituto jurídico y no como una manifestación arbitraria del poder político, y por tanto, como una materia reglada sometida al imperio de la Constitución y de la ley ordinaria, sin embargo ha sido Sainz De Bujanda quien ha advertido sobre el riesgo de un empleo abusivo de la exención con fines extrafiscales, juzgando que éstas han de restringirse paulatinamente. (p.56)

Nuestra legislación, en lo que concierne al Impuesto Sobre la Renta, tiene una amplia variedad tanto de minoraciones técnicas como de beneficios tributarios, sin embargo, no los suficientes, ya que no cumplen con el objetivo de subjetivizar el impuesto a las posibilidades del contribuyente según su capacidad contributiva.

El Artículo 10 de la Ley de Equidad Fiscal, Ley N° 453, estipula como exenciones:

Están exentos del pago del impuesto sobre la renta:

1. Las universidades y los centros de educación técnica superior de conformidad con el artículo 125 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, así como los centros de educación técnica vocacional. Las instituciones artísticas, científicas, educativas y culturales, los sindicatos de trabajadores, los partidos políticos, los cuerpos de bombero y la Cruz Roja Nicaragüense, siempre que no perciban fines de lucro.

Cuando estas mismas instituciones realicen actividades que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, la renta proveniente de tales actividades no estará exenta del pago de este impuesto;

2. Los Poderes del Estado, ministerios, municipios, regiones autónomas, comunidades indígenas, entes autónomos y descentralizados y demás

organismos estatales, en cuanto a sus rentas provenientes de sus actividades de autoridad o de Derecho Público;

3. Las representaciones diplomáticas, las misiones y organismos internacionales, los representantes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, siempre que exista reciprocidad;

4. Las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, en cuanto a sus rentas provenientes de actividades y bienes destinados a sus fines;

5. Las instituciones de beneficencia y de asistencia social, las asociaciones, fundaciones, federaciones, y confederaciones que tengan personalidad jurídica sin fines de lucro;

Cuando estas mismas instituciones realicen actividades remuneradas que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, la renta proveniente de tales actividades no estarán exentas del pago de este impuesto.

Igualmente no estarán exentos de pagar este impuesto, cuando tales personas jurídicas se dediquen a prestar o brindar servicios financieros de cualquier índole y que las mismas estén sujetas o no a la supervisión de la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones Financieras;

6. Los representantes, funcionarios o empleados de organismos o Instituciones Internacionales, cuando tal exoneración se encuentre previsto en el convenio o tratado, correspondiente; excepto los nacionales que presten servicios dentro del territorio nacional y cuando su remuneración no esté sujeta a prestaciones análogas en el país u organismo que paga la remuneración;

7. Las sociedades cooperativas legalmente constituidas. En caso de que distribuyan excedentes, las sumas distribuidas a los socios o cooperados serán considerados como parte de la renta personal de los mismos, los cuales deberían pagar el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con lo establecido en esta ley y su reglamento.

Todas y cada una de las exenciones antes citadas cumplen con un propósito necesario para el cumplimiento de las garantías del Estado. Sin embargo no cumplen con la necesidad de subjetivizar el impuesto para adaptarlo a las posibilidades del contribuyente.

De las exenciones anteriormente citadas por el artículo 10, los incisos, 1, 3, 5, 6 y 7 componen beneficios tributarios ya que persiguen preceptos constitucionales y pactos internacionales.

Los demás incisos del artículos 10 son minoraciones técnicas claramente las instituciones establecidas son exentas del pago del tributo por no poseer capacidad contributiva propia.

Otra figura importante de destacar son los supuestos de no sujeción, Rezzoagli (2006) aclara que "las normas de no sujeción es el de aclarara o contemplar la definición del hecho imponible a través de una determinación negativa que delinea supuestos que caen fuera de su ámbito" (p.14)

Es decir es la denominación en negativo del hecho imponible que se pretende desligar de la carga tributaria.

Sainz de Bujanda (1963) en el volumen tres de su obra Hacienda y Derecho afirma que Las normas que declaran explícitamente no sujetas determinadas situaciones o personas, no introducen pues más que un elemento de claridad "tratan simplemente de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales" (p. 430).

Rezzoagli (2006) define las mismas como “preceptos didácticos” (p.14).

Es menester destacar que cumplen con la finalidad del principio de justicia tributaria de seguridad jurídica al proporcionar claridad a la ley veracidad a la norma.

Para Perez de Ayala y Gonzalez Garcia (1994) a diferencia de las posiciones antes expuestas , los supuestos de no sujeción no son plenamente explicativos o como ellos lo describen “despilfarro normativo”,... el legislador busca en ellas eliminar cualquier tipo de dudas que pudieran surgir y a la vez completar la determinación concreta del hecho imponible (p.201).

La ley de equidad fiscal establece a manera de supuestos de no sujeción en el artículo 11 estipulando como ingresos no gravables o ingresos no constitutivos de renta los siguientes:

Los premios de lotería nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil córdobas;

Las sumas recibidas por conceptos de seguros, salvo que lo asegurado sea ingreso o producto, en cuyo caso dicho ingreso se tendría como renta;

Las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en el Código del trabajo, convenios colectivos y las de cualquier otra índole laboral, y los ingresos de cualquier índole que se perciban de acuerdo a la legislación de seguridad social;

Los intereses que devenguen los créditos otorgados por instituciones crediticias internacionales y agencias o instituciones de desarrollo de gobiernos extranjeros;

Los intereses que devenguen los préstamos otorgados al estado y sus instituciones, por bancos o instituciones privadas extranjeras;

Los representantes diplomáticos nicaragüenses, si están sometidos a prestación análoga, en el país donde está situada la representación;

Las remuneraciones que reciban las personas naturales, residentes en el extranjero y que ocasionalmente presten servicios técnicos al estado o instituciones oficiales, siempre y cuando dichas remuneraciones fuesen donadas por gobiernos, instituciones extranjeras o internacionales;

Los dividendos o participación de utilidades pagadas por las sociedades a sus accionistas o socios, sobre los que se hubiesen efectuado retenciones definitivas; y

Los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, menores o iguales a los veinticinco mil córdobas, tanto en dinero como en especie.

2.2. ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este marco la doctrina con Sainz De Bujanda (1957) expone “siendo la relación Impositiva fundamentalmente una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos: el sujeto activo al que la ley atribuye determinados derechos o poderes y el sujeto pasivo al que la ley impone determinadas obligaciones” (p.93).

Es identificable en la Ley de Equidad Fiscal con respecto al impuesto sobre la renta la determinación del sujeto activo de la obligación tributaria en el ente público (la DGI de Nicaragua) y el sujeto pasivo en la persona, natural, jurídica o unidad económica sujeta al pago.

Este sujeto pasivo en cuanto al hecho imponible, se convierte en el elemento subjetivo del mismo, dicho sujeto es definido por Martín Queralt (2009) como “el obligado tributario que según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal , así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo” (p.134)

Realizado un análisis de lo antes mencionado, nos permite llegar a la conclusión que el elemento subjetivo de la obligación tributaria es siempre el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, y que debe cumplir no únicamente la

obligación de liquidar el pago como deuda principal, sino también las demás obligaciones estipuladas en la ley.

Es entonces el “contribuyente”, quien con el pago de sus impuestos, manifiesta su capacidad contributiva con la realización del hecho imponible.

El Código tributario en su Artículo 18 define al contribuyente como:

Las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley.

Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente:

1. Las personas naturales, las personas jurídicas de derecho público o derecho privado y los fideicomisos.
2. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional.

En el impuesto sobre la renta, la ley de equidad fiscal es clara al referirse en el artículo 3, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es toda persona que reciba renta de fuente Nicaragüense, sin importar si es persona natural o jurídica, unidades económicas, si son nacionales o extranjeras, residentes o no en Nicaragua.

Si la Ley de Equidad Fiscal estipula como sujeto pasivo de la obligación tributaria a las personas naturales, jurídicas y unidades económicas es importante destacar los conceptos dados por la ley para cada uno de estos sujetos.

Las personas naturales según el Artículo 2 de nuestro Código Civil son “todos los individuos de la especie humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición”.

En cambio las personas jurídicas estipuladas también por nuestro Código Civil en el Artículo 3 son “las asociaciones o corporaciones temporales o perpetuas,

fundadas con algún fin o por algún motivo de utilidad pública, o de utilidad pública y particular conjuntamente que en sus relaciones civiles representen una individualidad jurídica”.

Las unidades económicas son conceptualizadas en el Artículo 3 del reglamento de la ley de equidad fiscal, estableciéndolas como:

Grupos de personas que, aunque independientes desde el punto de vista jurídico, están ligados orgánicamente entre ellos por relaciones económicas, financieras y de organización, tales como el origen de sus capitales, la distribución de sus utilidades, la conducción o dirección real de los negocios, la estructura de la comercialización de las mercancías, o de cualquier otro determinante, para efectos fiscales, las unidades económicas serán consideradas como un solo sujeto.

Es menester destacar que el concepto de unidades económicas determina a uno de los sujetos gravados por el impuesto sobre la renta equivalente al elemento subjetivo del mismo el cual según el Artículo 114 de la Constitución únicamente están facultados a normar la asamblea nacional. Y el Artículo 3.3 del Código tributario que establece que solo por medio de ley se podrá definir el hecho generador de la obligación tributaria, y establecer el sujeto pasivo del tributo.

En el caso que nos ocupa sin embargo es regulado por un reglamento contraviniendo los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

Esta es la única calificación que se hace al sujeto pasivo, se aplica de manera generalizada, no se realiza una subjetivación del contribuyente en torno a su situación familiar, el único marco de referencia pasan a ser las tablas progresivas con poca atención a cada uno de los aspectos que realmente determinan la capacidad contributiva del sujeto.

Los antes mencionados por Martín Queralt, como la carga por enfermedades, la cantidad de hijos, las inversiones realizadas en gastos de manutención, no solo del contribuyente sino también del núcleo familiar que depende económicamente de el.

Esto lleva a una aplicación injusta del impuesto sobre la renta y a una carga muy pesada de llevar para el sujeto pasivo en algunos casos.

Es importante destacar que si nos encontramos frente a un impuesto directo, debe haber una visión mas personificada del contribuyente.

Prueba de esto lo encontramos en jurisprudencia española, en la sentencia número 45 -1989 del Tribunal Constitucional, en la cual aclara “por razón del principio de igualdad, progresividad, capacidad contributiva, como principios rectores de la justicia tributaria, tomando en cuenta la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948. Art. 16.1), el Convenio de Roma (Art. 12), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos(Art. 23), y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Art. 10.1)”. Se tome en cuenta el núcleo familiar, ya sea en declaración conjunta o separada, para imposición del impuesto sobre la renta.

2.3 ELEMENTO OBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para determinar la realidad gravable y asignar a la materia imponible un valor, es necesario que la descripción del hecho imponible sea completa y conste de cada uno de los elementos que lo hacen valedero. Dicha estructura consta de dos elementos, el elemento subjetivo ya antes estudiado y el elemento objetivo.

En la doctrina Sainz de Bujanda (1957) se ha distinguido estos dos elementos como elemento material y elemento personal, conceptualizando al elemento material (u objetivo) como. “consistente en la condición de las cosas o en el hecho, objetivamente considerados, a los que la ley vincula cada impuesto en particular (...). Sirve principalmente para diferenciar las diferentes clases de impuestos” (p.141).

Como hemos analizado anteriormente, para la realización de un hecho imponible debe haber una manifestación de capacidad contributiva, pero el legislador puede recoger el objeto económico del impuesto en el supuesto legal de hecho imponible puramente descrito, con todos sus aspectos o en alguna de sus manifestaciones.

Para el derecho tributario es sumamente importante delimitar en su norma la definición legal o la situación de hecho que por derecho positivo anterior constituye el elemento objetivo del hecho imponible, este mismo puede consistir en: un hecho meramente de contenido económico, que toma valor en la norma jurídico tributario, al tipificarlo la ley tributaria como elemento objetivo del hecho imponible.

Los hechos de carácter económico que la norma tributaria mayormente grava, son: la percepción de una renta, la obtención de un producto, la tenencia o existencia de un patrimonio, un gasto, el tráfico de bienes y servicios y el tráfico o la transmisión de un patrimonio.

En el caso específico que nos ocupa, es un hecho de carácter económico que grava la percepción de una renta.

Pérez Royo (2001) enriquece la doctrina al hacer una relación entre el hecho imponible, los elementos constitutivos del tributo y los principios de Justicia tributaria estableciendo:

A través de los diversos hechos imponibles el legislador va concretando el genérico, deben de contribuir en relación a la capacidad económica, naturalmente, esta concreción no se agota en la definición de cada hecho imponible , la consideración de la capacidad económica debe estar presente también en los restantes elementos del tributo ,(*especialmente en el elemento objetivo del hecho imponible por ser éste el que cuantifica al tributo*), pero conviene subrayar la relación entre el concepto del hecho imponible y el de manifestación de capacidad económica , por que esta relación debe tenerse presente en el análisis del elemento objetivo del hecho imponible (p.130).

El elemento objetivo es básicamente la descripción del hecho imponible, *se basa en* cuatro aspectos que lo delimitan y definen su cumplimiento, estos cuatro aspectos los describe Sainz de Bujanda como: aspecto material o cualitativo, aspecto espacial, aspecto cuantitativo, y aspecto temporal.

2.3.1. Aspecto Material o Cualitativo

Martín Queralt (2009) define al aspecto material como “hecho, negocio, acto o situación que se desea gravar, es la realización misma del supuesto de hecho” (p.124).

Es menester destacar que este supuesto de hecho manifiesta la capacidad contributiva del contribuyente, esto le permite al contribuyente mismo colaborar al sufragio de los gastos públicos.

El aspecto material no conforma en su totalidad al hecho imponible, depende también de otros factores que lo describen y definen si da lugar al hecho imponible genérico, con la descripción más detallada que lo permita subsumir dentro de la determinada ley.

Ferreiro Lapatza (2001) nos describe el objeto material del tributo como “aquellos bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava(...) Además cada tributo no grava siempre y en cualquier circunstancia tales bienes , solo si aparecen en las circunstancias descritas por el presupuesto objetivo del presupuesto de hecho , que como hemos dicho , está constituido por un hecho considerado en si mismo” (p. 50, 51).

Conocidos ya el objeto material del hecho imponible es indispensable realizar con él una relación aunque sea teórica con la capacidad contributiva ya que de esta misma nace la obligación de liquidar un pago que no puede ni debe ser excesivo a

la realidad del contribuyente en base a esta relación Amatucci (2001) describe los términos:

«Objeto del tributo» y «riqueza imponible». Con el primero de los términos se haría mención a la manifestación de la realidad económica que el legislador quiere gravar (por ejemplo, en el Impuesto sobre el Patrimonio vendría constituido por la renta que producen los elementos que lo integran). Respecto a la segunda de las expresiones, coincidiría con aquella revelación de riqueza que el legislador utiliza para definir el supuesto de hecho del tributo, y que, por tanto, incorpora al aspecto material del hecho imponible (siguiendo en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, la riqueza imponible sería el patrimonio en sí mismo considerado). (p.70)

Un ejemplo a lo anteriormente mencionado lo encontramos en las sentencias 289/2000 del tribunal español, recurso por inconstitucionalidad interpuesto por el presidente de gobierno en contra de la ley del parlamento de las Islas Baleares 12/1991. Reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, la cual reafirma y recoge en sus fundamentos legales las sentencias 186/ 1993 y 37/1987, en cuanto a una extralimitación de las facultades de las Comunidades Autónomas al establecer tributos sobre el aspecto material de un presupuesto de hecho ya regulado por el Estado, limitación establecida en los artículos 2 y 3 del artículo 6 del LOFCA (Ley Organiza de Financiación de las Comunidades Autónomas).

El Artículo 6 inciso 2 del LOFCA estipula “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”

A pesar de ser la razón del impuesto creado por la ley 12/1991 diferente a la razón del impuesto IBI creado por el estado, el aspecto material recae sobre el mismo objeto y siguiendo lo estipulado en el Artículo 6 inciso 3 del LOFCA Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Es lo anteriormente mencionado un claro ejemplo de la diferencia entre el objeto del tributo y la riqueza imponible, sin embargo a pesar de ser conceptos diferentes ambos son contenido del elemento objetivo del hecho imponible y por tanto del hecho imponible, de manera que según la normativa antes mencionada no pueden dos tributos diferentes gravar un mismo hecho o recaer sobre una misma expresión de riqueza. Provocando que se declarara inconstitucional el tributo y se dejase de aplicar.

En el impuesto sobre la renta, nuevamente la ley de equidad fiscal, en el artículo tres, vincula el impuesto con la renta neta obtenida de fuente nicaragüense, encontrándose aquí el aspecto material como lo que precisamente se pretende gravar.

Para encontrar los aspectos que conforman el elemento objetivo del hecho imponible, es importante contestarse ¿qué acto es el que manifiesta la capacidad contributiva del sujeto y qué le permite a la administración tributaria, solicitar efectivo el pago del impuesto?, en el impuesto sobre la renta ese acto se constituye meramente con la adquisición de renta que provenga de fuente Nicaragüense, sin distinción de por medio qué negocio o transacción se realice. Siempre teniendo en cuenta que la obligación de realizar efectivo dicho pago nace

siempre y cuando la renta exceda el mínimo vital de existencia correspondiente al sujeto por precepto de ley.

2.3.2. Aspecto Espacial

El aspecto espacial responde al lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, Martín Queralt (2009) lo describe como “donde se realiza el acto, negocio, transacción, etc. que pretende ser gravado” (p.124)

Es inherente y sumamente importante para definir al hecho imponible, funciona como descriptor y delimitador del hecho. Es lo que la ley dispone respecto de la circunstancia territorial del impuesto.

El aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, recoge las características de localización del hecho gravado, y debe encontrarse expreso plenamente en la ley, puesto que prevé problemas de doble imposición internacional.

La importancia de dicho aspecto trasciende al ámbito internacional, al determinar al ente público impositor, de igual manera tiene importancia dentro de la organización territorial nacional, determinando la competencia entre los entes territoriales. Un ejemplo de esto son los impuestos municipales, que debe ser aclarado que en esos casos quien tiene la potestad de recibir los impuestos no es la dirección general de ingresos, sino las municipalidades.

Este aspecto condiciona la eficacia espacial de la norma jurídica, a lo que nuestro código tributario Ley N° 453 se refiere en su artículo 29, de la siguiente manera:

El hecho generador se considera ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos, cuando hubieran acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado.

Martín Queralt (2009) expone que “el elemento espacial varía según la naturaleza del impuesto y la función que cumpla dentro del sistema tributario de cada país” (p.124).

En los impuestos personales que gravan el patrimonio de los contribuyentes, normalmente el aspecto espacial se delimita según el lugar donde se encuentre ubicado el patrimonio, sin importar la residencia del contribuyente o su ciudadanía.

En el caso que nos ocupa, en cuanto al impuesto sobre la renta, está definido que se centra en el lugar donde se haya generado la fuente de riqueza, es decir, si el contribuyente se encuentra fuera del territorio nicaragüense, sin embargo ya sea por vía internet u otro medio, se está realizando una consultoría para una empresa ubicada en el territorio nicaragüense, la fuente de renta se encuentra dentro del territorio de Nicaragua, y el impuesto sobre la renta, a pesar de que el contribuyente no reside en el país, deberá realizarse efectivo en Nicaragua.

Sin embargo, si un ciudadano nicaragüense se encuentra viviendo en otro país y realizando consultoría en ese Estado y para ese Estado, sin importar su calidad de nicaragüense, la renta deberá ser satisfecha en el Estado en donde está realizando la consultoría según la normativa interna de ese país.

La ley de equidad fiscal es nuevamente precisa en lo que concierne al aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre la renta, en el artículo 3, denominado creación y ámbito, se estipula:

Créase el impuesto sobre la renta , en adelante denominado IR, sobre toda renta DE FUENTE NICARAGÜENSE obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua. (Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal. Art. 3)

También es vinculante en la determinación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre la renta en artículo 4 de la ley de equidad fiscal la cual establece:

Es renta neta de fuente nicaragüenses la que se deriva de bienes o activos existentes en el país, de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aun cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surjan efectos en la república de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se perciba dicha renta.

2.3.3. Aspecto Temporal

Es sumamente importante que al estudiar todos los componentes del hecho imponible se haga hincapié en el aspecto temporal, este mismo responde a la pregunta ¿Cuándo se manifiesta la capacidad contributiva? El aspecto temporal en definitiva nos permite estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado el hecho imponible.

En base a la estructura de su realización, podemos decir que los impuestos se clasifican en instantáneos y periódicos, éstos se diferencian en la forma y en el tiempo en que se manifiesta el hecho imponible. Martín Queralt (2009) identifica sus diferencias definiendo que “los instantáneos, son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, y por ende, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma;”(…) ejemplos de hechos imposables instantáneos son los previstos en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles IBI y en el impuesto de importación, el cual ya antes mencionábamos como ejemplo DAI, toda persona que ostente un bien inmueble en la fecha estipulada por la ley, es deudor automáticamente del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, y cada vez que se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo. A éstos les llamamos impuestos instantáneos.

Martín Queralt (2009) expone “Los periódicos, son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye, da lugar a una obligación fiscal” (p.125).

El impuesto sobre la renta es el mejor ejemplo de los impuestos periódicos, ya que la declaración se realiza anualmente y se comprende que durante todo el año la persona va devengado renta, la cual deberá ser liquidada en la cantidad correspondiente al año entero. Se considera en estos impuestos que el hecho imponible se realizó de forma continua o ininterrumpida en el tiempo.

A diferencia de los impuestos instantáneos, en éstos no se puede aislar un instante en el tiempo como momento de realización exacto del hecho imponible. Aún en las personas naturales que usualmente trabajan en profesiones liberales o tienen un negocio en funcionamiento, no es un acto de un solo día lo que provoca las ganancias que producen la renta.

Pérez Royo (2001) añade a las categorías que ya hemos mencionado una nueva, llamada, “impuestos de declaración periódica”, esta nueva categoría abarca claro, los impuestos periódicos en sentido estricto, sin embargo, lo que la diferencia es que abarca también aquellos que aún siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse en masa o de forma repetida, son aplicados mediante una declaración periódica” (p.50).

El mismo Pérez Royo (2001) nos cita como ejemplo de esta clasificación al impuesto del valor agregado, que a pesar de realizarse su hecho imponible instantáneamente, es declarado y pagado cada cierto periodo por los recaudadores del mismo. (p.51)

Es por estas razones que Martín Queralt (2009) expone: “la ley crea la ficción de fraccionar esa continuidad en periodo impositivo, entendiendo que en cada uno de ellos se realizará íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria principal, con autonomía e independencia respecto a las de períodos anteriores y posteriores” (p.125)

En la Ley de Equidad Fiscal, Ley N° 453 es considerado que el período impositivo para el impuesto sobre la renta es de un año, ya que en todos los artículos hace mención a la renta como renta anual.

En cuanto a la realización del hecho imponible este nace en el momento del devengo, al haber terminado el período impositivo, dando nacimiento a la obligación tributaria.

El período impositivo no se encuentra estipulado en la Ley de Equidad Fiscal, es necesario remitirnos al reglamento de la misma ley Artículo. 67. Del Período o ejercicio fiscal. Para los efectos del artículo 21 de la Ley se entenderá como año gravable general para todos los contribuyentes, el período fiscal ordinario comprendido entre el 1 de julio de un año y el 30 de junio del año inmediato subsiguiente.

Nuevamente nos encontramos en la situación que es regulado por el reglamento materia que debería ser regulada únicamente por medio de ley.

Es importante mencionar que el impuesto sobre la renta es uno de los impuestos más completos en la normativa tributaria nicaragüense, en el sentido que cada uno de los elementos del hecho imponible compuesto por sus diferentes aspectos, se encuentran especificados sin embargo es necesario que se perfeccione incluyendo cada uno de estos aspectos en la ley correspondiente.

2.3.4. Aspecto Cuantitativo

El aspecto cuantitativo, indica la medida y la cuantía que se debe cancelar en virtud de la realización del hecho imponible. Responde a en qué cantidad se demuestra la capacidad contributiva del sujeto pasivo, siempre y cuando se trate de impuestos variables, estos quieren decir aquellos que se realizan en distinta medida.

Martín Queralt (2009) realiza esta diferenciación en cuanto a los hechos imponibles variables o fijos, debido a que en aquellos impuestos que no son personalizados y el hecho imponible se realiza de una única manera, no tienen posibilidad de graduación. Ejemplo de éstos, el impuesto de timbre fiscal es una

cuota fija, ya que el hecho imponible es la mera compra del mismo que posee un valor fijo para quien lo compre (p.124)

Sin embargo, en el caso de los impuestos variables, el hecho imponible se realiza en distinta variación, y por ende, la cuantificación de la obligación tributaria varía también.

Sainz de Bujanda (1995) para explicar el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible con extrema claridad, expone:

Lo que se mide, pues, no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta, o la venta del bien, o la titularidad del patrimonio), sino los bienes, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto (...). Hay que advertir sin embargo, que el aspecto cuantitativo del hecho imponible no es siempre el factor que determina la cuantía de la deuda, por el contrario el importe de ésta puede venir determinado en los impuestos variables, mediante la aplicación del tipo de gravamen a un parámetro que aparezca netamente diferenciado del hecho imponible (p.415).

En la ley de equidad fiscal, encontramos el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre la renta, en los artículos 20, 21 para empezar.

Sin embargo es importante saber que cuando hablamos del aspecto cuantitativo este mismo será reflejado en casi todo lo que concierne al hecho imponible y la base imponible por lo que el artículo 20 y 21 simplemente son los que reflejan en mayor medida el aspecto cuantitativo del impuesto sobre la renta.

El artículo 20, el cual estipula cuál será la base imponible que deberá gravarse, en este caso la renta neta (renta bruta menos deducciones permitidas por la ley) y el artículo 21 que estipula, cuáles serán las alícuotas aplicables si es persona jurídica

o si es persona natural o asalariada. Lo cual analizaremos más a fondo a continuación.

3. BASE IMPONIBLE

Pérez Royo (2001) define “la base imponible es la expresión cifrada y numérica del hecho imponible, se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible, o mas exactamente de su elemento material”. (p.174)

Cuando una obligación tributaria nace producto de un hecho imponible, la base imponible es el equivalente monetario de dicha obligación, o sea, la cuantificación de la prestación tributaria.

Ferreiro Lapatza (2001) la define como: la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible, que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa. (p.53)

La base imponible es una sección importantísima de la aplicación de los tributos, ya que es en esta parte que deberá de realizarse más énfasis en cuanto a los principios de justicia tributaria, especialmente el principio de capacidad contributiva, es considerado que la base imponible es la real manifestación de la capacidad económica de los contribuyentes y en base a ésta, debe realizarse la justa aplicación del impuesto.

Pérez Royo (2001) resalta la importancia del estudio de la base imponible al establecer:

La base imponible debe guardar una importante relación o coherencia con respecto al hecho imponible que se trata de medir, ya que de otra manera como ha puesto de relieve la doctrina de Ramallo Massanet, se estaría

alterando a través de la base, la propia definición del hecho imponible (p.174).

Un ejemplo claro de lo anteriormente mencionado es lo que concierne al mínimo vital de existencia. La base imponible sólo existe cuando la renta que percibe el contribuyente es mayor al mínimo vital de existencia que la ley estipula. Si no es así, entonces se considera que el contribuyente no es apto para contribuir al sufragio de los gastos públicos por medio del impuesto sobre la renta. Actuando la base imponible como determinador de la existencia o no de la obligación.

Como hemos mencionado antes, el hecho imponible en ocasiones puede realizarse en mayor o menor medida, al ser así, éste deberá someterse a criterios aditivos y minorativos de la base imponible para llegar a un proceso de liquidación. Cabe destacar que la regulación de dichos criterios aditivos o minorativos debe encontrarse dispuesto en la norma para que sea válido.

Las funciones principales de la base imponible son: cuantificar la capacidad contributiva del sujeto a través de la medida de realización del hecho imponible, ya que sólo de esta manera podrá cumplir con la segunda función lógica, la cual es fijar la cuota de la deuda tributaria.

De lo anteriormente mencionado Rezzoagli (2006) en su libro beneficios tributarios y derechos adquiridos al igual que Ramallo Massanet (1978), Perez de Ayala y Gonzalez García (1994) coinciden en que la base es una magnitud que, por un lado, mide algún elemento del hecho imponible y que, por otro, sirve para conectar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen. Según la primera de estas funciones podríamos decir que la base hace referencia al pasado, que se relaciona, hacia atrás con su origen: el hecho imponible; según la segunda, la base hace referencia al futuro, se relaciona hacia adelante y en función del tipo de gravamen, con la cuota tributaria (p.47).

Pérez Royo en su estudio realizado a los elementos cuantitativos del tributo realiza una diferenciación de conceptos en torno la base imponible y sus diferentes

tipologías, la primera es la base imponible como tal y la segunda es la base liquidable, entendiéndose como un proceso que debe realizarse en la fijación de cada tributo. Primeramente debe calcularse la base imponible, es decir, la expresión cifrada del hecho imponible, sin embargo, cuando ésta es susceptible a reducciones, es decir a aquellos criterios minorativos ya mencionados, al realizar dicha reducción, el resultante final se convierte en la base liquidable.

Dentro de la base imponible existen métodos de determinación de la misma los cuales se clasifican en: Estimación directa, en las cuales corresponde a la administración tributaria y se aplica en base a las declaraciones o documentos presentados como datos consignados en libros contables y registros comprobados se basa en la colaboración de los sujetos pasivos aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes, y utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas;

Estimación objetiva, su principal característica es su carácter opcional y se tiende a usar más en los contribuyentes de profesión libre.

Base imponible – minoración técnica o beneficio tributario = base liquidable

En la ley de equidad fiscal Ley N° 453 se encuentra establecido en el artículo 20 lo correspondiente a la base imponible de nuestro impuesto a analizar, el impuesto sobre la renta.

La base imponible para calcular el IR anual es la renta neta, se entiende por renta neta, la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta ley.

Cuando el contribuyente presenta renta neta negativa o menor al pago mínimo definitivo del IR establecido en el artículo 27 de esta ley, la base imponible para el pago del IR, será la establecida de acuerdo al artículo 28 de esta misma ley.

El impuesto sobre la renta en lo que concierne a su base imponible, posee diferencias que son características de él, realiza una división en personas asalariadas y personas naturales, en las cuales la base liquidable de las personas asalariadas será el excedente de 75.000 córdobas anuales en la renta neta, y en las personas naturales, tomando el excedente de 50.000 córdobas anuales en la renta neta.

Como ya habíamos mencionado anteriormente, se toma como marco de diferenciación la forma de obtención de la renta en la clasificación de la persona según su calidad de persona natural o persona asalariada en lugar de la capacidad contributiva real del sujeto, transgrediendo claramente los principios de justicia tributaria.

Además de la clasificación entre base imponible y base monetaria existe también otra clasificación que distingue a la base imponible, y es la de monetaria y no monetaria, según Balladares Saballos (2010) su importancia reside en que:

Según la naturaleza de una u otra se aplicará uno u otro tipo de gravamen, ya que debiendo obtenerse en todo caso una suma de dinero como cuota del tributo, la base monetaria permite aplicar directamente sobre ella los porcentajes establecidos por la ley, mientras que las no monetarias deberán gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo que la expresen. (p.103)

4. REDUCCIONES, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Como hemos mencionado en el acápite anterior la base imponible juega un papel fundamental en la determinación del tributo mide la intensidad en la realización del hecho imponible, sin embargo ésta no trabaja sola, con el fin constitucional de adecuar los tributos a la capacidad contributiva de los sujetos se crean las figuras de reducciones, deducciones y bonificaciones.

4.1. REDUCCIONES

Según Rezzoagli (2006):

las reducciones son aquellos mecanismos tributarios que actuando en la base imponible a la luz del principio de capacidad contributiva, subjetivizan el gravamen, enmarcado este último en la dirección de su justa realización (...) como parte integrante en su accionar de la base imponible adecuan el gravamen a las circunstancias personales o familiares del sujeto, frenan o corrigen los excesos de progresividad reflejando de este modo el elemento subjetivo del hecho imponible en las mismas” (p. 49, 53).

Como vemos aquí las reducciones actúan directamente sobre la base imponible a diferencia de las exenciones que veíamos anteriormente actúan sobre el hecho imponible aunque en algunos casos ambas se crean en busca del mismo propósito el cual es adecuar el tributo a las posibilidades del contribuyente, éstas operan de diferente manera.

Esta claro que la adecuación del impuesto a la capacidad contributiva del sujeto es más que necesaria, solo de esta manera se cumple realmente con el elemento subjetivo del hecho imponible, el cual debe responder únicamente con su renta gravable.

Cabe recordar que el artículo 98 de nuestra Constitución establece que “la función principal del Estado en la economía es desarrollar materialmente al país; suprimir el atraso y la dependencia heredados; mejorar las condiciones de vida del pueblo y realizar una distribución cada vez mas justa de la riqueza”.

Dicha función de distribuir cada vez mas justamente la riqueza se encuentra respaldada en el plano fiscal, en el artículo 114 de la Constitución al establecer que para el establecimiento de tributos el sistema Tributario debe de tomar en consideración la distribución de las riquezas y las rentas.

Según Velarde Aramayo (1997) citado por Rezzoagli (2006, p. 94):

la personalización es un fenómeno general que se identifica con la apreciación de la capacidad contributiva en términos relativos, opera en toda la esfera tributaria, e incluye en su seno la subjetivización, la consideración de determinadas circunstancias objetivas, que aunque afectan a la riqueza inciden sobre la capacidad de pago, la elección y el diseño de las tarifas del impuesto, la magnitud de las retenciones a cuenta etc, en todos estos casos se pretende adaptar al impuesto a la capacidad de pago, las cuales suponen personalizar el tributo en base a razones de capacidad contributiva .

Nuestro sistema tributario con el fin de subjetivizar el impuesto y aliviar la carga fiscal para los menos favorecidos utiliza la figura del mínimo exento estipulada en el artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal junto con las alícuotas, sin embargo nuestra legislación tiene un vacío al no coincidir con la doctrina y no tomar en cuenta la situación familiar del contribuyente, al contrario la establece como gastos no deducibles.

El artículo 17 de la Ley de equidad fiscal establece que no serán deducibles de la renta bruta:

Los gastos y deducciones que se hayan causado o incurrido en otros periodos;

Los que corresponden a retenciones asumidas por el contribuyente;

Los gastos que no estén contabilizados o debidamente soportados y los no comprendidos dentro de los gastos y demás partidas deducibles para calcular la base imponible del IR;

Los gastos generales y de sustento del contribuyente y de su familia;

Los gastos personales de socios, consultores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos de personas jurídicas

El impuesto que la presente ley establece, los impuesto sobre terrenos baldíos, o tierras que no se exploten, los recargos por adeudos tributarios de carácter fiscal, aduanero o local y las multas impuestas por cualquier concepto;

Los reparos o modificaciones efectuados por autoridades fiscales, municipales, aduaneras y de seguridad social;

Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo sus depreciaciones o amortizaciones;

Las donaciones no permitidas por esta ley;

Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas;

Las reservas a acumularse por cualquier propósito, con excepción de las indemnizaciones señaladas taxativamente en el Código del Trabajo y de una cantidad razonable, a consideración de la Dirección General de Ingresos, como reserva o provisión para deudas que se compruebe son de dudoso o difícil cobro;

Los intereses de los capitales invertidos o prestados en las empresas mercantiles, otorgados por los dueños o sus parientes, socios o accionistas, siempre y cuando la tasa de interés del préstamo sea mayor que la tasa de interés activa promedio del sistema financiero nacional publicada por el Banco Central de Nicaragua;

Los pagos o créditos efectuados a personas no residentes o no domiciliadas en el país de los cuales no se efectuó la retención del IR correspondiente;

Los costos y gastos para efectuar operaciones exentas de este impuesto;

El pago por indemnización adicional sobre lo estipulado en los numerales 3 y 4 del artículo 11 de esta Ley;

Cuando el contribuyente asuma el pago de un impuesto por cuenta de terceros.

Además de estipularse como no deducibles los gastos de sustento del contribuyente y de su familia , la ley no muestra ninguna opción de reducción permitida a pesar de ser por la doctrina especialmente por Rezzoagli, Valverde , Checa Gonzales y Ramallo Massanet ,la reducción, considerada la figura mas idónea para el cumplimiento de la función de subjetivacion del tributo, considerando los doctrinarios que la base imponible es el lugar adecuado para reflejar tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del hecho imponible .

Las reducciones personales y de familia son de suma importancia, y cabe destacar, no son consideradas como medio de ayuda a la familia sino como medidas tendentes a procurar un trato justo a la familia.

No puede demorarse la correcta aplicación del principio del gravamen en base a la efectiva capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los impuestos, lo que significa de un lado considerar no sólo el volumen de los ingresos, ni mucho menos únicamente la forma de obtención de los mismos. Hay también que tomar en cuenta las necesidades de las personas receptoras de esos ingresos, es decir, se trata en último término, de introducir en todos los niveles de nuestro sistema tributario un instrumento de justicia tan clásico y conocido como el mínimo exento y mas adelante llegar a los conceptos de renta disponible y mínimo exento familiar.

Es menester comenzar a dar pasos positivos en la consideración del Derecho Tributario como una parte más del ordenamiento jurídico, que no puede constituir un bloque aislado del resto del ordenamiento, de suerte que sus normas no pueden ignorar los deberes patrimoniales de alimentos, vestido, sanidad, vivienda, educación, derechos que son por su parte, derechos Constitucionales que no pueden ser únicamente tomados en consideración en el caso de que los vínculos familiares decaigan , como lo hace al tomar en cuenta el deber de alimentos que se exige por vía judicial en los casos de divorcio y patria potestad y que aún siendo declarados, como ya mencionaba, de forma judicial, no crea ninguna conexión con el ámbito tributario.

Es una equivocada y muy retrógrada decisión por parte de nuestros legisladores, que la Ley de Equidad Fiscal en el artículo 17, estipule como gastos no deducibles " los gastos generales y de sustento del contribuyente y de su familia ".

Es una muestra clara de la escasa protección a la familia, núcleo de nuestra sociedad, no subjetivizar la aplicación de dicho impuesto al usar como parámetros comparativos la forma de obtención de los ingresos en lugar de la capacidad contributiva de los sujetos y generalizando de forma taxativa los gastos de los contribuyentes.

4.2. DEDUCCIONES

Las deducciones por otro lado cumplen una función diferente a la de las reducciones, a pesar de influir ambas sobre la base imponible, las deducciones cumplen una función técnica como es el caso de corregir la doble imposición, ya que adaptan el gravamen a circunstancias ajenas a las del propio elemento.

Con este propósito meramente técnico el artículo 12 de la Ley de Equidad fiscal estipula las deducciones que son permitidas a los contribuyentes al hacer el cómputo de la renta neta, las cuales son:

Los gastos pagados y los causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad que afecten el impuesto, si se conceptuasen necesarios para la existencia o mantenimiento de toda fuente generadora de renta gravable.

Los intereses pagados y causados durante el año gravable por deudas a cargo del contribuyente, siempre que éstas se hayan invertido o utilizado en la producción de renta gravable.

El costo de venta de los bienes o mercancías producidas o adquiridas en cualquier negocio, el costo de los servicios prestados y de las demás actividades económicas necesarias para generar renta gravable.

Las erogaciones efectuadas por el contribuyente para prestar gratuitamente a sus trabajadores servicios destinados a la superación cultural y al bienestar material de éstos.

El costo efectivo de los aportes pagados o causados a cargo del contribuyente en concepto de primas o cuotas derivadas del aseguramiento de los trabajadores, empleados por el mismo, hasta el monto que fijen las leyes, y en su defecto hasta un 10% de sus sueldos o salarios.

Hasta un 10% de las actividades que un contribuyente pague a sus trabajadores, a título de sobresueldo, gratificaciones o participación de utilidades. Cuando se trate de miembros de sociedad de carácter civil o mercantil y de los parientes de los socios de estas sociedades o del contribuyente, sólo podrá deducirse las cantidades pagadas en concepto de sueldo y sobresueldo.

Las pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificadas.

Las pérdidas por destrucción, rotura, sustracción o apropiación indebida de los elementos invertidos en la producción de la renta gravable, en cuanto no estuvieran cubiertos por seguros o indemnizaciones; Ni por cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovarlas o sustituirlas.

En cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovar o sustituir los bienes de activos diferidos y activos depreciables, necesarios o propios, para la existencia o mantenimiento de la fuente productora de renta gravable.

Hasta el 10% de sus utilidades gravable anuales por donaciones efectuadas en beneficio de:

- a. El Estado, sus instituciones y los municipios.
- b. La Cruz Roja Nicaragüense y el Cuerpo de Bomberos.
- c. Instituciones de beneficencia y asistencia social, artística, científica, educativa, cultural y religiosa que tengan personalidad jurídica sin fines de lucro.
- d. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a las actividades de investigación, fomento y conservación del ambiente;
- e. El Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción, creado mediante Ley No 370, Ley Creadora de dicho instituto, publicado en la Gaceta, diario oficial, No 23 del 1 de Febrero del año 2001.

Los impuestos a cargo del contribuyente no indicados en el artículo 17 de esta ley;

La cotización o aporte de las personas naturales, asalariadas en cualquiera de los regímenes de la seguridad social.

Los gastos incurridos por los defensores de oficio en las localidades donde no existe la defensoría pública;

El incremento bruto de las reservas mínimas correspondientes a deudores, créditos o inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irrecuperables en las instituciones financieras, las que podrán deducir estos incrementos conforme a las normas prudenciales de evaluación y clasificación de archivos que dicte la Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras.

Como vemos claramente la función que cumplen las deducciones antes citadas es la de proteger a las personas naturales de no pagar impuestos por los gastos que son inherentes al flujo de su negocio, con las únicas excepciones de las

cotizaciones a los regímenes de seguridad social y los gastos por defensores de oficio en los lugares donde no opera la defensoría pública. Estas dos deducciones son aplicables a tanto personas naturales como asalariadas.

Sin embargo es importante destacar que la ley no establece claramente cuales de las deducciones anteriormente mencionadas son aplicables a las personas naturales y cuales a las personas jurídicas, provocando que la interpretación de la ley sea ambigua y tendiente a la confusión, ya que si la misma ley establece la diferenciación entre personas naturales y asalariadas y realiza un trato diferente para ellas , de igual manera por razones de seguridad jurídica debe normar por separado sus deducciones permitidas.

Para que puedan tomarse en cuenta las deducciones a las personas naturales mencionadas en los numerales anteriores, será necesario que el contribuyente registre y documente debidamente los cargos o pagos efectuados.

Estas deducciones son necesarias para la subjetivización del impuesto a la fuente del contribuyente, sin embargo, no se encuentran disponibles para todos. La ley realiza la distinción entre trabajadores asalariados y trabajadores naturales, los trabajadores naturales son los únicos que pueden realizarse todas las deducciones antes mencionadas ya que se entiende que necesitan incurrir en dichos gastos para el flujo del negocio y no son considerados como ganancia, y los asalariados que tienen derecho únicamente a dos deducciones, las ya antes mencionadas, por considerarse que no invierten parte de su capital para la producción de su renta.

La ley muestra también otras deducciones, en este caso no para las personas naturales, en el artículo 13 de la ley de equidad fiscal se muestran las deducciones a empresas y seguros similares, las cuales son:

A las empresas de seguros, de fianzas, de capitalización, o de cualquier combinación de los mismos, se les permitirá para determinar su renta neta, deducir el importe que al final del ejercicio tengan los incrementos de las

reservas matemáticas y técnicas y las que se dispongan a prevenir devoluciones de pólizas aún no ganadas definitivamente por estar sujetas a devolución. El importe de dichas reservas será determinado por las normas que al efecto dicte la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones Financieras.

El Artículo 14 de la misma muestra regulado en cuanto a las deducciones proporcionales que:

Si el contribuyente realiza gastos que sirven a la vez para generar rentas brutas gravables, que dan derecho a la deducción y rentas exentas que no dan ese derecho, solamente podrá deducirse de su renta bruta gravable, la proporción de sus costos y gastos totales equivalentes al porcentaje que resulte de dividir sus ingresos gravables sobre sus ingresos totales, en la forma indicada en el reglamento de esta ley.

4.3. BONIFICACIONES

Según Rezzoagli (2006) las bonificaciones son “mecanismos desgravatorios, creados por el legislador, que persiguiendo finalidades de naturaleza extrafiscal, actúa en la cuota produciendo una desgravación parcial del gravamen a soportar por los sujetos pasivos afectados” (p.56)

Muchos tratadistas utilizan indistintamente el término de bonificaciones o de exenciones extrafiscales, sin embargo es necesario tomar en cuenta ¿qué afecta directamente?, si el hecho imponible como tal, o la base imponible, para poder distinguirlos plenamente.

Buscan objetivos de desarrollo económico, político y social, objetivos que siempre es claro recordar son inherentes de la función del Estado Social de Derecho y que en materia tributaria se les denominan “extrafiscales”.

La Ley de Equidad fiscal en el Artículo 102 muestra un ejemplo de bonificación al establecer:

Un crédito tributario del 1.5 por ciento del valor FOB de las exportaciones para incentivar a los exportadores de bienes de origen nicaragüense y a los productores o fabricantes de esos bienes exportados. Este beneficio será acreditado IR anual del exportador, previa presentación ante la dirección general de ingresos de que ha trasladado lo que corresponde al productor o fabricante en su caso.

Exceptúa de este beneficio:

Las exportaciones de empresas amparadas bajo los regímenes de zona franca, de minas y canteras;

Las reexportaciones sin perfeccionamiento activo;

Las exportaciones de chatarras.

Este beneficio está vigente por un período de siete años contados a partir de la entrada en vigencia de la ley.

5. TIPOS DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen es el monto a pagar en razón del impuesto, éste es fijado por la ley y debe ser previo a la realización del hecho imponible que grava, el tipo de gravamen puede ser tanto fijo como variable, según el grado de realización del hecho imponible y lógicamente se estipula en base a la medida de la base imponible.

Puede referirse a bases imponibles monetarias o bases imponibles no monetarias.

Ferreiro Lapatza (2001) establece:

Ya determinada la base liquidable coincida o no, con la base imponible, resta solo fijar el tipo de gravamen para que sea posible calcular la cuota tributaria

En los tributos variables la ley debe señalar la cantidad por ingresar de acuerdo con las dimensiones de la base, la ley puede señalar la cantidad que se debe pagar por unidad o conjunto de unidades de la magnitud que se toma como base.

La ley puede señalar la cantidad por pagar según los grados o escalones de la base que ella misma indica.

Cuando se refiere a bases no monetarias puede operar de la siguiente manera:

La ley fija una cantidad a pagar por cada unidad de la base, conjunto de unidades, grados o escalones de la base que ella misma señala (p. 55).

La diferencia gira en torno a que en las monetarias la base será siempre dinero, y en las no monetarias la base puede ser el producto que se pretende gravar.

Puede ser progresivo, regresivo o proporcional.

Progresivo, es cuando el porcentaje aumenta gradualmente considerando la magnitud de la base imponible, como es el caso que nos ocupa en el impuesto sobre la renta, quien posee mayor renta tiene mayor capacidad contributiva y por ende paga más, esto justifica el por qué la estipulación del impuesto sobre la renta en nuestra ley se hace en base a las tablas progresivas donde podemos ver claramente, que mayor es la renta mayor es el tipo de gravamen.

Ferreiro Lapatza (2001) define que son alícuotas progresivas “cuando aumentan al aumentar la base imponible de acuerdo con los grados fijados por la ley” (p.56).

A continuación la tabla progresiva del impuesto sobre la renta para las personas naturales:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto Base	Porcentaje aplicable	Sobre Exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	50,000.00	0	0%	0
50,001.00	100,000.00	0	10%	50,000.00
100,001.00	200,000.00	5,000.00	15%	100,000.00
200,001.00	300,000.00	20,000.00	20%	200,000.00
300,001.00	500,000.00	40,000.00	25%	300,000.00
500,001.00	a más	90,000.00	30%	500,000.00

En esta tabla podemos ver como el tipo de gravamen varía según la base imponible y es desde el 0% hasta el 30%.

El impuesto sobre la renta posee un tipo de gravamen progresivo porque pretende cumplir con el principio constitucional de la capacidad contributiva, planteado por medio de la redistribución de renta, sin embargo, cuando analizamos la siguiente tabla progresiva utilizada para las personas asalariadas vemos las diferencias:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto Base	Porcentaje aplicable	Sobre Exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	75,000.00	0	0%	0
75,001.00	100,000.00	0	10%	75,000.00
100,001.00	200,000.00	2,500.00	15%	100,000.00
200,001.00	300,000.00	17,500.00	20%	200,000.00
300,001.00	500,000.00	37,500.00	25%	300,000.00
500,001.00	a más	87,500.00	30%	500,000.00

A pesar de ser también ésta una tabla progresiva, y de esta manera cumplirse el principio de progresividad, infringe el principio de igualdad ya que trata a situaciones iguales de forma desigual, por utilizar un marco de comparación no efectivo para medir la real capacidad contributiva del sujeto.

Los tipos de gravamen proporcionales, son aquellos en los que el porcentaje no varía según la base imponible, es decir, se aplica de igual manera a todos los contribuyentes sin importar la medida en la que se realice el hecho imponible, un ejemplo claro de éste es el impuesto al valor agregado con un tipo de gravamen de 15 % en Nicaragua y sin importar el monto de la compra o la situación del sujeto, será aplicado siempre el mismo porcentaje sobre el monto.

Ferreiro Lapatza (2001) los define como “los que no varían al variar la base imponible” (p. 56).

Los tipos regresivos, son aquellos que en cuanto mayor es la base, menor es el porcentaje a aplicar.

Ferreiro Lapatza (2001) las describe como “aquellas que disminuyen al aumentar la base imponible, la disminución puede ser también como en las progresivas: continuada y por escalones” (p.57).

Sin embargo, en torno a este tema surgen algunas discusiones conceptuales ya que para algunos estudiosos de la materia, el tipo regresivo lo clasifican igual que al tipo proporcional, es decir, que sin importar el monto de la base imponible el porcentaje a aplicar es el mismo. Ya que no se encuentra ningún impuesto que mientras mayor sea la base imponible, menor sea el porcentaje del tipo de gravamen. Dejando algunos estudiosos la clasificación de los tipos de gravamen en únicamente dos, los progresivos y los regresivos, o progresivos y proporcionales.

6. CUOTA TRIBUTARIA

La cuota tributaria equivale al resultado monetario de la obligación tributaria.

Una vez realizado el hecho imponible, dentro de cada uno de sus elementos, y calculada y base imponible la cual puede sufrir reducciones, deducciones o bonificaciones para calcular la base liquidable, a la cual se le aplica el tipo de gravamen correspondiente con el fin de establecer la cuota tributaria, ósea la cantidad en dinero la cual tiene que liquidar el contribuyente ante la oficina de cobranza correspondiente.

Como vemos claramente la cuota tributaria depende de la base liquidable y el tipo de gravamen para su determinación.

González García y Lejeune (2000) la definen como “el elemento fundamental de la deuda tributaria (...)...la determinación de su valor se efectúa a través de un procedimiento de gestión y liquidación del tributo de carácter administrativo” (p.264).

En el caso del impuesto sobre la renta la cuota tributaria será el monto a pagar de aplicar la alícuota correspondiente a su ingreso anual según las tablas progresivas del artículo 21, tomando en cuenta las deducciones aplicables de acuerdo a la ley.

CAPITULO III

LA PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA EN NICARAGUA Y EN EL DERECHO COMPARADO CENTROAMERICANO

1. EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE PROTECCIÓN FISCAL A LA FAMILIA: VINCULACIONES CON LA JURISPRUDENCIA COMPARADA (STC 45-1989 TRIBUNAL ESPAÑOL)

El Derecho Financiero es una materia que por muchos años ha sido únicamente estudiada por especialistas en Derecho Fiscal y Tributario, dejando de un lado por mucho tiempo su ámbito constitucional. En las últimas décadas este fenómeno ha evolucionado cuando grandes estudiosos del Derecho Constitucional como Tomas Vidal Marín, José Manuel Gallego Peragón, Carmen Del Pilar Robles Moreno, Michael Zavaleta Álvarez, César García Novoa y Pedro José Carrasco Parrilla entre otros, han dedicado sus estudios al análisis Constitucional de la obligación tributaria.

La obligación tributaria de contribuir al sufragio de los gastos públicos basándose en la capacidad económica del contribuyente e inspirado en los principios de justicia tributaria, se encuentra normado en nuestra Constitución facultando a la Asamblea Nacional de crear, modificar y suprimir tributos, tomando en consideración la distribución de las riquezas y las rentas, como así lo dice el Artículo 114 de la Carta Magna.

Es por esta razón que el estudio de las normas constitucionales en lo que corresponde al Derecho Tributario, es de vital importancia dentro del presente análisis.

En derecho comparado, encontramos en la legislación de España, en el Artículo 31.1 de la Constitución Española, que se expresa claramente la obligación de

contribuir de igual manera basándose en los principios de justicia tributaria de igualdad, capacidad contributiva y progresividad.

Es por lo antes mencionado que Vidal Marín (2003), expone: “que por tanto al tratarse de una materia constitucionalizada, puede estudiarse con una interpretación constitucional la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del derecho financiero” (p.11)

De igual manera Nicaragua no es la excepción y cada uno de los principios del Derecho Tributario se encuentran constitucionalizados, como ya lo hemos estudiado en el primer capítulo del presente trabajo investigativo.

De lo anteriormente analizado concluimos que el deber de contribuir al sufragio de los gastos públicos, es un deber constitucional, el cual debe estar basado según la misma norma constitucional en la capacidad contributiva del sujeto, así como en el fin último del Derecho Tributario propuesto por los principios inspiradores del mismo.

Vidal Marín (2003), expone “que el estado debe a través de su sistema tributario, tratar de distribuir la riqueza entre los ciudadanos con la finalidad de conseguir la libertad y la igualdad reales” (p.14).

La norma constitucional española referente al sistema tributario estipula que el fin último que se debe alcanzar es el funcionamiento de un sistema tributario “justo”, es necesario para esto que sea congruente a los principios de igualdad, de progresividad, de capacidad contributiva. Sin dejar de un lado que la tributación tiene también una finalidad recaudatoria, con el fin de obtener los recursos necesarios para el bienestar colectivo, a como lo inspiró Hobbes en el denominado Leviathan, en la actualidad bajo el sistema de Estado Social y Democrático de Derecho, en el caso de España y el Estado Social de Derecho en Nicaragua, los principios inspiradores del sistema tributario han venido mutando de manera que la finalidad ha cedido su puesto al fin Justicia.

Nace de aquí la necesidad de hacer un análisis sobre qué tan justo es el sistema tributario nicaragüense, y en qué medida obedece a la finalidad que según la doctrina, el derecho comparado internacional y nuestra misma Constitución, debe tener nuestro sistema tributario.

Es importante destacar que para que el sistema tributario sea justo no debe tomar en cuenta al individuo como un ser aislado de la sociedad sino como miembro de una comunidad, la cual basa su estructura en la familia.

González García (1993) refleja:

La conexión de subordinación entre el ordenamiento tributario y Constitución es evidente, de suerte que según cual sea el tratamiento que la familia reciba en la Constitución, así será el tratamiento que el ordenamiento tributario habrá de dispensar a la familia. (p.9)

La Constitución nicaragüense en cuanto a la regulación y protección de la familia, estipula en su Artículo 24 que, “Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común”.

Es de este artículo importante destacar que la normativa tributaria debe de tomar en cuenta las obligaciones que la misma Constitución le atañe a la persona, la obligación que se tiene para con la familia, de procurar su bienestar y su seguridad.

El Artículo 64 establece que “Los nicaragüenses tienen derecho a una vivienda digna, cómoda y segura que garantice la privacidad familiar. El Estado promoverá la realización de este derecho”.

En lo anteriormente citado por González García, veíamos que todo trato que la Constitución le consigne a la familia debía ser igualmente dado por el sistema tributario, sin embargo es aquí donde empezamos a encontrar los vacíos en

nuestra norma tributaria nicaragüense, tanto en la Ley de Equidad Fiscal como en el Código Tributario o las demás leyes pertenecientes o relevantes al sistema tributario, no promueven una protección fiscal especial a la familia, a como el artículo Constitucional lo estipula y que permita a los y las nicaragüenses el derecho a una vivienda digna, a un trato fiscal más justo y personalizado, que permita a la familia desarrollarse y procurar su bienestar económico y social.

Nuevamente la Constitución Política de Nicaragua, en su capítulo III de los Derechos Sociales, establece como derechos inviolables de los y las nicaragüenses, el derecho a la educación, al deporte, a la salud, a la cultura. Sin embargo, el Sistema Tributario no prioriza dichos gastos efectuados por la familia a la hora del cobro anual del impuesto sobre la renta, no valora los costos incurridos en la obligación constitucional de protección a la familia.

Como Martín Queralt expone (2009):

Para pensar en un impuesto sobre la renta habrá de tenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia, la existencia o no de gastos de enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta y las inversiones realizadas durante el periodo impositivo. Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable en un impuesto auténticamente personal sobre la renta. (p.34)

Como vemos claramente, la situación familiar del contribuyente influye directamente en su capacidad económica y por ende en su aptitud para sufragar gastos públicos.

Hemos mencionado con anterioridad el ejemplo que versa en que la capacidad contributiva de un sujeto que, a pesar de ya devengar renta, aún no cuenta con casa propia ni familia que dependa económicamente de él o ella, como es el caso de gran parte de jóvenes contribuyentes, no es la misma que la capacidad contributiva de un sujeto que, a pesar de devengar la misma renta proveniente de

la misma fuente, tenga bajo su manutención una esposa o un esposo, uno o mas hijos, un adulto mayor, o un pariente con una enfermedad de cuidado constante.

A pesar de que ambos contribuyentes cuentan con la misma renta, los gastos de el primer caso no se comparan a los gastos que debe incurrir el segundo contribuyente para el sustento digno de su familia y la obligación constitucional que este mismo tiene para con ellos. Por esta razón ambos contribuyentes no poseen la misma aptitud para sufragar gastos públicos.

González García (1993) nos dice:

Puede afirmarse sin temor alguno a exagerar, que desde su origen los tres grandes problemas que han presidido la evolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas son: la definición del concepto de renta, la correcta delimitación del sujeto pasivo y la adecuada consideración de las cargas familiares. (p.32)

Vemos claramente que cada una de estas cuestiones componen un pilar fundamental en la creación del impuesto sobre la renta, no debiendo ser excluidas ninguna de ellas para la justa aplicación del tributo.

Gonzales García (1993) afirma:

La finalidad primera y principal de todo impuesto es contemplar del modo más correcto posible la capacidad económica que en cada caso se estima idónea para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esa riqueza o capacidad contributiva reflejada en abstracto en el hecho imponible y atribuido en concreto a un determinado sujeto, constituye el centro de gravedad del impuesto sobre la renta de personas físicas. (p.33)

Ya hemos realizado a lo largo del presente análisis, un estudio del hecho imponible y los elementos constitutivos que conforman la obligación tributaria del impuesto sobre la renta en Nicaragua, sin embargo encontramos que ese centro de gravedad que menciona González García no atiende a la capacidad contributiva del individuo, al contrario se muestra una protección mínima al únicamente figurar como protección al contribuyente el mínimo vital de existencia.

Todo contribuyente tiene la obligación de contribuir al sufragio de los gastos públicos únicamente después de haber satisfechos sus necesidades básicas y las de su familia, de manera que el aporte que él realice por medio de su impuesto, sea justo y concordante con su realidad económica.

Según los hermanos Báez Cortés (2007), “capacidad contributiva es la aptitud legal, la posibilidad real, la suficiencia del sujeto pasivo para hacer frente a la exigencia de una obligación concreta exigida por parte de la administración pública en concepto de tributo” (p.31).

Dicho principio está claramente planteado en el artículo 114 de nuestra Constitución Política, “...El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...”.

Todos y cada uno de los derecho otorgados por la Constitución que hemos mencionado, deberían ser tomados en cuenta en la ley de equidad fiscal, en lo que concierne al impuesto sobre la renta. Sin embargo nos encontramos frente a la realidad que la única figura de protección al contribuyente y a su familia que ella atañe, es el mínimo vital de existencia. No establece esta ley exenciones, deducciones, o reducciones personales y familiares de los gastos necesarios para su bienestar.

Como Sainz de Bujanda (1973), establece, “un sistema tributario es justo si a través de él opera el reparto de la carga impositiva en armonía con la capacidad económica de los contribuyentes” (p.233).

La Ley de Equidad Fiscal, ley reguladora del impuesto sobre la renta estipula en su artículo 17 como gastos no deducibles, los gastos del sustento del contribuyente y su familia, mostrando una evidente contradicción con los derechos expuestos en nuestra Constitución política.

Es visible que en Nicaragua, en este aspecto, se necesita mucho trabajo de parte tanto del sistema legislativo que es el único con la facultad de crear, modificar y

suprimir tributos, como de parte de los doctrinarios, a seguir estableciendo la necesidad de una concordancia mas justa e igualitaria entre las normas tributarias y la norma constitucional.

En España los esfuerzos por crear una justa protección a la familia han sido más desarrollados y una gran referencia de esto es la sentencia 45 del tribunal Constitucional español, ésta sentencia marco un hito en la jurisprudencia española al legitimar los derechos fiscales pertenecientes a la familia y los principios regidores de los mismos.

La sentencia 45 restablece los derechos de protección a la familia, de protección al matrimonio, de derecho al trabajo de la mujer, derecho a la intimidad y derecho a la salud y la educación ,basándose primordialmente en el principio de capacidad contributiva en una posición iusfundamental.

La sentencia 45 hace fundamental hincapié en el principio de igualdad recogiendo en sus fundamentos que los contribuyentes deben responder a la obligación de contribuir según su capacidad económica y su renta actual, idónea y real, y no deben bajo ningún término ser discriminados por razones de vínculo familiar, al establecer que se deberá determinar los gastos en que incurren los contribuyentes tanto estando dentro como fuera del vinculo matrimonial por lo cual, no se debe generalizar en ningún método, como el de tributación conjunta en tanto que impone, a los integrantes de la unidad familiar, definida con el normal resultado de un tipo impositivo más gravoso por motivo de la progresividad, infringiendo el art. 14 de la Constitución española en relación con su art. 31.1 que establece “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

En pro de buscar una solución a los problemas anteriormente planteados, en la misma sentencia se refleja una posible solución, y es la de que “el propio legislador establezca fórmulas personalizadas para determinar el aumento

efectivo de la capacidad económica, fórmulas que han existido desde 1978 (deducciones del art. 1.3 de la Ley española 44/1978 Ley del impuesto sobre la renta de personas físicas), y que se han visto vigorizadas a partir de la reforma de 1985, especialmente mediante la llamada deducción variable art. 29 B) de la Ley 44/1978, en la redacción que le dio la Ley 48/1985, que ha ido perfeccionándose progresivamente y que hoy incluye las rentas de trabajo personal dependiente y de actividades profesionales artísticas.

En Nicaragua el objetivo de personalizar las rentas no es imposible, simplemente es necesario un sumo esfuerzo de parte de parte de la administración tributaria de crear un registro individual de rentas que les permita realizar las reducciones necesarias.

La sentencia 45/1989 del tribunal español establece en sus argumentos. La Protección de la familia (art. 39.1 de la Constitución) es un mandato al legislador que éste debe cumplir no necesariamente otorgando un tratamiento más ventajoso o favorable a la familia en cada norma o institución jurídica particular, sino procurando que del conjunto del ordenamiento jurídico se siga un resultado global de protección.

El artículo 39.1 de la constitución española establece que “Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia” de manera que ésta figura no puede quedar desprotegida”.

De manera que, a partir de 1980 se han introducido en España, intenciones legislativas con la vista puesta en lograr mayores niveles de personalización del impuesto, y de gravamen sobre incrementos efectivos de la capacidad económica, como son las deducciones generales, variables y familiares.

Dicha sentencia aclara que este esfuerzo legislativo de mejora constitucional de la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pretende una regulación positivamente informada por los preceptos y principios constitucionales, naturalmente con arreglo a una pauta prudente que minimice cualquier

perturbación en las funciones que la imposición sobre la renta de las personas físicas cumple en el sistema tributario (funciones no sólo recaudatorias, sino también de carácter político-económico y político-social).

Después de haber analizado algunos puntos planteados por la sentencia 45/1989 del tribunal español, la cual siembra un precedente importantísimo en el derecho internacional en cuanto a los derechos de protección a la familia, al trabajo de la mujer, a la necesidad del cumplimiento de los principios del estado social de derecho, etc., es importante también realizar un estudio sobre la norma regional.

Centroamérica, con una realidad económica, social, cultural mas parecida, también cuenta con medidas de protección fiscal a la familia, lo que nos demuestra que no es un paso imposible, ni tan lejano de nuestra realidad. Por lo que realizo a continuación, una recopilación de lo concerniente a la materia, en el istmo Centroamericano.

2. ANÁLISIS COMPARADO CON LA REGION CENTROAMERICANA

2.1 REPÚBLICA DE HONDURAS

En Honduras, para efectos de normar y establecer el impuesto sobre la renta, existe una ley denominada ley del impuesto sobre la renta a diferencia de Nicaragua, donde la Ley de Equidad fiscal norma también el impuesto al valor agregado y el impuesto selectivo al consumo, entre otros.

Así mismo, la Constitución de la República considera necesario un cuerpo jurídico en el que se contemplen principios, normas administrativas, penales y procesales aplicables a todos los tributos, así como también un régimen sancionatorio en caso de incumplimiento; para todo lo anterior se creó como régimen normativo y sancionatorio, el código tributario mediante Decreto No. 22-97, Código que contiene las normas a que estarán sujetas a la aplicación, percepción y

fiscalización de los tributos o impuestos, contribuciones y tasas vigentes en Honduras y las relaciones jurídicas emergentes de los mismos.

Honduras, al igual que el resto de países de Centroamérica, reconoce en su Constitución la familia como núcleo de la sociedad, en el Artículo 111 de la Constitución Hondureña se establece que “la familia , el matrimonio, la maternidad y la infancia se encuentran bajo la protección del Estado”, y en cuanto a los derechos de los hijos, son claramente otorgados en los artículos 123 y 124, estableciendo que todo niño tiene derecho a la seguridad social, alimentación, vivienda, recreo, deportes, y servicios médicos adecuados.

En base a lo anteriormente mencionado y al Artículo 351 de la Constitución que establece que el sistema tributario hondureño se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, la Ley del impuesto sobre la renta estipula en el Artículo 11, lo siguiente:

La renta neta gravable de una empresa mercantil será determinada deduciendo a su renta bruta el importe de los gastos ordinarios y necesarios del periodo contributivo, debidamente comprobado, que hayan sido pagados o incurridos en la producción de la renta.

Las deducciones que se les aceptan a las personas naturales son:

Una suma anual hasta de L. 20,000.00 por gastos educativos y por honorarios pagados a médicos, bacteriólogos, dentista, hospitales, medicinas y a otros profesionales residentes en el país por los servicios prestados al contribuyente o a sus dependientes, sin necesidad de presentar comprobante alguno.

Los gastos incurridos en el ejercicios de una profesión, arte u oficioso en la explotación de un taller, debidamente comprobados.

En el caso de agricultores y ganaderos, los gastos de producción y mantenimiento de sus fincas, los intereses sobre créditos para la

producción y la depreciación de equipo, maquinaria y edificios de acuerdo con lo establecidos en la ley del impuestos sobre la renta.

Las donaciones y legados en beneficios del estado, de las municipalidades, de las instituciones educativas o de fomento educativo, de beneficencia, deportivas o de fomento deportivo; legalmente reconocidas, hasta por un monto que no exceda al 10% de la renta neta gravable.

Como podemos ver, la legislación tributaria Hondureña congruentemente con su Constitución, muestra una forma de protección tanto al contribuyente y a su familia, aunque no tan desarrollada como se presenta en otros países como Italia , Alemania o España, al permitir la deducción por honorarios médicos u otros servicios profesionales brindados tanto al mismo contribuyente como sus dependientes, es decir, su familia, muestra un avance del sistema tributario vigente en cuanto a la subjetivización del impuesto a la capacidad contributiva del sujeto obligado.

2.2 REPÚBLICA DE EL SALVADOR

La República de El Salvador reconoce a la Familia como núcleo de la sociedad, literalmente en el Artículo 32 de su Constitución, establece:

La familia es la base fundamental de la sociedad y tendrá la protección del Estado, quien dictará la legislación necesaria y creará los organismos y servicios apropiados para su integración, bienestar y desarrollo social, cultural y económico.

El fundamento legal de la familia es el matrimonio y descansa en la igualdad jurídica de los cónyuges.

El Estado fomentará el matrimonio; pero la falta de éste no afectará el goce de los derechos que se establezcan en favor de la familia.

El Estado es el garante de velar por la seguridad de la familia, estableciendo como derechos inviolables de la salud física, mental y moral de los menores, garantizando el derecho a la educación y a la asistencia, fomentando para los menores las condiciones familiares y ambientales que le permitan su desarrollo integral.

En el Artículo 53 de la Constitución Salvadoreña se establece, que es derecho inherente a toda persona humana la educación y la cultura y por ende es obligación y finalidad primordial del Estado su conservación fomento y difusión.

El Código de la familia de la república de El Salvador, en el artículo 66 establece como cargas de la comunidad diferida, entiéndase por comunidad diferida el matrimonio:

- 1a) Los gastos de familia y los de educación de los hijos comunes;
- 2a) Los gastos de sostenimiento y educación de los hijos de uno solo de los cónyuges, cuando vivan en el hogar conyugal; en caso contrario los gastos derivados de estos conceptos serán siempre sufragados por la comunidad diferida, pero darán lugar a reintegro en el momento de la liquidación;
- 3a) Los alimentos que cualquiera de los cónyuges esté obligado a suministrar por ley a sus ascendientes;
- 4a) Los gastos de adquisición, administración y disfrute de los bienes comunes;
- 5a) Los gastos de administración ordinaria de los bienes propios de los cónyuges;
- 6a) Los gastos que ocasionare la explotación regular de los negocios o el desempeño del trabajo, empleo, profesión u oficio de cada cónyuge;
- 7a) Los gastos de establecimiento de los hijos comunes que los padres acordaren sufragar; y,

8a) Las deudas contraídas por cualquiera de los cónyuges en la administración del hogar.

Sin embargo a pesar de dotar a los integrantes de la familia, con tantas obligaciones para con ellos mismos, el Código de la Familia no presta ningún tipo de protección fiscal a la misma, que le permita desempeñar todas las obligaciones establecidas.

En el artículo 397, nuevamente se denota el Estado como garante de los derechos de los individuos y la familia y hace mención a los proyectos y organizaciones que él deberá realizar para fomentarlos.

El Salvador en materia del impuesto que nos ocupa cuenta con una ley específica, denominada Ley del Impuesto sobre la Renta, en dicha ley son normados todos los aspectos relevantes a la aplicación del impuesto sobre la renta.

En dicha ley en su artículo 29, de estipula como gastos no deducibles “Los gastos personales y de vida del contribuyente o de su familia, así como los de sus socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos”, al igual que en la legislación Nicaragüense mostrando poca protección a la familia en lo que a materia fiscal se refiere e insuficiente observancia a los principios de igualdad y capacidad contributiva.

La única protección en materia fiscal que encontramos a lo largo de toda la ley del impuesto sobre la renta, es la estipulación de una figura que se asemeja a un mínimo exento, en el cual las personas naturales que sus ingresos sean exclusivamente de salario y no mayores a ϕ 50,000.00, no estarán obligadas a presentar liquidación y solamente tendrán derecho a una deducción fija de ϕ 12,000.00, la cual va incorporada en la cuota de retención a que estén afectas, Las personas naturales domiciliadas, asalariadas, con rentas mayores de ϕ 50,000.00, no tendrán derecho a la deducción fija anteriormente mencionada.

Otra figura que podría verse como protección a la familia es el inciso 6, Artículo 4 de la Ley del impuesto sobre la renta de El Salvador, que determina como renta no

gravable el valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que él mismo habite. En general para estos efectos ningún contribuyente podrá deducir más de una casa de habitación ni de recreo.

Con excepción de las figuras antes mencionadas, podemos concluir que la República de El Salvador al igual que Nicaragua consta de una desprotección fiscal a la familia y no posee deducciones que permitan realizar una subjetivización del impuesto a la capacidad contributiva del sujeto.

2.3 REPÚBLICA DE COSTA RICA

La República de Costa Rica, al igual que las demás repúblicas de Centroamérica, ubica a la familia como órgano central de la sociedad, y es que en cuanto a derecho comparado, no únicamente las repúblicas hermanas de Centroamérica coinciden en dicho postulado, sino es un principio que rige mundialmente.

Su trascendencia va mas allá de la esfera del derecho hacia las demás ramas de la ciencia que estudian a la sociedad, su desarrollo y sus comportamientos.

La familia se considera generalmente como la unidad social básica. Ella debe cumplir funciones económicas, educativas, sociales y psicológicas, que son fundamentales para el desarrollo de los individuos y para su incorporación positiva a la vida social; de ahí que a la familia se le identifique como la base de la sociedad.

Por todo lo antes mencionado, la familia debe tener un papel fundamental en los ordenamientos jurídicos, razón por la cual se encuentra reconocida desde la mayor jerarquía normativa de cada país, la Constitución.

En la Constitución Costarricense, el Artículo 51 estipula que “La familia, como elemento natural y fundamento de la sociedad, tiene derecho a la protección

especial del Estado. Igualmente tendrá derecho a esa protección la madre, el niño, el anciano y el enfermo desvalido”.

Se reconoce al matrimonio como la base esencial de la familia y la igualdad entre los cónyuges como imperativo categórico, como todo Estado Social de Derecho, reconoce como obligación del Estado de velar por los derechos individuales a la educación, salud, vivienda digna, cultura y deporte, sin embargo, no se menciona en ninguno de sus acápites ninguna norma que proporcione protección fiscal para la realización de dichos derechos.

En la ley del impuesto sobre la renta costarricense, el artículo 9, “gastos no deducibles”, se estipula que no son deducibles de la renta bruta los gastos personales del contribuyente y de su familia.

Mostrando nuevamente como en la región Centroamericana existe un atraso en lo que a materia fiscal se refiere, al tratarse como eje aislado, sin concordancia con la Constitución y los derechos conferidos en la misma.

Y no únicamente aislada de la Constitución como tal, se aísla la normativa del impuesto sobre la renta de la doctrina y de los principios de justicia tributaria, transgrediendo básicamente los principios de Capacidad Contributiva e Igualdad.

2.4 REPÚBLICA DE GUATEMALA

El sistema normativo guatemalteco posee características notablemente positivas en cuanto al tratamiento fiscal de la familia.

Es uno de los países centroamericanos que ostenta mayor protección a la familia y goza de un sistema tributario que posee una especial concordancia con su norma constitucional.

El Artículo primero de la Constitución de Guatemala estipula, que “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

Como deberes del Estado, se encuentra estipulado en el artículo 2, “garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

Y así mismo como deber del Estado, la especial protección a la familia, a la cual hace alusión en el capítulo II, Artículo 47.

El Estado garantiza la protección social, económica y jurídica de la familia. Promoverá su organización sobre la base legal del matrimonio, la igualdad de derechos de los cónyuges, la paternidad responsable y el derecho de las personas a decir libremente el número y esparcimiento de sus hijos.

El sistema tributario Guatemalteco se basa en el principio de legalidad, estipulado constitucionalmente en el artículo 239 de la Constitución de Guatemala.

- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En cuanto al principio de capacidad contributiva, la Constitución Guatemalteca lo positiviza como principio de capacidad de pago por medio del cual se regirá toda acción del sistema tributario.

El Artículo 243 de la Constitución de Guatemala conceptualiza dicho principio y somete al sistema tributario a su cumplimiento, de la siguiente manera:

Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Para efectos del impuesto sobre la renta, el Estado de Guatemala consta con una ley especial para reglamentar todos los aspectos concernientes a dicho impuesto, el decreto N° 26/92, Ley del impuesto sobre la renta. Ley que en cuanto a protección familiar se refiere, es bastante completa.

El impuesto sobre la renta en Guatemala se paga en base a la renta neta, la cual es el equivalente a la renta bruta menos las deducciones estipuladas en el Artículo 37 de la Ley del impuesto sobre la renta.

Las deducciones concernientes a los gastos personales y la protección de la familia son los incisos siguientes:

- e) La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.

- b) Las cuotas pagadas a colegios profesionales, las primas de fianzas, las cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar por jubilaciones, pensiones y montepíos; las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, las de pensiones y jubilaciones para trabajadores, de capitalización individual; las primas de seguros de vida no dotales, de accidentes personales y gastos médicos hospitalarios contratados con empresas autorizadas para operar en el país y con empresas extranjeras debidamente registradas en la Superintendencia de Bancos, conforme a la legislación aplicable.

Los reintegros de seguros de vida no dotales que las compañías de seguros efectúen a sus asegurados, constituyen renta afectada en el período de imposición en que se produzcan, con excepción de las indemnizaciones que se efectúen por seguros de accidentes personales y de gastos médicos.

c) El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan.

e) Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados, entendiéndose por gastos médicos: Los honorarios de profesionales médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos, tratamientos, excepto medicinas; y atención médica; lo pagado por exámenes de laboratorio de toda índole, tales como: exámenes radiológicos, patológicos, radiografías, gastroscopías, exploraciones, sonogramas, tomografías y cualesquiera otros procedimientos, exámenes o estudios, sean o no invasivos del cuerpo humano; lo pagado por concepto de tratamientos, internamientos o estadías en hospitales y centros de salud, incluyendo pero no limitando a lo pagado por pensión, servicios de enfermería y otras atenciones semejantes, siempre que el pago sea hecho directamente al hospital o centro de salud en el cual haya sido recluido o tratado el sujeto de gravamen o cualquiera de sus parientes indicados arriba y que dicho hospital o centro de salud se encuentre debidamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; lo pagado por concepto de honorarios de cirujanos, anestesiólogos y asistentes a salas de operaciones y por intervenciones quirúrgicas de toda clase y naturaleza, por uso de quirófanos y otros pagos semejantes; los gastos de traslado, uso de ambulancias y otros medios de transportes por razón médica del sujeto de gravamen o de sus expresados parientes, así como gastos causados en salas y tratamientos de emergencias; los gastos ocasionados por rehabilitación y tratamientos de fisioterapia, siempre que hayan sido hechos por prescripción o recomendación médica. Para la deducibilidad de los gastos médicos expresados, los mismos deberán ser debidamente justificados con las facturas legales correspondientes.

Es menester destacar que en la normativa guatemalteca existe una sistematización entre los diferentes impuestos, éstos actúan de manera conjunta para satisfacer los principios de Justicia Tributaria.

Un ejemplo de esto es el crédito a cuenta de impuesto que se realiza entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

El artículo 37. Inc. A. expresa:

Las personas individuales a que se refiere el artículo 37 de la ley, tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el

período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia, hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicada a su renta neta obtenida en dicho período.

En caso que este crédito supere el Impuesto sobre la Renta a pagar, el excedente no generará derecho a devolución alguna. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas o tiquetes, que estarán sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante dicha Superintendencia dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, en el caso de las personas individuales que obtienen sus ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia (...).

A pesar que hasta cierto punto esto produce un mayor esfuerzo tanto por parte de la administración tributaria en la contaduría de rentas y en la sistematización de los tributos como por parte del contribuyente por el orden contable que se debe tener en sus gastos para comprobar la realización de los gastos no constituyentes de renta, es un esfuerzo necesario para la aplicación justa de los tributos.

Recordemos que el pago de los impuestos es una obligación que se debe cumplir únicamente con la renta apta para sufragar los gastos públicos.

2.5 REPÚBLICA DE PANAMÁ

El Estado de Panamá protege a la familia dedicándole un capítulo en su Constitución para normar cada uno de los aspectos relevantes concernientes a la misma.

El artículo 56 de la Constitución panameña establece:

El Estado protege el matrimonio, la maternidad y la familia.

La Ley determinará lo relativo al estado civil.

El Estado protegerá la salud física, mental y moral de los menores y garantizará el derecho de éstos a la alimentación, la salud, la educación y la seguridad y previsión sociales. Igualmente tendrán derecho a esta protección los ancianos y enfermos desvalidos.

Así mismo establece en los acápites de cultura nacional, educación y deporte todos y cada uno de los derechos fundamentales que poseen los panameños, como el derecho a la cultura tanto a la nacional como extranjera, a la educación,

ya sea por elección gratuita o privada, vivienda digna, manutención de parte de los padres, ya sean los hijos concebidos dentro o fuera del matrimonio sin distinción alguna y por supuesto, a los servicios de asistencia medica y seguridad social.

En cuanto al régimen fiscal, la Constitución omite el establecimiento de principios para la creación de los tributos y no hace mención a la composición y funcionamiento del sistema tributario en general.

El Estado de Panamá consta con un Código tributario por medio del cual regula algunos impuestos, dentro de los cuales se encuentra el impuesto sobre la renta.

Sobre el hecho imponible de este impuesto estipula el Código Tributario panameño en su artículo 694, “deberá recaer sobre la renta gravable que se produzca de cualquier fuente dentro del territorio de la república de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba”.

Es menester destacar del artículo anterior que al referirse a la renta, lo hace como renta gravable, esto quiere decir que no se grava el impuesto sobre cualquier renta obtenida por los sujetos, únicamente sobre la renta apta que posea el contribuyente para sufragar gastos públicos.

El Artículo 696 define como renta gravable, “la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles”.

Es por medio de los gastos deducibles que se estipulan figuras de protección a la familia y de subjetivización del impuesto.

Hay que recordar que Martín Queralt (2009) expone:

Para pensar en un impuesto sobre la renta habrá de tenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia, la existencia o no de gastos de

enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo. Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable un impuesto auténticamente personal sobre la renta. (p.34)

Sobre la consideración de lo antes mencionado, la legislación panameña en su código tributario en el artículo 697, nos conceptualiza los gastos deducibles como:

Los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este Artículo.

El artículo 697 del Código Tributario, además de conceptualizarnos los gastos deducibles realiza una enumeración de las deducciones permitidas así como también de los gastos no deducibles dentro de los cuales encontramos, los gastos personales de subsistencia del contribuyente y de su familia de forma generalizada.

Sin embargo, más adelante en el capítulo de exenciones y deducciones, en el artículo 708, encontramos el inciso p, donde nos refiere una deducción que cumple la figura del mínimo vital de existencia, y se estipula que “no pagaran impuestos las personas naturales cuya renta anual no exceda de 3,000.000 de balboas”.

Después de haber realizado el cómputo de la renta gravable, la ley panameña permite realizar otras deducciones para de esta manera, obtener la renta que será utilizada para el cómputo de la cuota tributaria.

A pesar de haberse estipulado en artículos anteriores como gastos no deducibles los gastos de subsistencia de la persona y su familia, en el artículo 709 del Código Tributario, estable como deducciones de las personas naturales las siguientes:

Una vez computada la renta gravable sobre la cual se ha de pagar el Impuesto sobre la Renta, las personas naturales tendrán derecho a las siguientes deducciones anuales:

1. La suma de ochocientos Balboas (B/.800.00) en concepto de deducción básica.
2. Los cónyuges, la suma de mil seiscientos Balboas (B/.1,600.00), cuando presenten su declaración en forma conjunta.

Para los fines de este Artículo, se entiende por pareja de cónyuges aquella que está unida por el vínculo del matrimonio o aquella que lleve vida marital en condiciones de estabilidad y singularidad durante cinco (5) años por lo menos, debidamente comprobada por los interesados. Esta vida marital se comprobará con dos (2) testigos al formularse la declaración de rentas.

3. Doscientos cincuenta Balboas (B/.250.00) por cada persona que el contribuyente sostenga o eduque, siempre que se trate de:

- a) Menores de edad;
- b) Estudiantes no mayores de veinticinco (25) años de edad;
- c) Incapacitados por causa mental o física;
- d) Parientes en línea recta ascendente o descendente hasta el segundo grado de consanguinidad;

4. Las contribuciones al Seguro Educativo

5 Las sumas pagadas en concepto de intereses por préstamos hipotecarios que se hayan destinado o se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal de uso propio del contribuyente, siempre que la misma esté ubicada en la República de Panamá. Esta deducción podrá practicarse hasta por una suma máxima anual de Quince Mil Balboas (B/.15,000.00).

Si la vivienda perteneciere proindiviso a varios contribuyentes, el monto de los intereses podrá prorratearse entre ellos hasta el máximo aquí fijado.

Ver Resolución N° 201-1344 de 9 de octubre de 1995, Gaceta Oficial N° 22.919 de 27 de noviembre de 1995.

Por la cual se aprueba el texto para la certificación de los intereses hipotecarios deducibles del impuesto sobre la renta.

6. Los intereses pagados en concepto de préstamos que se destinen exclusivamente a la educación dentro del territorio nacional del contribuyente o de las personas que éste sostenga o eduque, y aquellos causados por préstamos otorgados por el Instituto para la Formación y Aprovechamiento de Recursos Humanos (IFARHU).

7. Los gastos médicos efectuados dentro del territorio nacional por el contribuyente, siempre que estén debidamente comprobados. Para los efectos de este Artículo, se consideran gastos médicos.

a) Las primas correspondientes a pólizas de seguro de hospitalización y atención médica que cubran los gastos mencionados en el literal b) de este numeral.

b) Las sumas pagadas por el contribuyente en concepto de hospitalización, diagnóstico, cura, prevención, alivio o tratamiento de enfermedades, siempre que tales sumas no estén cubiertas por pólizas de seguro.

8. El veinticinco por ciento (25%) de los gastos de representación y demás asignaciones fijas no reembolsables que reciba de su empleador, hasta un máximo de seis mil Balboas (B/.6,000.00) al año.

Como vemos claramente, la legislación panameña muestra grandes avances en cuanto a la protección fiscal a la familia, cada una de las deducciones que la ley les permite a las personas naturales cumplen con la función de subjetivizar el impuesto a la capacidad contributiva del sujeto.

De manera que el impuesto sobre la renta responde a su naturaleza personal y a los principios de justicia tributaria de capacidad contributiva e igualdad al tratar a las personas en situaciones iguales de forma igual y en situaciones diferentes de forma diferentes.

Entendiendo como situación determinante de su capacidad contributiva, no únicamente sus ganancias anuales y mucho menos la forma de adquirirla. Sino la relación entre sus ganancias y sus gastos tomando en cuenta que el entorno

familiar del individuo es determinante de su situación económica y por ende de su aptitud para sufragar gastos públicos.

IV. CONCLUSIONES

1. El sistema tributario Nicaragüense se desprende del supuesto constitucional que afirma que Nicaragua se rige bajo la figura del Estado Social de Derecho, figura que opera bajo normas positivas encaminadas al bien social, dentro de las cuales se amparan cada uno de los principios que regirán el sistema jurídico nicaragüense, por lo que el Derecho tributario no puede ser la excepción.
2. Por la importancia que tienen dichos principios en nuestro sistema legal, es que éstos han sido constitucionalizados con el afán de cumplir con la función exegética, fundamentadora y garantizadora que los mismos desempeñan.
3. Dichos principios son el origen y el soporte estructural del ordenamiento jurídico, razón por la cual tienen carácter imperativo en la función del legislador.
4. A lo largo de nuestro estudio, hemos analizado el vínculo que tienen cada uno de estos principios en el impuesto sobre la renta, así mismo, dicha investigación refleja los vacíos y discrepancias que la ley de equidad fiscal posee en torno a estos principios.
5. Con el apoyo de diversas doctrinas en el ámbito internacional, estudiadas y citadas en el presente trabajo investigativo, se establece que para pensar en un impuesto sobre la renta de personas físicas, habrá de tomarse en cuenta el importe de la misma, su procedencia, la existencia o no de gastos de enfermedad y el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, es decir, los gastos de manutención personal y familiares; gastos que la ley de equidad fiscal estipula como no deducibles, provocando que un impuesto de naturaleza personal, no se aplique de acuerdo a dicha naturaleza.
6. Tratar al contribuyente como un ciudadano aislado no es posible en un tributo personal ya que éste, a como la misma Constitución lo establece en

su artículo 24, cuenta con obligaciones para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad. De manera que la obligación de contribuir no debe obstaculizar otro mandato constitucional como el de procurarse para él y su familia, una vida digna.

7. No es razonable que se graven situaciones no indicativas de capacidad contributiva o grados de riqueza, que apenas llegan a satisfacer las necesidades básicas del contribuyente y su familia.
8. Se deberán establecer normas que permitan relacionar al contribuyente en su contexto social, económico y familiar, con la finalidad de que se determinen en qué medida se encuentra obligado al llamamiento del sufragio de los gastos públicos.
9. Es importante que el sistema tributario funcione desprendiéndose de la concepción injusta que lo rodea, y utilice los principios que lo inspiran y lo conducen en un actuar más equitativo, poniendo en segundo plano la función meramente recaudadora para aproximarse más a las posibilidades y necesidades de los contribuyentes, no solo con la utilización de los recursos conforme al derecho presupuestario, sino que también, evitando crearle un fuerte daño al contribuyente con la forma de adquisición de dichos recursos.
10. La justicia tributaria se logra con la sistematización de todos y cada uno de los principios, tomando el principio de capacidad contributiva como margen medidor; el principio de igualdad como regla fundamental; el principio de progresividad como herramienta de funcionalidad y el principio de reserva de ley como garantía.
11. Es menester que los legisladores nicaragüenses realicen un esfuerzo por suprimir el atraso heredado y adaptar los tributos a los principios regidores del sistema tributario, sólo así el contribuyente podrá sentirse seguro de que su aporte al sufragio de los gastos públicos no es un perjuicio a su patrimonio, sino una inversión para el mejoramiento del Estado y el fortalecimiento del sistema tributario.

V. RECOMENDACIONES

Como resultado del análisis realizado al impuesto sobre la renta, encontramos diferentes aspectos que pueden y deben ser mejorados en su normativa y aplicación, sobre dichos aspectos planteo mis recomendaciones.

1. Es necesario establecer que el impuesto sobre la renta sea un impuesto subjetivo, personal y directo, por lo tanto, debe de tomar en cuenta al sujeto pasivo a la hora de determinar la existencia y la cuantía de dicho impuesto.
2. Es preciso que la norma tributaria funcione en atención a los principios de justicia tributaria, ésta es la primera y más importante de las recomendaciones hacia la norma y aplicación del impuesto sobre la renta.
3. La inobservancia de dichos principios, no únicamente evita que se cumpla el fin de Justicia que el sistema tributario pretende, sino además, le quita validez y veracidad a la misma por contradecir nuestra norma fundamental, La Constitución Política de la República.
4. Debe existir una adecuación del impuesto sobre la renta a la capacidad contributiva del individuo, sólo de esta manera se cumple con el elemento subjetivo del hecho imponible, el cual debe responder únicamente con su renta gravable.
5. En cuanto al mínimo vital de existencia, dicha figura es positiva ya que nace con la finalidad de aliviar la carga fiscal a los menos favorecidos, sin embargo, nuestra legislación divide el mínimo exento en dos y el marco de diferenciación para la obtención de uno u otro, en lugar de ser la capacidad contributiva del sujeto, es la forma de obtención de la renta, dando poca atención en este aspecto a los principios de justicia tributaria, promoviendo en su lugar la facilidad de recaudación de la administración pública. Es necesario agregar en este punto como renta exenta, los gastos de sustento del contribuyente y su familia, ya que son las causas que realmente

determinan la aptitud del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos.

6. Basándonos en la doctrina de Rezzoagli, Velarde Aramayo, Checa González y Ramallo Massanet, la figura de la reducción es la más adecuada para el cumplimiento de la función de subjetivación del tributo, por considerarse que la base imponible es el lugar adecuado para reflejar tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del hecho imponible.
7. Es importante introducir dicha figura a nuestra legislación realizando un paso que ya dieron otros países pertenecientes a la región centroamericana y que poseen situaciones económicas, sociales, culturales e históricas parecidas a la nuestra. Este paso es el hito que marcará la diferencia entre la correcta y justa aplicación del impuesto y la aplicación arbitraria, siendo además, un paso fundamental para que exista una protección fiscal a la familia.
8. No puede demorarse la correcta aplicación del principio del gravamen en base a la efectiva capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los impuestos. Esto significa considerar no sólo el volumen de los ingresos, ni mucho menos la única forma de obtención de los mismos. Hay que también tomar en cuenta las necesidades de las personas receptoras de esos ingresos en relación a su realidad concreta.
9. Esta brecha existente no es imposible superarla en Nicaragua, aunque sin lugar a dudas, necesita de un óptimo esfuerzo, tanto de los legisladores como de la administración pública. Con un sistema de registro contable que permita mostrar los gastos realizados por el contribuyente para su subsistencia y la de su familia y una figura de reducción que permita descontar dichos gastos de su renta gravable. De este modo, el esfuerzo no únicamente recaerá sobre la administración, sino también sobre el contribuyente, en cuanto a la contabilidad de sus gastos.

Referencias Bibliográficas

Amatucci, A. (1999). *El Ordenamiento Jurídico Financiero*. Bogotá Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho tributario Tomos I.II*. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Balladares Saballos, R. (2010). *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*. Manuscrito no publicado.

Balladares Saballos, R. (2009). *Análisis jurídico del sistema tributario: propuestas para su reforma en Nicaragua*. Managua: UCA.

Balladares Saballos, R., Malespín, F., Ruiz, M. (2008). *Algunas obligaciones básicas de las empresas, derecho tributario de la empresa, modulo auto formativo de la especialización en derecho económico*. Managua Nicaragua: UCA.

Barquero Estevan, J. (2002). *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Blasio Mier, R. (2010). *Los principios de Justicia Tributaria*. Tesis de Licenciatura en Derecho con especialidad en Derecho Fiscal no publicada, Universidad de Puebla. México.

Calvo Ortega, R. (2008). *Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario*. España: Editorial Civitas.

Cañal, F. (1997). *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de personas físicas*. Universidad de Navarra: Instituto de Ciencias Para La Familia.

Fedele, A. (2001). *El principio de Reserva de Ley*. En Amatucci A (Comps) Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Ferlazzo Natoli, L. (2001). *El hecho Imponible*. En Amatucci A (Comps) Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Ferreiro Lapatza, J. J. (2001). *Elementos del Hecho Imponible*. En Amatucci A (Comps) Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Ferreiro Lapatza, J. J. (1990). *Curso de Derecho Financiero Español. 12° edición*. Madrid España: Marcial Pons.

Gallego Peragón J. (2003) *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares.

García M, Luchena Mozo. *La relación jurídica tributaria, el hecho imponible*. Universidad de Castilla, La Mancha. Recuperado el día el día 18 de marzo de <http://www.uclm.es>.

- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid España: Edersa.
- González García E. (1993) *La familia ante el fisco*. Universidad de Navarra España: Documentos del instituto de Ciencias para la Familia.
- Gonzalez Garcia, E. & Lejeune, E. (2000) *Derecho Tributario T I-II*. 2° edición. Salamanca. España: Plaza universitaria ediciones.
- Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. Barcelona. España: Marcial Pons.
- Jarach, D. (1996). *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*. 3° edición. Buenos Aires Argentina: Depalma.
- Leal Galina, J. (2003). *La constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones por medios electrónicos*. Tesis para Título de Licenciatura en Derecho con especialidad en Derecho Fiscal no publicada. Universidad De las Américas, Puebla México.
- Lejeune Valcárcel, E. (2001). *Principio de Igualdad Tributaria*. En Amatucci A (Comps) Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.
- Liccardo, G. (2009). *Principios de Justicia tributaria*. En Amatucci A (Comps). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.
- Martin Queralt, J. (2001). *Principio de Capacidad Contributiva*. En Amatucci A (Comps). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Martin Queralt, J.; Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.; Casado Ollero, G. (2009). *Curso de Derecho Financiero y Tributario (20ma. Ed.)*. Madrid: Tecnos.

Martin Queralt, M., Lozano Serrano, C., Poveda Blanco, F. (2009) *Derecho tributario (10ma. Ed.)* Pamplona: Aranzadi.

Martínez López, J. (2010). *La familia en la constitución española*. Revista española de Derecho Constitucional. Volumen 58. Recuperado el día 25 de Febrero año 2011. De la base de datos del Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de España.

Moschetti, F. (2001). *El deber de Contribuir*. En Amatucci A (Comps) Tratado de Derecho Tributario. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Pérez de Ayala, J. L & González García, E. (1994). *Derecho Tributario 1*. España: Plaza Universitaria Salamanca.

Pérez Royo, F. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas.

Pont Mestre, M. (1986) *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. España: Editorial Civitas.

Rezzoagli, L. C. (2006). *Beneficios tributarios y Derechos Adquiridos*. México: Cárdenas Velasco editores S.A.

Rodríguez Bereijo, A. (2009) *El sistema tributario en la Constitución, los límites del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal Constitucional*. Revista

Española de Derecho Constitucional. Volumen 36. Recuperado el día 25 de Febrero año 2011. De la base de datos del Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de España.

Rubio Llorente, F. (2010) *La igualdad en la jurisprudencia del tribunal constitucional*. Revista Española de Derecho Constitucional Volumen 31. Recuperado el día 25 de Febrero año 2011. De la base de datos del Centro de Estudio Políticos y Constitucionales de España.

Sainz De Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho I*. Madrid España: Instituto de Estudios Políticos.

Suazo Castillo, I. (2009). *La necesaria protección a la familia en el impuesto sobre la renta de la Republica de Nicaragua*. Tesis especialización no publicada, Universidad Centroamericana UCA. Managua Nicaragua.

Torres Asomosa L. (2006) *La justicia tributaria en los impuestos con fines extrafiscales*. Puebla México: Universidad de las Américas.

Vidal Marín, T. (2003). *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*. Valencia: Tirant lo Blanch.