

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia: San Salvador, a las diez horas y catorce minutos del día tres de junio de dos mil dieciséis.

El presente proceso de amparo ha sido promovido por la sociedad Servicios de Personal, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse SEPER, S.A. de C.V. –primero, a través de la señora Ana Olivia Flores Cruz y, posteriormente, por medio del señor Carlos Edgardo Salgado Herrarte, ambos como representantes de dicha sociedad– contra la Asamblea Legislativa, por la vulneración de su derecho a la propiedad, debido a la inobservancia de los principios de capacidad económica y de no confiscación.

Han intervenido en este proceso la parte actora, la autoridad demandada y la Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

Analizado el proceso y considerando:

I. I. A. La sociedad demandante manifestó que reclama contra la Asamblea Legislativa por haber: *(i)* emitido los arts. 76, 77, 79, 80 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), según Decreto Legislativo n° 957, de fecha 14-VII-2001, publicado en el Diario Oficial n° 235, tomo 393, de fecha 15-XII-2011; y *(ii)* reformado el art. 151 del Código Tributario (CT), mediante el Decreto Legislativo n° 958, de fecha 14-VII-2001, publicado en el Diario Oficial n° 235, tomo 393, de fecha 15-XII-2011.

B. El art. 151 del CT, en lo que atañe a la reforma impugnada, específicamente en sus incs. 1°, 3° y 4°, prescribe:

“Anticipo a cuenta del impuesto

Artículo 151.- El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas, personas jurídicas de derecho privado y público, uniones de personas, sociedades de hecho e irregulares, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta. [...]

Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.75% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Los ingresos de tales personas provenientes de transacciones de productos diferentes a los enunciados en este inciso estarán sujetos al porcentaje de pago a cuenta mensual del 1.75% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago del referido 0.3%”.

Al respecto, la citada sociedad señaló que el anticipo o pago a cuenta del impuesto sobre la renta (ISR) deberá calcularse sobre la base de los “ingresos brutos” del contribuyente, lo cual contradice el principio de capacidad económica, el cual exige que los impuestos únicamente deben gravar la riqueza disponible y que debe permitirse la deducción de los gastos indispensables para obtener los ingresos.

Asimismo, indicó que el mencionado pago a cuenta transgrede el principio de no confiscación con incidencia en su derecho a la propiedad, pues su pago implica anualmente un desembolso superior a la utilidad generada en su actividad económica, lo que supone una afectación patrimonial que limita su capital de trabajo.

2. A. Por auto de fecha 20-X-2014 se declaró improcedente el reclamo formulado contra los arts. 76, 77, 79, 80 y 81 de la LISR, por haber desistido la sociedad actora de su pretensión. Asimismo, se admitió la demanda planteada, circunscribiéndose al control de constitucionalidad del art. 151 del CT, en lo pertinente a la aludida reforma, debido a que, según la sociedad pretensora, vulnera su derecho a la propiedad –por la inobservancia de los principios de capacidad económica y de no confiscación–.

B. En la misma interlocutoria se ordenó la suspensión de los efectos de la disposición impugnada. Además, se pidió a la Asamblea Legislativa que rindiera el informe que establece el art. 21 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (L.Pr.Cn.), quien expresó que no eran ciertos los hechos alegados en la demanda y afirmó que ha actuado de conformidad a lo establecido en los arts. 121 y 131 ord. 6° de la Cn., pues el artículo impugnado establece “una tabla de aplicación del impuesto a las actividades comerciales de forma objetiva, [...] elaborada [...] con base a criterios técnicos que nacieron en el proceso de formación de ley”.

C. Asimismo, se concedió audiencia a la Fiscal de la Corte, de conformidad con el art. 23 de la L.Pr.Cn., pero esta no hizo uso de la oportunidad procesal conferida.

D. a. Finalmente, se ordenó hacer del conocimiento del Órgano Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda, la existencia de este proceso para posibilitar su intervención como tercero beneficiado con la normativa impugnada.

b. El Director en funciones de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda compareció en representación del tercero beneficiado y solicitó que se dejara sin efecto la medida cautelar adoptada. Entre otros aspectos, señaló que el acto normativo reclamado no es contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, debido a que el pago a cuenta del ISR no ha absorbido una parte sustancial del patrimonio o renta de la aludida sociedad ni aquellas cantidades enteradas en exceso como anticipo a cuenta del mencionado impuesto. Y es que, si lo recaudado resulta ser mayor del impuesto a pagar, el contribuyente puede reclamar el excedente por medio del acreditamiento o la devolución, tal como ha ocurrido en este caso.

Agregó que en el anticipo a cuenta no es posible aplicar “todas las consecuencias del principio de capacidad económica”, ya que en el momento de efectuar su cálculo no se consideran totalmente los elementos del hecho generador del tributo. Por el contrario, el exigir que sea “la renta neta del mes” la base para su liquidación implica para los contribuyentes una serie de “ajustes” en la determinación de “los montos de [los] costos y

gastos de acuerdo con las reglas contables y legales, lo cual generaría altos costos administrativos para éstos, con el subsecuente perjuicio económico”.

3. Seguidamente, por medio de la resolución de fecha 16-III-2015 se concedió audiencia a la sociedad actora para que se pronunciara sobre la solicitud de revocatoria de la medida cautelar. Dicha parte procesal requirió que se declarara sin lugar tal petición, debido a que, a su parecer, la disposición impugnada infringe los principios de capacidad económica y de no confiscación con incidencia en su derecho a la propiedad.

Y es que el parámetro para calcular el monto del anticipo de pago, por un lado, “no es un indicativo de capacidad económica, al no poderse deducir de tales cantidades los costos operativos de [su] negocio [...] mes a mes”; y, por otro lado, “no permite la utilización de [su] capital de trabajo [...] para la diversificación de actividades de conservación y generación de riqueza”. Aunado a ello, asegura que dicho anticipo absorbe una parte considerable de su patrimonio, sin que “el Estado reconozca algún emolumento o tasa de interés por el financiamiento de sus actividades”.

4. A. En la resolución de fecha 12-V-2015 se declaró sin lugar la revocatoria de la medida cautelar ordenada en este amparo, en atención a que los argumentos formulados por el tercero beneficiado debían ser considerados en la sentencia.

B. Asimismo, se confirmó la suspensión de los efectos de la disposición impugnada y se pidió a la Asamblea Legislativa que rindiera el informe justificativo que regula el art. 26 de la L.Pr.Cn., en el cual dicha autoridad reiteró sus planteamientos y agregó que la disposición impugnada no transgrede los aludidos derecho y principios debido a que: (i) el pago a cuenta del ISR es una obligación sustantiva de carácter provisional que se determina sobre un índice de capacidad económica potencial –los “ingresos brutos o rentas gravadas”– que se aproxima a la renta neta, ya que al momento de su cálculo no son previsibles todos los elementos del hecho generador del ISR; y (ii) el contribuyente que haya anticipado en exceso el referido impuesto puede solicitar su acreditamiento o devolución, por lo que dicho gravamen no absorbe una parte sustancial del patrimonio o renta de la sociedad demandante, no menoscaba su capital de trabajo ni limita el desarrollo de su actividad productiva. Por el contrario, exigir que sea “la renta neta del mes” la base para su liquidación implica para los contribuyentes una serie de “ajustes” para la determinación de los costos y gastos de su actividad, lo que se traduce en un perjuicio económico para estos.

5. Mediante el auto de fecha 25-VI-2015 se confirieron los traslados que ordena el art. 27 de la L.Pr.Cn., a la Fiscal de la Corte, quien expresó que a la sociedad peticionaria le corresponde probar la existencia del agravio personal y directo que el acto reclamado causa en su esfera jurídica. A la parte actora, quien básicamente reiteró los argumentos planteados con anterioridad. Y al tercero beneficiado, quien agregó que la reforma del art. 151 del CT garantiza el derecho a la propiedad por dos razones: (i) el contribuyente no resulta gravado

con montos superiores a su capacidad económica, pues el referido anticipo se aplica mediante un porcentaje en forma proporcional sobre los “ingresos brutos o rentas gravadas mensuales”, de manera que existe progresividad, ya que a mayor ingreso mayor anticipo y a menor ingreso menor anticipo; y (ii) el monto del pago a cuenta del ISR es de carácter provisional, pues con las respectivas declaraciones se verifica si la capacidad económica potencial que resultó gravada es equivalente o no, por lo que en caso de pago en exceso es posible obtener el acreditamiento o la devolución.

6. Por resolución de fecha 9-X-2015 se habilitó la fase probatoria de este proceso de amparo por el plazo de ocho días, de conformidad con el art. 29 de la L.Pr.Cn., lapso en el cual únicamente la parte actora y el tercero beneficiado ofrecieron prueba.

7. Posteriormente, en virtud del auto de fecha 12-VIII-2015 se otorgaron los traslados que ordena el art. 30 de la L.Pr.Cn., respectivamente, a la Fiscal de la Corte, quien expresó, por un lado, que al establecer que el pago a cuenta del ISR debe calcularse sobre los ingresos brutos el legislador no previó la posibilidad de deducir aquellos costos y gastos en los que el contribuyente incurre para producir tales ingresos, lo que transgrede el derecho a la propiedad por la inobservancia del principio de capacidad económica; y, por otro lado, que la sociedad demandante no probó el efecto confiscatorio que afirma haberse generado en sus utilidades por la aplicación de la disposición impugnada. A la sociedad actora, quien repitió sus alegatos y agregó que el mecanismo del pago a cuenta está diseñado para que se genere un excedente de la liquidación del pago definitivo del ISR, el cual solo puede ser utilizado por el contribuyente en el siguiente ejercicio fiscal para el pago del mismo impuesto de forma anticipada, lo que constituye una exacción del patrimonio del sujeto pasivo del tributo y del cual no se recibe ningún rédito de lo pagado en exceso. Al tercero beneficiado, quien reiteró los argumentos expresados con anterioridad e indicó que con la prueba documental aportada se establecieron los acreditamientos que la sociedad actora se ha agenciado, por lo que –aseguró– no ha existido un perjuicio en el patrimonio de este. Y a la autoridad demandada, quien se limitó a ratificar los alegatos antes expuestos.

8. Concluido el trámite establecido en la L.Pr.Cn., el presente amparo quedó en estado de pronunciar sentencia.

II. Establecido lo anterior, se debe exponer el orden lógico con el que se estructurará esta resolución. Así, en primer lugar, se determinará el objeto de la presente controversia (*III*); en segundo lugar, se expondrán ciertas consideraciones acerca del contenido del derecho y de los principios que la parte actora invoca como infringidos (*IV*); finalmente, se analizará el caso sometido a conocimiento de este Tribunal (*V*).

III. 1. De acuerdo con la demanda incoada y el auto de admisión de esta, el presente proceso constitucional reviste la modalidad de un amparo contra ley autoaplicativa, el cual constituye el instrumento procesal por medio del cual se impugnan disposiciones que

producen efectos jurídicos desde el momento de su entrada en vigencia y que vulneran derechos fundamentales.

En la Sentencia de fecha 6-IV-2011, emitido en el Amp. 890-2008, se estableció que, si se opta por la vía del amparo para cuestionar constitucionalmente una actuación normativa del legislador, dicho proceso no solo deberá cumplir con los requisitos de procedencia establecidos para los procesos de inconstitucionalidad, sino que, además, para su adecuada tramitación, el sujeto activo necesariamente deberá atribuirse la existencia de un agravio de trascendencia constitucional a su esfera jurídica, es decir, lo argüido por aquel deberá evidenciar, necesariamente, la afectación de alguno de sus derechos fundamentales por encontrarse dentro del ámbito de aplicación de la disposición considerada inconstitucional.

2. En el presente caso, el objeto de la controversia puesta en conocimiento de este Tribunal estriba en determinar si la Asamblea Legislativa conculcó el derecho a la propiedad de la sociedad SEPER, S.A. de C.V., al reformar el art. 151 incs. 1º, 2º y 3º del CT, estableciendo como base para determinar el anticipo o pago a cuenta del ISR los ingresos brutos del sujeto pasivo, los cuales –según la actora– no reflejan capacidad contributiva y su aplicación genera efectos confiscatorios.

IV. 1. A. El *derecho a la propiedad* consiste en la facultad que posee una persona para: (i) usar libremente los bienes, lo que implica la potestad de servirse de la cosa y de aprovecharse de los servicios que esta pueda rendir; (ii) gozar libremente los bienes, que se manifiesta en la posibilidad de recoger todos los productos que se derivan de su explotación; y (iii) disponer libremente de los bienes, que se traduce en actos de disposición o enajenación sobre la titularidad del bien.

B. En suma, es válido concluir que las modalidades del libre uso, goce y disposición de los bienes del derecho a la propiedad se efectúan sin ninguna limitación que no sea generada o establecida por la Constitución o la ley, siendo una de estas limitaciones el objeto natural al cual se debe: la función social –art. 103 inc. 1º de la Cn. –.

C. Finalmente, cabe aclarar que el derecho a la propiedad previsto en el art. 2 de la Cn. no se limita a la tutela del derecho real de dominio que regula la legislación civil, sino que, además, abarca la protección de los derechos adquiridos o de las situaciones jurídicas consolidadas por un sujeto determinado y sobre los cuales este alega su legítima titularidad.

2. A. Los principios que, según la jurisprudencia de esta Sala –Sentencias de fechas 9-VII-2010 y 5-X-2011, emitidas en los procesos de Inc. 35-2009 y de Amp. 587-2009, respectivamente–, constituyen los *límites formales –reserva de ley y legalidad tributaria– y materiales –capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación–* de la potestad tributaria funcionan como *garantías* –en sentido amplio– del derecho a la propiedad. En ese sentido, la inobservancia o el irrespeto de alguno de esos principios puede ocasionar una intervención ilegítima en el citado derecho fundamental, por lo que su

vulneración puede ser controlada por la vía del proceso de amparo, tal como dispone el art. 247 inc. 1° de la Cn.

B. a. En lo que concierne al *principio de capacidad económica*, se ha establecido en la jurisprudencia de esta Sala –v. gr. en la Sentencia de fecha 21-VIII-2013, emitida en el Amp. 428-2011–, que las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello, limitando de esa manera a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera. Dicho principio condiciona y modula el deber de contribuir de las personas y pagar los tributos correspondientes para el sostenimiento de los servicios públicos, constituyéndose como un auténtico presupuesto y límite de la tributación. En todo caso, la capacidad económica es una exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado y de cada tributo.

La capacidad económica tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) y la capacidad económica subjetiva (o relativa). La capacidad económica objetiva es la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Es aquella capacidad que el legislador toma en cuenta cuando configura el hecho generador de un tributo. Su finalidad es asegurar que solo se van a gravar actos, hechos o negocios que revelen capacidad económica efectiva. Como manifestación de este principio, *el legislador está limitado a definir como objeto de tributación únicamente la riqueza disponible, es decir, para el caso del ISR, los rendimientos netos o la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos, de modo tal que la carga tributaria total sea función de la capacidad económica real de cada contribuyente.*

La capacidad económica subjetiva, por su parte, es aquella que sirve para orientar o modular, respecto a un contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo. En ese sentido, *si bien el sujeto tiene la obligación de tributar, ello debe hacerse conforme a la riqueza efectivamente disponible.* Esto significa que la capacidad económica para tributar comienza cuando el sujeto pasivo ha cubierto sus necesidades básicas o de subsistencia y ha garantizado la conservación de la fuente de la que derivan la producción de réditos o ganancias. Sería arbitrario que el Estado exigiera aportaciones a los sujetos para sostener el interés general cuando estos no disponen del mínimo indispensable para su existencia o cuando tales aportaciones agoten su capacidad productiva.

Finalmente, la capacidad económica también debe incidir, junto con otros principios tributarios materiales, en la determinación de la intensidad del gravamen, de modo que esta corresponda a la riqueza objetivamente disponible de los contribuyentes.

b. En relación con el *principio de no confiscación*, según la precitada sentencia, el tributo no debe absorber una parte *sustancial* de la renta o capital gravado del contribuyente; es decir, que no debe ser confiscatorio para éste, por lo que debe asegurarse a las personas naturales un mínimo vital exento de toda tributación, a efecto de que puedan

cubrir sus necesidades básicas y las de su familia. En el caso de las personas jurídicas, debe asegurárseles un mínimo que les permita continuar realizando la actividad correspondiente.

Sin duda, la mayor dificultad que plantea la aplicación de este principio es la determinación concreta de la “parte sustancial” de un patrimonio que representa el mínimo aludido. En realidad, la equidad de un tributo, en términos de no confiscación, solo puede establecerse en cada *caso concreto* tomando en consideración el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico-sociales de cada tributo.

V. Corresponde en este apartado analizar si la actuación de la autoridad demandada se sujetó a la normativa constitucional.

I. A. La parte actora ofreció como prueba los siguientes documentos: (i) certificación notarial del Diario Oficial n° 235, tomo 393, de fecha 15-XII-2011, que contiene las reformas al art. 151 del CT; (ii) comprobantes y declaraciones mensuales de pago a cuenta e impuesto retenido renta correspondiente a los años 2010, 2011 y 2012 a nombre de la sociedad SEPER, S.A. de C.V.; y (iii) declaraciones del impuesto sobre la renta de los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 de la mencionada sociedad. El tercero beneficiado propuso como prueba las certificaciones de las declaraciones tanto del ISR como del pago a cuenta de dicho impuesto a nombre de la referida sociedad respecto de los períodos de imposición 2010, 2011 y 2012.

B. Al respecto, en un amparo contra ley autoaplicativa no existe la carga procesal de comprobar la existencia de la disposición que se impugna, ya que los jueces conocen el Derecho vigente. Por ello, se entiende que los medios de prueba antes relacionados fueron aportados por la sociedad peticionaria para demostrar que, en efecto, es obligada por la disposición reclamada. En relación con las certificaciones presentadas por el tercero beneficiado, estas constituyen prueba fehaciente de la autenticidad de los respectivos documentos, ya que no se probó la falsedad de estos o de su certificación.

C. a. Del análisis de la documentación relacionada y de los argumentos planteados en la demanda y en el escrito de evacuación de la prevención, se advierte que la sociedad actora se encuentra dentro del ámbito de aplicación de los incs. 1° y 3° del art. 151 del CT, pero no de lo previsto en el inc. 4° del aludido precepto.

Y es que en los incisos 1° y 3° del artículo impugnado, en los cuales se detallan –entre otros aspectos– quiénes son los sujetos obligados a efectuar el pago a cuenta del impuesto sobre la renta, en qué consiste dicha figura y cuál es la cuantía de los ingresos brutos por rama económica sobre la cual se calcula tal anticipo (1.75%), se establece que la referida obligación tributaria está dirigida a determinados contribuyentes, entre estos las personas jurídicas de derecho privado –como la sociedad demandante–, sin hacer alusión a la actividad económica que estos realizan. En cambio, el inc. 4° del citado artículo prescribe algunas reglas distintas del pago a cuenta, las cuales se encuentran dirigidas a las personas naturales y/o jurídicas que se dedican a determinadas actividades económicas –la

distribución de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal y la prestación del servicio de transporte al público de pasajeros—.

b. En el presente caso la demandante es una persona jurídica de derecho privado que no se dedica a las actividades económicas que alude el inc. 4° del art. 151 del CT, pues —según la prueba aportada al proceso— su giro económico primario consiste en “actividades de consultoría de gestión empresarial”, por lo que no le son aplicables las reglas del pago a cuenta prescritas en el referido apartado. En consecuencia, *se configura un supuesto de ausencia de agravio de carácter constitucional, razón por cual este punto de la pretensión debe ser rechazado mediante la figura del sobreseimiento, de conformidad con el art. 31 n° 3 en relación con el art. 12 incs. 1° y 2° de la L.Pr.Cn.*

2. Determinado lo anterior y previo a analizar el fondo del reclamo formulado, se advierte que la autoridad demandada y el tercero beneficiado, además de negar la existencia de las transgresiones constitucionales alegadas por la sociedad demandante, señalan que no son aplicables íntegramente las consecuencias de los principios de capacidad económica y no confiscación en el pago a cuenta del ISR.

En ese sentido, atendiendo al objeto de este proceso y a los términos del debate fijados por las partes, corresponde: en primer lugar, analizar si el pago a cuenta del ISR está sujeto o no a los principios constitucionales en materia tributaria (3); en segundo lugar, en el supuesto de que le sean aplicables, establecer cómo operan los principios de capacidad económica y no confiscación en el referido pago a cuenta (4); y, en tercer lugar, verificar si la regulación contenida en el art. 151 inc. 3° del CT vulnera o no tales principios y, en su caso, cuál es la incidencia en el derecho a la propiedad de la referida sociedad (5).

3. A. a. De acuerdo con las exigencias del principio de legalidad, nuestro ordenamiento configura la obligación tributaria como una obligación *ex lege*; es decir, como una obligación cuya fuente es la ley. Una vez establecidos normativamente tanto el hecho que determina el nacimiento de la obligación como su cuantía, es preciso que tales normas se cumplan y el tributo se pague, por lo que el acto administrativo de liquidación que realiza la Administración Tributaria, mediante el cual determina la cuantía exacta de cada obligación tributaria para su posterior recaudación, tiene un carácter declarativo, es decir, reconoce y declara la existencia de una obligación tributaria ya nacida de la realización del hecho imponible y fija la cuantía de la deuda.

Generalmente se utiliza el término *devengo* para designar el momento en que, realizado el hecho imponible, nace la obligación de contribuir y, en consecuencia, el Estado adquiere el derecho a reclamar el tributo. El *devengo* señala el momento en que el legislador conecta el nacimiento de la obligación tributaria con un hecho que necesariamente tiene una cierta duración en el tiempo y al que la ley quiere ligar, en algún modo, la exigencia del tributo. *En el caso del ISR el devengo es el momento final o conclusivo del período en que se entiende perfeccionado el hecho imponible.*

b. Ahora bien, aun cuando se considere nacida la obligación tributaria con la consumación del hecho generador, el ordenamiento jurídico puede desplazar su exigibilidad a un momento previo –anticipo– o posterior –final de cierto periodo de tiempo–, es decir, la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cantidad a tributar, o parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo. En ese contexto, los *anticipos* se definen como *pagos a cuenta* de la obligación tributaria principal futura, que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible.

B. a. En relación con lo anterior, el art. 151 incs. 1º y 3º del CT establece, entre otros aspectos, que el pago o anticipo a cuenta del ISR consiste en *enteros obligatorios* hechos al Fisco –entre otros– por ciertas personas naturales o jurídicas, los cuales se determinarán por períodos mensuales y, generalmente, en una cuantía del 1.75% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente por rama económica, debiendo verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al cierre del período mensual correspondiente, mediante los formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

En ese sentido, *el pago o anticipo a cuenta del ISR constituye un mecanismo de prelación de pago que se apoya de manera operativa en la anticipación de ingresos a la Hacienda Pública mediante la realización de pagos fraccionados con el fin de abonar al monto final del ISR en un período de imposición.*

b. La justificación del anticipo o pago a cuenta, en la estructura jurídica del pago del ISR, reside en diversas consideraciones, entre las que cabe destacar las siguientes: (i) dicho mecanismo aproxima la exacción del ISR al momento de la percepción o generación de la renta; y (ii) tal mecanismo permite que los contribuyentes gradúen su esfuerzo tributario a lo largo del período impositivo a medida que vayan percibiendo la renta, con lo que evitan el problema de liquidez que puede originar el pago de la deuda tributaria de una sola vez.

c. En cuanto a su naturaleza jurídica, *el anticipo o pago a cuenta constituye una obligación que nace por mandato de ley y que, básicamente, tiene como objeto el pago de una suma de dinero a favor del Fisco. Tales circunstancias demuestran que todo pago a cuenta posee un carácter sustantivo y no formal, puesto que implica la detracción forzosa de una suma de dinero con el fin, entre otros, de que el Estado disponga oportunamente de recursos financieros.*

d. El pago a cuenta presenta ciertos caracteres esenciales de los tributos, como ser una obligación de carácter legal, cuyo objeto es el pago de una suma de dinero al Fisco para fines tributarios. *La única distinción relevante entre ambas obligaciones legales es el carácter provisional o temporal del pago a cuenta frente al carácter definitivo del tributo. Ese carácter provisional deriva de que el pago a cuenta no nace de un hecho imponible, mientras que el tributo sí.* En consecuencia, *el pago a cuenta del ISR es una obligación tributaria sustantiva, que no surge de un hecho imponible, sino de un hecho distinto a éste aunque relacionado con él.*

De lo expuesto, es posible identificar las características de la obligación de realizar los pagos a cuenta del ISR: (i) *Es una obligación tributaria autónoma del ISR en cuanto a la base de cálculo, nacimiento y determinación.* En el pago a cuenta la base para establecer el monto del adeudo –ingresos brutos– es de carácter autónoma respecto del impuesto y, por ello, puede no coincidir con la base liquidable de este último –renta neta–. Además, la obligación que implica el pago a cuenta no nace en el momento del devengo del tributo –consumación del hecho generador–, sino en el de la exigibilidad de las rentas sujetas al ingreso a cuenta –al cierre del período mensual correspondiente–. Finalmente, el pago a cuenta se determina mensualmente en la cuantía establecida por la ley sobre los ingresos brutos obtenidos por rama económica; en cambio, el ISR se determina anualmente sobre el monto total de la renta neta y en el porcentaje previamente establecido por la ley. (ii) *Es una obligación tributaria vinculada con el ISR,* pues es exigible cada mes durante el período de imposición con el objeto de adelantar el pago del monto final del tributo.

C. El art. 131 ord. 6º de la Cn. establece que le corresponde a la Asamblea Legislativa decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa. En vinculación con ello, la jurisprudencia constitucional –v. gr. la Sentencia de fecha 9-VII-2011, emitida en el proceso de Inc. 35-2009– ha establecido que la *equidad tributaria no es un derecho fundamental*, sino un concepto jurídico indeterminado que abarca globalmente los siguientes principios materiales que la concretan: (i) *capacidad económica*; (ii) *igualdad*; (iii) *progresividad* y (iv) *no confiscación*.

De la lectura de la referida disposición pareciera que los límites al ejercicio del poder tributario sólo son aplicables respecto de los tributos, es decir, aquellas obligaciones que surgen de la realización de hechos imposables, y que, por lo tanto, no alcanzan a otras obligaciones tributarias, como el caso de los pagos a cuenta. Sin embargo, *la exigencia de la equidad tributaria prescrita en el aludido artículo no atañe única y exclusivamente a los tributos en estricto sentido, sino a toda obligación de carácter tributario que derive del ejercicio de ese poder y que implique limitación –aunque sea temporal– al derecho a la propiedad.* De forma que el art. 131 ord. 6º de la Cn. regula algunos de los límites jurídicos que ha de observar el Estado para la creación, modificación o extinción de las obligaciones tributarias en general. En consecuencia, *el pago a cuenta del ISR, como obligación creada en el ejercicio del poder tributario del Estado que limita el derecho a la propiedad, se encuentra sometido al respeto de los principios constitucionales derivados de la equidad tributaria.*

4. A. a. El principio de capacidad económica supone la titularidad de un patrimonio o de una renta aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago de un impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto. Ello significa que todos los titulares de medios aptos para contribuir deben hacerlo en razón de un tributo o de otro, salvo

aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, queden al margen de la imposición. En consecuencia, *el principio de capacidad económica constituye un límite material del poder tributario del Estado, que obliga a este a elegir únicamente hechos o bases imponibles idóneas que reflejen capacidad de pago tributario.*

b. El ISR grava los ingresos de las personas físicas o jurídicas y otros entes a los que la ley da la calidad de sujetos pasivos del impuesto –fideicomisos, sucesiones, entre otros–. Se trata específicamente de un impuesto a las utilidades y ganancias –no al patrimonio o al capital–, de naturaleza personal, subjetiva, progresiva y directa. La LISR no lo define en estos términos, pero de la interpretación sistemática de sus arts. 1 al 5 y 12 es posible derivar esas condiciones. Esto significa que, por su naturaleza, el ISR debe ser respetuoso del principio de capacidad económica, tomando en cuenta las situaciones particulares de los obligados al tributo. En otras palabras, el aludido principio debe proyectarse sobre los elementos de la obligación tributaria del ISR, es decir, sobre *el hecho generador, la base imponible y la alícuota correspondientes.*

El *hecho generador* del ISR es definido en el art. 1 de la LISR como la obtención de rentas por los sujetos pasivos del impuesto, en el período fiscal correspondiente. Sin embargo, no basta con que el hecho generador del impuesto sea un índice de esa capacidad, sino que es necesario que también la *base imponible* sea respetuosa del principio aludido. Esto exige que al monto total de las rentas identificadas con el hecho generador le sean aplicadas deducciones de los costos y gastos necesarios para la producción de dichas rentas y la conservación de su fuente, de modo que, finalmente, el impuesto se calcule sobre la base de una renta neta (Sentencia de 18-2012, Inc. 18-2012).

c. De lo esbozado se colige que en el caso del ISR el principio de capacidad económica está vinculado directamente con la capacidad efectiva del contribuyente, debidamente comprobada. *En el pago a cuenta del ISR, en cambio, la observancia del aludido límite constitucional se encuentra en conexión con una capacidad económica presunta del obligado, siempre que esté garantizada, en caso de un pago superior a lo debido, la adecuación a la capacidad efectiva.*

En efecto, en el pago a cuenta del ISR el respeto al aludido principio se manifiesta en que el monto a pagar debe calcularse sobre la base de elementos representativos de capacidad económica que guarden relación con el referido tributo. Así, pese a fundarse en una presunción de capacidad económica, la elección de la base con la cual se calculará no puede ser arbitraria, *sino que debe guardar una adecuada vinculación con el hecho generador del impuesto futuro, al cual se encuentra subordinado.* De esa manera *el pago a cuenta del ISR debe recaer sobre rentas potencialmente idóneas para ser incluidas en la base imponible del impuesto, en la medida en que su existencia revele la probabilidad de que en el futuro se deberá pagar alguna cuota en ese concepto.*

B. a. El principio de no confiscación, tal como se indicó, constituye un genuino límite al poder tributario del Estado; por consiguiente, el trinomio capacidad económica-igualdad-progresividad tendría como prueba final, para afirmar la equidad de un tributo –v. gr., el ISR–, que éste no implica una confiscación para el contribuyente, es decir, que no absorbe una parte sustancial de la renta o capital gravado del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y es que con el aludido principio se pretende que el sujeto obligado al pago pueda mantener su nivel de vida y actividad productiva, a pesar del pago del o los tributos respectivos. *Tales efectos confiscatorios deberán acreditarse en cada caso concreto.*

b. En el pago a cuenta del ISR parecería que el citado principio no tiene aplicación, pues se trata de un mero adelanto de un tributo cuya cuantía aún no se conoce y no se debe definitivamente; sobre todo cuando el ordenamiento jurídico reconoce al contribuyente el derecho de devolución o acreditación de lo pagado en exceso. Sin embargo, *el pago a cuenta del ISR, a pesar de su carácter provisional y de que, por tal razón, no priva de forma definitiva de la propiedad, sí puede producir un efecto confiscatorio cuando su exigencia impida al obligado continuar realizando sus actividades económicas.* En efecto, si bien la acción de reembolso supone la devolución o la acreditación de lo pagado en exceso, esta no siempre elimina el efecto confiscatorio, ya que, entre el momento en el que se efectúa el pago a cuenta y el momento en que se hace la efectiva devolución o acreditamiento de lo pagado en exceso, el contribuyente puede haberse visto impedido de continuar realizando sus actividades económicas.

5. A. a. El ordenamiento no indica de forma expresa en qué consisten los ingresos brutos, por lo que, para determinar su contenido, es necesario acudir a conceptos contables y fiscales y, en especial, a lo que la autoridad demandada y el tercero beneficiado afirmaron en sus respectivas intervenciones.

i. De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 –ahora Normas Internacionales de Información Financiera–, los *ingresos* son definidos, “en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o de disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad”. *El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias* –los cuales adoptan una gran variedad de nombres: ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías, entre otros– *como las ganancias* –los beneficios o utilidades que se obtienen a través de un proceso económico, comercial o productivo–.

ii. Para efectos fiscales se habla más bien de *renta*, como los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad, es decir, los productos o ganancias que se perciben o devengan como consecuencia de un acto o actividad, cualquiera que sea

su origen, naturaleza o denominación. La LISR regula la renta obtenida y sus fuentes (art. 2), los productos o utilidades que no constituyen renta (art. 3), las rentas no gravables (art. 4), la renta neta o imponible (art. 28) y las reglas de determinación tanto de la renta obtenida (arts. 12 al 27) como de la renta neta (art. 28 al 33).

En relación con ello, el art. 9 inc. 1° del Reglamento de la LISR define la *renta obtenida* como el *total de los ingresos* del sujeto pasivo o contribuyente, percibidos o devengados, en el ejercicio o período tributario de que se trate, aunque no consistan en dinero, *sin hacerles ninguna deducción o rebaja*, quedando comprendidos, por consiguiente, los provenientes –entre otros– del ejercicio de actividades empresariales como las de servicios en general y otras de similar naturaleza que produzcan ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su denominación, así como cualquier otro producto, ganancia, beneficio, utilidad o premio que se perciba o devengue, cualquiera que sea su fuente de ingresos.

De lo anterior se colige que la *renta obtenida* (gravada con el ISR) comprende todos los productos o utilidades de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo. No obstante, existen ciertas clases de ingresos que no constituyen renta (art. 3 de la citada ley) o que siendo renta no son gravables y, por ende, están excluidos del cómputo de la renta obtenida (aquellos ingresos mencionados en el art. 4 de la LISR).

iii. De manera particular, el art. 92 del Reglamento para la Aplicación del Código Tributario indica los valores que están excluidos del cómputo del pago o anticipo a cuenta del ISR. Y es que tal disposición prescribe que “para establecer el monto de ingresos obtenidos por el contribuyente sobre el cual se calculará el porcentaje que se deberá enterar en concepto de pago o anticipo a cuenta, entre los ingresos sujetos a constituir la base de cálculo, no se deberán incluir en el período mensual los percibidos por los siguientes conceptos: los intereses, premios u otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero pagados o acreditados por las instituciones financieras a una persona jurídica siempre que sobre éstos le hubieran hecho la retención respectiva, los valores que de acuerdo a la ley no se consideran renta, los valores no gravables, los dividendos y los intereses provenientes de títulos valores adquiridos en Bolsa de Valores y que gocen de exención, los valores que hayan sido objeto de retención ni tampoco las rebajas, descuentos y devoluciones sobre ventas”.

iv. Ahora bien, tanto la autoridad demandada –órgano emisor de la disposición impugnada– como el tercero beneficiado –órgano aplicador de dicha disposición– en sus intervenciones asimilaron, para los efectos de la determinación del pago a cuenta del ISR, el concepto de “ingresos brutos” al de “renta gravada”. En efecto, dado que la citada obligación tributaria es accesoria respecto del impuesto al que sirve, en su cuantificación se debe tomar en cuenta que el hecho generador del ISR es la obtención de rentas gravadas y no la mera percepción o devengo de ingresos, por lo que, a fin de establecer la base para su

pago, se deberán excluir aquellos ingresos que no constituyan renta, los que siendo renta no son gravables con el referido impuesto y los demás valores a que se refiere el art. 92 del Reglamento para la Aplicación del CT. En consecuencia, *toda renta gravada con el ISR que ingrese a la esfera patrimonial del sujeto obligado y que no se encuentre en los supuestos determinados en el art. 92 del Reglamento para la Aplicación del CT debe ser considerada “ingreso bruto” a efecto de constituir la base para el pago a cuenta del ISR.*

b. Definido lo anterior, es preciso señalar que, tal como se acotó arriba, a fin de observar el principio de capacidad económica la cuantificación del pago a cuenta del ISR debe efectuarse con base en elementos que revelen dicha capacidad en relación con el hecho generador del tributo. En este caso, de conformidad con el art. 151 inc. 3° del CT, el pago a cuenta del ISR se determina mediante un sistema de porcentaje en el que concurren dos elementos esenciales: la base (los ingresos brutos mensuales) y la tasa (1.75%) para su cuantificación.

A partir de ello, el legislador asume que la actividad económica del obligado al pago a cuenta arrojará en el período de imposición un margen de utilidades o beneficios respecto del cual la cuantía del 1.75% de los ingresos brutos mensuales representa el monto fraccionado que en concepto del ISR se pagará al Fisco. Así, el porcentaje establecido tiene como presupuesto un margen de ganancia presunta y se calcula sobre la base de un elemento que guarda relación con el monto de la renta neta que resultará al final del ejercicio fiscal. En ese sentido, los ingresos brutos mensuales –en los términos indicados– reflejan, para efectos del pago a cuenta del ISR, una situación a partir de la cual se puede medir la capacidad económica presunta de un contribuyente en un período de imposición.

En todo caso, debe recordarse que, al momento de la liquidación del tributo, el contribuyente podrá realizar las deducciones referidas a los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente y las demás deducciones legales con el propósito de determinar la renta neta. Asimismo, en caso de que el pago anticipado sea superior a lo debido, podrá acreditar tal excedente o solicitar su devolución.

c. En virtud de lo anterior, se concluye que *el art. 151 inc. 3° del CT no infringe el principio de capacidad económica y, en consecuencia, no transgrede el derecho a la propiedad de la sociedad actora, pues la base para el cálculo del pago a cuenta del ISR prescrita en dicha disposición refleja la capacidad económica presunta del sujeto obligado. Por tal razón deberá desestimarse la pretensión en este punto.*

B. a. Por otra parte, la sociedad actora sostuvo en su demanda que el aludido anticipo absorbe una parte considerable de su patrimonio, sin que “el Estado reconozca algún emolumento o tasa de interés por el financiamiento de sus actividades”. La autoridad demandada y el tercero beneficiado niegan tal situación, en virtud de que no existe sustracción definitiva del exceso del tributo pagado al regularse un sistema de acreditamiento o devolución.

Sobre el argumento expuesto por las referidas autoridades es preciso señalar que –tal como se acotó arriba– en determinados supuestos concretos el pago a cuenta del ISR podría producir efectos confiscatorios, que no se ven eliminados con la existencia de mecanismos de devolución o acreditación de lo pagado en exceso.

b. En el presente caso, a partir del contenido de las certificaciones de las declaraciones mensuales de pago a cuenta e impuesto retenido y de las declaraciones del ISR que han sido incorporadas al proceso, se observa que durante los años 2010, 2011 y 2012 la sociedad demandante: (i) declaró y efectuó pagos a cuenta del ISR, calculados sobre la base de sus ingresos brutos; (ii) declaró y pagó al Ministerio de Hacienda cantidades de dinero en concepto del ISR que fueron sustancialmente menores a las que efectuó como pago a cuenta; y (iii) luego de aplicar el mecanismo de acreditamiento contra pagos a cuenta y contra el ISR, se generaron a su favor cantidades de dinero que podían ser objeto de devolución o acreditamiento en los subsiguientes períodos de imposición.

Ahora bien, a pesar de que se ha comprobado que lo pagado por la mencionada sociedad en concepto del ISR en esos ejercicios fiscales fue sustancialmente menor que las sumas enteradas en forma anticipada, dicha situación no es suficiente para tener por acreditado que la normativa reclamada generó efectos confiscatorios en su propiedad, ya que, para ello, era necesario demostrar que los montos entregados al Fisco como pago a cuenta del ISR le impidieron continuar realizando sus actividades económicas. En otras palabras, *no se comprobó la existencia y magnitud del supuesto daño económico que se produjo a la referida sociedad con las mencionadas erogaciones temporales, pues no se advierte que el pago de las cuotas determinadas como anticipo a cuenta del ISR le haya imposibilitado la continuación de su actividad.*

c. En consecuencia, al no haberse acreditado que el pago a cuenta del ISR ocasionó un efecto negativo sobre la actividad económica de la sociedad actora, *no es posible sostener que la base para la determinación del monto de la aludida obligación tributaria vulneró el derecho a la propiedad de aquella por la inobservancia del principio de no confiscación. Por ello es procedente desestimar este punto de la pretensión.*

POR TANTO, con base en las razones expuestas y los arts. 2 y 131 ord. 6° de la Cn., así como los arts. 31 n° 3 (*en relación con el art. 12 incs. 1° y 2°*), 32, 33 y 34 de la L.Pr.Cn., en nombre de la República, esta Sala **FALLA**: (a) *Declárase que no ha lugar el amparo solicitado por la sociedad Servicios de Personal, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse SEPER, S.A. de C.V., contra la Asamblea Legislativa, por la vulneración de su derecho a la propiedad en relación con los principios de capacidad económica y no confiscación;* (b) *Sobreséese este proceso de amparo respecto del reclamo planteado contra el inc. 4° del art. 151 del CT;* (c) *Déjese sin efecto la medida cautelar adoptada y confirmada mediante los autos de fechas 20-X-2014 y 12-V-2015, respectivamente;* (d) *Confróntense las declaraciones del ISR y de los pagos a cuenta de*

dicho tributo que la parte actora anexó a su demanda con su respectiva copia y, siendo conforme, *devuélvase* las originales a la referida sociedad; y *(e) Notifíquese*.