

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE ECONOMIA



*EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN EL SALVADOR*

TESIS

presentada por

MARIO ALBERTO FERNANDEZ

para optar al título de

Doctor en Ciencias Económicas



27-10-65 Donación #6-

~~378.993~~
~~F343i~~
Ej

2
F o i
19
3



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Rector:

Doctor Fabio Castillo Figueroa

Secretario General:

Licenciado Mario Flores Macall

* * * *

FACULTAD DE ECONOMIA

Decano:

Doctor Rafael Menjívar Ch.

Secretario:

Doctor Luis German Rodríguez

* * * *

12306

JURADOS QUE PRACTICARON LOS EXAMENES GENERALES

Primer Examen General Privado:

Presidente: Doctor Eusebio Martell
Primer Vocal: Doctor Salvador Melara González
Segundo Vocal: Doctor José Gustavo Arias

Segundo Examen General Privado:

Presidente: Doctor Alejandro Dagoberto Marroquín
Primer Vocal: Doctor Rafael Cáceres Viale
Segundo Vocal: Doctor Salvador Melara González

Jurado Calificador de la Tesis:

Doctor Javier Angel Maya
Doctor Oscar Quinteros
Doctor Napoleón Cueva

D E D I C A T O R I A

A la memoria de mi querido padre:

Señor Francisco Lucio Fernández

A mi abnegada y queridísima madre:

Señora Angela Guzmán v. de Fernández

A mis queridos hermanos:

Doctor Ramón Lucio Fernández
Contador Miguel Angel Fernández
Bachiller Jorge Ernesto Fernández
Señora Elena Fernández de Barros
Señora Aura Marina Fernández de Martínez
Señor Luis Galileo Fernández

A mis queridos hijos y demás familiares

A mi esposa, con cariño:

Señora María Rosario de Fernández

A mis estimados y distinguidos profesores

A mis apreciables compañeros de estudio y demás amigos

También hago extensiva esta dedicatoria
con profunda gratitud y aprecio
por haberme estimulado y ayudado a coronar mis estudios:

Señora Argentina Alvarenga
Doctor Leonilo Armando Alas
Capitán Fernando Avila Figueroa
Capitán Manuel Rafael Arce

P R E F A C I O

Cumpliendo con el requisito previo a la obtención del Título de Doctor en Ciencias Económicas, de presentar una "Tesis de -- Doctoramiento", hemos escogido como tema a desarrollar, el que titulamos con el nombre de "EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVA-- DOR" y que ahora presentamos a la consideración del Honorable Jura-- do Examinador y a la de quienes posteriormente nos hagan el honor-- de dedicar unas horas a su lectura.

El presente estudio está destinado a presentar un análisis-- económico del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, para cuyo ob-- jeto se ha considerado conveniente iniciarlo con una selección de-- temas doctrinarios cuyo conocimiento resulta indispensable, tanto-- para los efectos del mencionado análisis como desde el punto de -- vista estrictamente teórico. Asimismo se ha considerado de interés-- ilustrativo y se presenta en la segunda parte de la obra, una bre-- ve historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, la que, -- al mismo tiempo que nos servirá de preámbulo para iniciar nuestro-- análisis, tenemos la esperanza de que llene un vacío que ya se ha-- hecho sentir más de una vez en el conocimiento de los problemas -- tributarios propiamente salvadoreños.

En cuanto se refiere a la parte para nosotros medular, que--

12306 Ej. 2

es el análisis económico del impuesto, deseamos hacer notar el énfasis que hemos hecho en relacionar los preceptos legales con los principios hacendarios y en estudiar los efectos económicos de dichas regulaciones, tanto desde el punto de vista teórico como en relación a los indicadores económicos nacionales, tales como las cuentas nacionales, las cifras del intercambio comercial, cifras presupuestarias, datos estadísticos de las Finanzas Públicas, etc. Igualmente deseamos sub-rayar el interés que pusimos en la comparación de las tablas de Impuesto sobre la Renta de El Salvador, con las de los demás países de Centro América, para determinar -- los posibles efectos desviatorios de las inversiones hacia otros países.

Nos consideraríamos grandemente satisfechos si las ideas, conclusiones y recomendaciones aquí expuestas, aunque no fueren aceptadas, por lo menos provocaran el interés por estudiar más a fondo tan interesante tema.--

El autor no desea concluir este prefacio sin antes expresar su profunda gratitud para con las numerosas personas que le prestaron su valiosa ayuda para poder preparar esta obra. De manera especial desea mencionar al Doctor Alfonso Moisés Beatriz y al Doctor Leonilo Armando Alas, por sus útiles sugerencias; lo mismo que a las señoritas Bertha Chávez Martínez, Thelma Idalia Ruano, y Martha Gloria Cabrera; también a su hija Dinorah y su esposa María del Rosario. Todas ellas le dieron importantísima y desinteresada ayuda haciendo el trabajo mecanográfico en tiempo record con sacrificio de sus horas de sueño. La primera de las mencionadas --

I N D I C E

Página No.

TITULO PRIMERO

DOCTRINA DEL IMPUESTO TEMAS SELECCIONADOS	1
--	---

CAPITULO I

PRINCIPIOS DE TRIBUTACION	2
---------------------------	---

LAS CUATRO MAXIMAS DE LA IMPOSICION DE ADAM SMITH	5
---	---

<u>Igualdad</u>	5
-----------------	---

<u>Certidumbre</u>	6
--------------------	---

<u>Comodidad del pago</u>	7
---------------------------	---

<u>Economía de la Recaudación</u>	7
-----------------------------------	---

LOS PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER	9
---------------------------------	---

<u>Postulado de Política Financiera</u>	10
---	----

<u>Postulado de Economía Pública</u>	11
--------------------------------------	----

<u>Postulado de Equidad</u>	12
-----------------------------	----

<u>Postulado de la Administración Fiscal</u>	14
--	----

LOS CANONES ECONOMICOS DE LOS RECURSOS PUBLICOS DE GRIZIOTTI	16
---	----

LOS CANONES JURIDICOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS SEGUN GRIZIOTTI	19
---	----

PRINCIPIOS SELECCIONADOS POR JOHN F. DUE	22
<u>Máxima neutralidad económica</u>	24
<u>El principio de equidad</u>	25
<u>El principio de Costos Mínimos de Recaudación y Pago de Impuestos</u>	30
PARCIALIDAD DE TODOS LOS PRINCIPIOS ANTERIORMENTE DESCRITOS	30
NUEVOS PRINCIPIOS DE IMPOSICION DERIVADOS DE LA TEORIA KEYNESIANA	32
a) <u>Imposición para suavizar los ciclos económicos</u>	35
b) <u>Los impuestos como instrumentos de redistribución del ingreso</u>	37
c) <u>Los impuestos como instrumentos de modificación de la conducta de consumidores y productores</u>	39

CAPITULO II

EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	45
a) <u>Efectos sobre la capacidad de trabajar y de ahorrar</u>	47
b) <u>Efectos sobre el deseo de trabajar y de ahorrar</u>	49
c) <u>Efectos de impuestos sobre la distribución de los recursos económicos entre diversas aplicaciones y lugares</u>	51
<u>Preferencia por inversiones financieras en vez de inversiones reales</u>	52
<u>Desviación de las inversiones de un lugar hacia otro</u>	53
<u>Las tarifas aduaneras proteccionistas</u>	54
d) <u>Efectos de los impuestos sobre la ocupación</u>	54
e) <u>Efectos de los impuestos sobre la distribución del ingreso</u>	55

TITULO SEGUNDO

ASPECTOS HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR	58
---	----

CAPITULO I

<u>LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1915</u>	59
<u>Monto de la primer recaudación del Impuesto sobre la Renta</u>	62
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 19 DE JUNIO DE 1916 Y SUS REFORMAS	63
<u>Sujetos del Impuesto</u>	64
<u>Reformas al tratamiento para las Sociedades</u>	65
<u>Otras innovaciones de la Ley de 1916</u>	65
<u>Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916</u>	66
<u>Decreto Legislativo del 19 de julio de 1919, sancio- nado el 26 del mismo mes y publicado el lo. de agosto de 1919</u>	66
<u>Decreto Legislativo No.15 del 6 de Sept. de 1932, Publicado en el D. O. No. 209 del 14 del mismo mes</u>	67
<u>Decreto Legislativo No. 44 del 26 de abril de 1933. Publicado en el D.O. del 4 de mayo siguiente</u>	68
<u>Decreto Legislativo No.79 del 6 de junio de 1933,pu- blicado en el D.O. del 19 del mismo mes</u>	68
<u>Decreto Legislativo No. 42, del 27 de abril de 1939, sancionado por el Poder Ejecutivo el lo. de mayo - siguiente y publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 del mismo mes y año</u>	69
<u>Decreto Legislativo No.28 del 13 de julio de 1939. Sancionado por el Poder Ejecutivo el mismo día y publicado en el D.O. No. 167 del 9 de agosto del mismo año</u>	70
<u>Recaudaciones anuales de Impuesto sobre la Renta des- de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta hasta que fue reformada la tabla de imposición en el año de 1940</u>	71
<u>Decreto Legislativo No.97,emitido con fecha 13 de dic. de 1940,sancionado por el Poder Ejecutivo el 13 del mismo mes y año y publicado en el Diario Oficial No. 18, Tomo 130 del 23 de enero de 1941</u>	72

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1951	76
<u>Reformas a la Ley</u> <u>de Impuesto sobre la Renta de 1951</u>	83
<u>Indice de Reformas</u>	83
<u>Recaudaciones efectuadas durante la vigencia de</u> <u>las tablas impositivas de 1951</u>	85
<u>Reformas efectuadas en el año 1961</u>	86
<u>TITULO TERCERO</u>	
ANALISIS ECONOMICO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1963	
GENERALIDADES	93
<u>CAPITULO I</u>	
SUJETOS DEL IMPUESTO	
<u>Quienes son Sujetos</u> <u>del Impuesto de El Salvador</u>	94
<u>El matrimonio</u> <u>y la familia como Sujetos del Impuesto</u>	95
<u>Porqué son sujeto de impuesto</u> <u>las personas jurídicas al mismo</u> <u>tiempo que tributan los socios por</u> <u>las utilidades provenientes de las mismas?</u>	97
<u>Imposición a las rentas</u> <u>obtenidas fuera del territorio nacional</u>	100
	111

CAPITULO II

OBJETO DEL IMPUESTO Y DETERMINACION DE LA RENTA	115
<u>Concepto de Renta</u>	115
<u>La renta como rendimiento de una fuente y como aumento patrimonial</u>	116
<u>La renta como rendimiento de una fuente</u>	116
<u>La renta como aumento patrimonial</u>	117
<u>Gravamen a las ganancias de capital</u>	120
<u>Objeciones al Impuesto sobre las ganancias de capital</u>	122
<u>Las ganancias de capital no constituyen renta</u>	122
<u>Las ganancias de capital son expresión del aumento en el nivel general de precios</u>	124
<u>Determinación del costo básico de los bienes adquiridos por herencia o donación</u>	127
<u>Ganancia en la venta de acciones</u>	127
<u>Exención a la ganancia de capital proveniente de la venta de una vivienda que se reinvierta en la adquisición de otra nueva</u>	129
<u>La exención de los ingresos por concepto de alquileres como incentivo para construir casas</u>	129
<u>Deducciones</u>	131
<u>Cargas familiares, Deducciones personales y formación de la renta imponible</u>	141

CAPITULO III

DETERMINACION DEL IMPUESTO Y LAS TABLAS IMPOSITIVAS	148
<u>Las tablas de imposición</u>	148
<u>Análisis de las tablas de imposición</u>	160
<u>Efectos sobre la producción y el deseo de trabajar</u>	164
<u>Efectos sobre la distribución de los recursos eco- nómicos entre los diversos lugares - desviación de las inversiones hacia los demás países de Centro América</u>	169
<u>Comparación El Salvador - Guatemala</u>	170
<u>Comparación El Salvador - Honduras</u>	171
<u>Comparación El Salvador - Nicaragua</u>	172
<u>Comparación El Salvador - Costa Rica</u>	173
<u>Observaciones generales a las diferentes columnas</u>	174
<u>Resumen de comparaciones</u>	180
<u>Estudio de los porcentajes aplicables a los Grupos Segundo y Cuarto</u>	181
<u>Análisis del efecto que estas tablas pueden haber tenido sobre la distribución de los recursos económicos entre los diferentes lugares</u>	183
<u>Estudio de la tabla de impuesto aplicable al grupo tercero</u>	184

TITULO CUARTO

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	188
--------------------------------	-----

CAPITULO I

CONCLUSIONES	188
a) <u>Necesidad de darle forma a nuevos principios tributarios</u>	189
b) <u>Efectos de los Impuestos</u>	191
c) <u>Historia del Impuesto s/la Renta en El Salvador</u>	191
d) <u>Análisis Económico de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente</u>	192

1) - <u>Los sujetos de Impuesto</u> <u>no han sido establecidos con criterio económico</u>	193
2) - <u>Se concluye que hay buenas razones para gravar con el impuesto a las Sociedades al mismo tiempo que se grava a los socios por las utilidades provenientes de dichas Sociedades</u>	193
3) - <u>Se concluye que la imposición a las rentas obtenidas fuera del territorio nacional es inconveniente</u>	194
4) - <u>Se concluye que nuestra Ley se acoge al concepto de renta como rendimiento de una fuente o sea como flujo de ingresos monetarios o en especie</u>	194
5) - <u>Se concluye que la exención de ingresos por concepto de alquileres de casas baratas es inoperante en la actualidad como incentivo para construir casas</u>	194
6) - <u>Tablas de Imposición para las personas naturales</u>	195
7) - <u>Porcentajes de imposición aplicables a los grupos segundo y cuarto</u>	197
8) - <u>Efecto de las tablas de imposición s/las Sociedades</u>	197

CAPITULO II

RECOMENDACIONES 198

a) <u>Nuevos principios tributarios</u> <u>derivados de la Teoría Keynesiana</u>	198
b) <u>Los sujetos del Impuesto sobre la Renta deben establecerse con criterio económico</u>	198
c) <u>Las ganancias de capital provenientes de la venta de acciones deben quedar exentas del Impuesto sobre la Renta</u>	199
d) <u>Exención de la ganancia de capital proveniente de la venta de una vivienda, que se reinvierta en la adquisición de otra</u>	199
e) <u>Modificar la disposición referente a como se determina el costo básico de los bienes adquiridos por herencia o donación</u>	199
f) <u>Admitir como deducibles los siguientes rubros</u>	200
g) <u>Deducciones personales y deducciones por cargas familiares</u>	201

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

PRINCIPIOS DE TRIBUTACION

El impuesto, como el propio significado gramatical de la palabra lo indica, lleva aparejada la idea de compulsión; de que el contribuyente, quiera o no, tiene la obligación de efectuar determinados pagos al Fisco o a los Municipios, y de que estos tienen el derecho a reclamar el pago y a hacerlo efectivo por todos los medios a su alcance, tales como la retención, el embargo, la aplicación de sanciones pecuniarias, la restricción del derecho de disponer libremente de los bienes y en algunos países hasta la condena con cárcel para quien no cumpla correctamente con su obligación. De acuerdo con esa idea, parecería a algunos que lo único que se necesitaría para imponer un tributo sería la facultad legislativa y la capacidad coercitiva del sujeto activo del impuesto.-

Sin embargo, precisamente por ese mismo carácter compulsivo y a causa de las crecientes necesidades financieras de los Estados, los impuestos tienen un tremendo impacto sobre la Economía de los países y sobre la conducta de los contribuyentes, pudiendo por eso ser, o bien instrumentos de desarrollo o bien de estancamiento económico y social, según como se haga uso de ellos. Asimismo, los impuestos mal aplicados o mal administrados, pueden ser causa del deterioro moral de los contribuyentes, quienes buscarán en la evasión y el fraude la compensación del daño que el impuesto les puede causar.

Por lo tanto, es necesario que la imposición descansa en -- principios científicos, lo mismo que en normas de justicia.

Lo anteriormente expuesto ha sido conocido desde hace muchísimos años y ha merecido la atención y las referencias de cuantos hicieron incursiones en el estudio de las finanzas públicas antes de que esta materia se caracterizara como una ciencia independiente, siendo así como, tanto Mercantilistas como Fisiócratas adelantaron algunas teorías con respecto a los principios de la tributación.

En 1776, Adam Smith, a quien se le ha dado por algunos el -- título de "Padre de la Economía", publicó su famosa obra conocida con el nombre de "La Riqueza de las Naciones", pero cuyo nombre -- completo es "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones". De dicha monumental obra, todo el Libro -- Quinto fué dedicado al estudio de "los ingresos del Soberano -- o de la República" y en el Capítulo II, parte II de dicho Libro -- Quinto, dejó establecidas sus famosas 4 máximas de la imposición, -- que comprenden a todos los tributos en general.

David Ricardo, por su parte, en su obra titulada "Los Principios de Economía Política y Tributación", publicada por primera vez en 1817, también destinó una serie de capítulos al análisis de los impuestos y de los principios que deben regularlos.-

Igualmente Say y John Stuart Mill trataron minuciosamente -- el problema, lo mismo que con posterioridad Dalton y Pigou.

A partir del siglo XIX, cuando la ciencia de las Finanzas -- Públicas se separa de la Economía Política, con un objeto y método

propios, aparece una serie de autores entre los que descuellan Francisco Nitti, Vitti de Marco, Griziotti, Graciani, Luigi Cossa, Adolfo Wagner, Leroy Beaulier, Piernas Hurtado, Seligman, Gastón Gezze, Pugiese, Eherberg, Oria, Martínez Sobral, Einavdi, Harold M. Groves, Philip Taylor, y otros más (1) a quienes preocupan los principios en que deben basarse los impuestos para obtener de ellos el máximo beneficio.-

A pesar de los valiosos aportes que en diferentes aspectos hicieron a las finanzas públicas los autores anteriormente mencionados, en materia de principios de imposición hubo relativamente escaso progreso y muchos tratados de finanzas públicas son prácticamente una repetición de las viejas doctrinas. Es hasta muy recientemente, quizás a partir de John Maynard Keynes que encontramos nuevas ideas y motivaciones diferentes para ser consideradas en los principios de tributación.-

Así pues, seleccionaremos los principios que más influencia han tenido en la legislación tributaria de los países.

(1) Notas acerca del Impuesto sobre la Renta.
Dr. Alfonso Moisés Beatriz 1952) pág. 3.

LAS CUATRO MAXIMAS DE LA IMPOSICION DE ADAM SMITH

Los cuatro principios (o "Máximas" como él mismo los llamó)-
establecidos por Adam Smith, pueden enunciarse de la manera siguiente
te:

- 1- IGUALDAD (1)
- 2- CERTIDUMBRE
- 3- COMODIDAD DEL PAGO
- 4- ECONOMÍA EN LA RECAUDACION

El propio Adam Smith, desarrolla los 4 principios anteriores
de la manera siguiente:

Igualdad

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sosten
nimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus -
respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que -
disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en -
lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser --
como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto
a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a-
contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la obser--
vancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama i---
gualdad o desigualdad de la imposición.

(1) Identificamos con el nombre de "Igualdad" este principio para -
ser fieles a la marginación de la obra de Smith hecha por Edwin ---
Cannan; pero muchos autores lo llaman "Principio de Justicia".

Es necesario tener presente que cualquier impuesto que final_{mente} se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingresos, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual. En la investigación que llevaremos a efecto sobre las distintas clases de contribuciones sólo por excepción nos ocuparemos de esta especie de desigualdad, concretándonos, en la mayor parte de los casos, al estudio de aquella otra inconveniencia resultante del uso de un impuesto particular que recaiga en forma desigual sobre aquella especie particular de ingreso que se desea gravar.

Certidumbre.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir, estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia; o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución dá pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

Comodidad del Pago.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la Renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en -- que el dueño los cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.

Economía en la Recaudación

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo -- del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: Primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza

za que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esta manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La Ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito (7). Cuarto y finalmente -----

(7) Cf. Sketches of the History of Man 1774, por Henry Home, Lord Kames, vol. I, pp. 474 ss. Dicho autor, en el lugar cit., menciona seis reglas generales de tributación:

1. Que donde quiera que haya una oportunidad de contrabando, los impuestos deben ser moderados.
2. Que los impuestos cuya recaudación es costosa, deben evitarse.
3. Evitar las tasas arbitrarias.
4. Para remediar la "desigualdad de la riqueza" en lo posible, aliviando al pobre y gravando al rico.
5. Que todo impuesto que tiende a empobrecer la nación, debe rechazarse enérgicamente.
6. Evitar impuestos que requieren el juramento de las partes.

cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún - gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno y otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajoso para el Soberano.

LOS PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER

A las cuatro máximas de la imposición de Adam Smith se les ha hecho una sola pero importante objeción: que únicamente contemplan el interés del contribuyente, al grado de que, parodiando a la Declaración de los Derechos del Hombre, de la Revolución --- Francesa, alguien ha denominado a estas máximas "La declaración - de los Derechos del contribuyente".

Es por esa razón que se hacía sentir la necesidad de un enfoque más amplio del problema, que contemplara no sólo el interés de los individuos, sino que también el de los Estados. Fue así como alrededor de 1870 Adolfo Wagner enunció sus nueve principios - de imposición que han tenido una gran influencia en las Constitu- ciones de muchos Estados.

Estos principios resumidos en cuatro postulados son los siguientes:

Postulado de Política Financiera.

Este postulado comprende los principios de suficiencia y--- de elasticidad. Por suficiencia de un sistema impositivo, se en--- tiende que el monto total de los ingresos que el Estado percibe -- por concepto de Impuestos, debe bastar para satisfacer las necesi- dades estatales, en la medida en que otros medios, otras vías, no- satisfagan esa necesidad; es decir, que los impuestos deben ser su- ficientes para garantizar al Estado el cumplimiento de sus atribu- ciones. El principio de la elasticidad o de movilidad, consiste en que dentro de un sistema tributario determinado, deben existir dos o más impuestos susceptibles de producir un ingreso determinado, - cuando así lo deseen o así lo justifiquen las necesidades estata- les. Debe haber dos o más impuestos a través de los cuales, con el simple cambio de la tarifa, se pueda obtener un ingreso capaz de - solucionar alguna necesidad eventual dentro de la política esta--- tal. Por ejemplo, si en un momento dado, y en un país determinado - un fenómeno imprevisto exige al Estado una erogación mayor que la- ordinaria, ese Estado debe poseer uno o más impuestos, cuyo simple cambio de tarifas, de cuotas, baste para obtener ese ingreso suple- mentario de que hablamos, sin que esa elevación en el impuesto oca- sione mayores trastornos a la economía nacional. Generalmente los- impuestos que más se prestan a la elasticidad son los impuestos in- directos, sobre productos de consumo, por ejemplo impuestos sobre- alcoholes, el impuesto sobre cigarrillos y demás artículos de con- sumo. Desde luego la elevación del impuesto no debe ser tanta que- restrinja o prohíba el consumo del artículo gravado. También nos o

ofrecen elasticidad aunque menor, los impuestos directos sobre la renta, sobre el capital, sobre herencias, pero tienen la desventaja de que por ser directos, es decir, por enterarse perfectamente el contribuyente de la elevación del impuesto, (ya que en una forma clara, perfectamente definida, el contribuyente siente y experimenta en su propia economía, la elevación del impuesto), es natural la reacción inmediata de su parte en contra de toda elevación de los impuestos directos. En general, ofrecen más facilidad para su elevación los impuestos indirectos, porque no se sienten, cuando menos en la medida tangible, definible, clara, que se experimenta cuando se trata de la elevación de impuestos directos, -- perfectamente claros. La elevación de ciertos impuestos indirectos que sí han producido mayor ingreso al Estado, la soportaron -- los contribuyentes en mayor grado que cuando se trató de la elevación de las tarifas del impuesto sobre la renta.--

El Postulado de Economía Pública.

Comprende dos principios: la elección de buenas fuentes; -- y la elección de clases de impuestos. Adolfo Wagner estima que -- hay tres fuentes de imposición: la renta nacional, el capital y -- los medios de consumo. Por renta nacional debe entenderse el monto de las riquezas o de bienes que está a disposición de un pueblo durante un determinado período (un año) y que puede ser enteramente consumido en ese período, sin que disminuya el capital nacional, es decir, es el monto de satisfactores, hablando en términos económicos, que están a disposición de un pueblo en un período determinado sin que se amengüe el capital productor. Y por ca-

pital nacional se entiende, el conjunto de bienes que en un momento dado son susceptibles de producir riqueza. Señala Wagner, como la mejor fuente de la imposición la renta, porque indudablemente no consume el capital productor, no agota la fuente misma del impuesto. En cambio cuando se trata del capital nacional, su imposición fuerte puede llegar a traer consecuencias que trastornen fundamentalmente la economía, porque bienes que están produciendo satisfactores son destinados a otras actividades que posiblemente no son tan productivas. Desde luego, existe una pérdida de energía que no se recupera y es la energía destinada a la liquidación del crédito fiscal, que es la recaudación del tributo. En cambio dice Wagner, cuando se trata del capital individual, sí es perfectamente justificable el impuesto y esa imposición del capital individual no encuentra su mejor fundamento en la Ciencia de las Finanzas Públicas, sino que en la economía social de un país. Más adelante hablaremos de las fuentes del impuesto y podremos extendernos en los conceptos de renta y de capital. Por de pronto nos basta concluir que la mejor fuente de imposición es la renta.

Postulado de Equidad

En este postulado, Wagner señala los principios de generalidad y de uniformidad. Resumiendo podemos decir que el principio de generalidad consiste en que todos debemos de pagar impuestos entendiendo este principio no en una forma absoluta, sino en el sentido de que están obligados a pagar impuestos todos aquellos que tienen capacidad contributiva. No debe entenderse de que todos estemos obligados a pagar todos los impuestos. También es -

conveniente aclarar que el minimun de exención de subsistencia no rompe el principio de la generalidad, porque la capacidad contributiva empieza arriba de aquella cantidad necesaria para la subsistencia del individuo. En cambio aquellas exenciones a determinados grupos sociales, sí rompen el principio de generalidad. Al hablar de la uniformidad cabe hacer mención de que se entiende por uniformidad la igualdad ante el impuesto. La necesidad de la igualdad -- frente al impuesto, se fundamenta precisamente en la doctrina democrática. La doctrina democrática del estado constitucional moderno occidental, exige tres igualdades fundamentales: la igualdad ante la ley, la igualdad ante los tribunales y la igualdad ante el impuesto. Al analizar el principio de igualdad ante el impuesto se toman dos factores principalmente, la capacidad económica que es un dato objetivo que consiste en el monto de los bienes que posee una persona, en el monto de sus riquezas; y el otro dato, el sacrificio que debe ser igual para todos. La combinación de esos dos -- factores nos lleva a nos encamina al cumplimiento de este principio. Si no en una forma total, completa, perfecta, cuando menos en un plan progresivo. Al hablar de la teoría del sacrificio de Stuart Mill, que consiste, como sabemos, en que el sacrificio que implica el impuesto sea igual para todos, faltó mencionar otro principio -- del mismo autor, que consiste en que ese sacrificio sea el menor -- posible, que baste a las necesidades financieras del Estado; es de cir, que no es conveniente exigir una prestación mayor a las propias necesidades financieras del Estado. Otras constituciones, por ejemplo la de México, establecen que el monto de la prestación fig

cal, exigible a los súbditos del Estado, debe ser hasta en la medida de las erogaciones presupuestarias para un determinado período. No hay pues un tesoro público que se alimente con los excedentes de las contribuciones exigidas en ese mismo período; es decir, debe buscarse la exactitud, el equilibrio exacto entre los ingresos y los egresos. En cambio en nuestro país, si bien es de política financiera el equilibrio de gastos y de ingresos, no hay una disposición que prohíba al Estado atesorar esa misma demasía; lo mismo sucede en los Estados Unidos; su tesoro público se va incrementando cada día más; las contribuciones que se establecen para un determinado período pueden exceder en mucho a los gastos presupuestarios. Esa política no es prohibida ni en aquella constitución ni en la nuestra, en cambio en la de México sí; el sacrificio de los súbditos debe ser, para un período determinado, igual al gasto público para ese mismo período.

Postulado de la Administración Fiscal.

Wagner señala tres principios para este postulado: el principio de fijeza; el principio de comodidad; y el principio de economía en los costos de recaudación. Esos tres principios coinciden exactamente con los que ya estudiamos de Adam Smith. Fijeza significa certeza, certidumbre para el contribuyente respecto del monto que tiene que pagar, de la forma en que tiene que pagar y de la época; certidumbre respecto de sus obligaciones secundarias como son las de declarar, la de presentar informes; certeza en las bases que se dan para estimar la base imponible o el sujeto del impuesto; certeza en todos aquellos elementos que impliquen una obligación para-

el contribuyente. Por ello recomienda Wagner que las leyes de impuestos deben ser sencillas, claras, precisas, todo dentro de lo posible. Al Estado de las finanzas públicas modernas ya no le es fácil cumplimiento de esta última regla de la sencillez y absoluta claridad de las normas tributarias. Cada día el impuesto se vuelve más complejo; cada día exige más una técnica especializada para su administración, para su aplicación, y es así como vemos, en esta nueva ley de impuesto sobre la renta que sus disposiciones exigen del contribuyente una mayor atención, un mayor grado de preparación para el propio cumplimiento de sus obligaciones, y es que cuanto más se desee y se pretenda que un impuesto alcance los principios fundamentales que hemos analizado, más compleja será su administración, y más compleja la norma que lo crea. Añade Wagner, que la publicación de estas leyes no debe limitarse a la ordinaria, al proceso de publicación ordinaria de todas las leyes. No basta eso, dice, es necesario una publicación abundante por todos los medios posibles, a través de los periódicos y demás medios de publicidad. La finalidad es, sobre todo cuando se trata de nuevos impuestos, o de nuevas obligaciones en un mismo impuesto, dar a conocer al contribuyente la medida cabal, precisa y concreta de las nuevas obligaciones creadas por la ley, Señala Wagner que en esto de la fijez a en el impuesto, tiene mucha intervención la preparación técnica y moral de los funcionarios encargados de su administración. Al hablar de la comodidad, dice Wagner, que el impuesto debe arrrear al contribuyente los menores inconvenientes, es decir, dentro de lo posible, producir al contribuyente los menores malestares. Y

señala los mismos principios de Adam Smith, respecto de la época, y la forma del pago, y exige que dentro de lo posible el lugar debe ser el domicilio del contribuyente, Al hablar de la economía del impuesto señala Wagner que los bajos costos de recaudación de un impuesto redundan en un beneficio social de apreciación, porque es de fundamental interés para el contribuyente saber que la cuota que le correspondió pagar por un determinado impuesto, se ha dedicado íntegramente, o casi íntegramente a la realización de las actividades estatales; que no ha habido una actividad dispendiosa por parte del Estado en la recaudación. (1)

Con todo el gran avance que los Principios de Tributación de Adolfo Wagner aportan a la Ciencia de la Hacienda Pública, podemos señalar como crítica, el hecho de que sus principios sólo son aplicables para los fines fiscales o financieros del Estado. Más bien podría decirse que Wagner los estructuró bajo la idea definida de que los impuestos solo deben tener fines fiscales. Al presente este criterio ha sido abandonado, pues intencionalmente se decretan impuestos cuya finalidad no es recaudar fondos para el Fisco, sino que alcanzar objetivos económicos, tales como encausar ciertas actividades económicas por rumbos diferentes, redistribuir el ingreso, reducir o estimular el consumo, etc.

LOS CANONES ECONOMICOS DE LOS RECURSOS PUBLICOS DE GRIZIOTTI

El Doctor Benvenuto Griziotti, en su obra titulada "Principios de las Finanzas Públicas" establece otro punto de vista para -----

(1) Adaptación del libro de Alfonso Moisés Beatriz: "Notas acerca del Impuesto sobre la Renta".

asentar los principios de la tributación, agrupándolos así: 1o. -- Cánones económicos de las Finanzas Públicas; 2o. Cánones jurídicos de las Finanzas Públicas.

Los cánones Económicos expuestos por Grizziotti, según él mismo lo expresa, son las mismas máximas de Adam Smith, renovadas y complementadas con otras reglas conforme a las exigencias económicas y a las ideas científicas de la época en que Grizziotti publicó su obra mencionada, y se enumeran así:

- 1o. El principio de la proporcionalidad entre los recursos y la economía nacional.
- 2o. El principio de la comodidad del pago.
- 3o. El principio del costo mínimo en la recaudación.
- 4o. El sistema financiero debe obstaculizar lo menos posible el proceso de la producción, del consumo y de la circulación de la riqueza.
- 5o. El principio de la aplicación racional y exacta de las cargas públicas.
- 6o. El principio de la correspondencia de los recursos a los gastos públicos y a la capacidad contributiva.

El primer principio lo explica Grizziotti en el sentido de que "los recursos (las contribuciones) deben ser proporcionados a la riqueza presente y futura a fin de que no se agote la fuente de prosperidad pública y privada.

Su segundo principio, o sea el de la comodidad del pago, es exactamente la tercera máxima de Adam Smith.

El tercer principio asentado por Grizziotti corresponde con la cuarta máxima de Smith.

La cuarta regla económica, la que nos dice que el sistema financiero debe obstaculizar lo menos posible el proceso de la producción, del consumo y de la circulación de la riqueza, coincide con el principio de la máxima neutralidad económica explicado más recientemente y con mayor amplitud por John F. Due, de la Universidad de Illinois.

Grizziotti relaciona esta idea con un principio de Pietro Verri, según el cual "el tributo no debe seguir inmediatamente al acrecentamiento de la riqueza" para permitir que la riqueza que se forma pueda consolidarse con la experiencia y en la competencia con las viejas industrias. Pero el significado más claro del principio de Grizziotti es que los impuestos no deben alterar las preferencias o el curso de la actividad de los individuos.

Desde el punto de vista de la teoría económica clásica el cuarto principio de Grizziotti suplementa de manera valiosa las 4 máximas de Smith. Sin embargo, veremos más adelante que esta regla es adversada de manera más expresa por principios más recientes, que, por el contrario, encuentran conveniente utilizar los impuestos como un medio para cambiar las preferencias del público y modificar el curso de las actividades de los individuos, cuando esto es necesario para lograr objetivos económicos, y/o sociales.

Cabe hacer notar que el Profesor Grizziotti no desconoce la utilización del impuesto con fines extra-fiscales, sino que simplemente establece una diferencia entre la imposición que tiene por -

mira la función de procurar recursos al Fisco y la que tiene por objeto alcanzar directamente los fines del Estado. La primera es la que él reconoce como "verdadero impuesto" y a la segunda la distingue como "instrumento tributario de política económica".

El quinto principio de Grizziotti es el que nos dice que -- las cargas públicas deben aplicarse de manera racional y exacta.

Esta regla está comprendida en las máximas de igualdad y -- certidumbre de Smith pero aporta una idea adicional: la de que el sistema financiero no debe tener por efecto producir ganancias al sujeto pasivo por el aumento de precios debido a la aplicación de impuestos.

El principio 6o. que se refiere a la correspondencia de los recursos a los gastos públicos y a la capacidad contributiva de cada cual lo explica el Profesor Grizziotti manifestando que "al proporcionar los recursos (contribuciones) a los servicios prestados por el Estado a los contribuyentes se puede tener en cuenta el costo del servicio o del beneficio que esto procura al contribuyente".

Grizziotti encuentra en este último principio la justificación de las exenciones subjetivas y objetivas, con las cuales se evitan roces y dificultades de pago por falta de capacidad contributiva.

Por nuestra parte, encontramos en este principio la justificación del impuesto progresivo.

LOS CANONES JURIDICOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS SEGUN GRIZZIOTTI

Al referirse a los cánones jurídicos de las Finanzas Públi-

cas, el profesor Grizziotti hace una enumeración de las normas tributarias contenidas en la Constitución Italiana.

En nuestra opinión, los principios generales del Derecho Financiero así como las normas particulares del sistema tributario de cada país son proporcionados por las reglas generales o principios tributarios de la Ciencia de la Hacienda Pública, por cuya razón puede decirse que esencialmente son los mismos principios. La importancia de la clasificación estriba más bien en el hecho de -- que no todos los principios tributarios son aceptados por las ---- Constituciones y la Legislación secundaria de cada país, sino que solamente aquellos que están de acuerdo con la política económica que cada Estado considera beneficioso desarrollar.

Así por ejemplo, en la Constitución Política vigente en el Salvador encontramos los siguientes principios que han de normar la legislación tributaria salvadoreña:

Art. 119. "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. "Los templos y sus dependencias estarán exentas de impuestos sobre inmuebles".

En la primera parte de este artículo encontramos que nuestra Constitución dá validez al principio de legalidad ya descrito anteriormente como una parte del postulado de justicia. Se necesita de la intervención de los representantes del pueblo, manifestada formalmente, es decir, mediante una Ley, para establecer impuestos en el país.

Por otra parte, cuando nuestra Carta Magna dispone que las-



contribuciones que se impongan han de ser "para el servicio público" parecería que está reduciendo los objetivos que han de tener - los impuestos en El Salvador, pero en realidad no es así, pues el término "servicio público" es muy amplio, y así tenemos que, con apoyo en la Constitución, en El Salvador es perfectamente posible decretarse impuestos con fines que pueden ser diferentes de los fines fiscales, ya que, cae dentro del "servicio público" la tarea de suavizar los efectos de los ciclos, por ejemplo.

Art. 123 Constitución.-: "El Poder Ejecutivo en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del presupuesto, hasta donde sea compatible con los fines del Estado."

Esta disposición, vista solo en su primera parte, podría interpretarse como que manda a que las contribuciones exigidas por el Estado sean limitadas a los gastos presupuestados durante el ejercicio, o sea, que se dé cumplimiento en forma restringida al "principio de suficiencia" de los tributos.

Pero en realidad, al estudiar la parte final del artículo citado, que dice: "hasta donde sea compatible con los fines del Estado", encontramos que, por el contrario, nuestra Carta Magna es muy amplia y permite que los ingresos fiscales sean mayores o menores - que los gastos presupuestados para cada ejercicio, toda vez que estos superávits o déficits respondan a una finalidad del Estado, es decir, que no resulten por azar, sino que, por el contrario, sean el fruto de planes preparados para el cumplimiento de los fines del Estado, uno de los cuales, según la misma Constitución, es el si---

guiente: "El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada, -- dentro de las condiciones necesarias para acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país". (Art. 136, segundo inciso).

Como se vé, el Estado salvadoreño se ha impuesto la obliga-- ción de acrecentar la riqueza nacional y asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país y dentro de esas condi-- ciones fomentará y protegerá la iniciativa privada. Aquí se encuen-- tra claramente la facultad de utilizar los impuestos, y cualquier -- otro instrumento, sea o no de política fiscal para la redistribu--- ción del ingreso, ya que de esta manera es como mejor se puede cum-- plir la aspiración de asegurar los beneficios de la riqueza nacio-- nal al mayor número de habitantes.

Resumiendo, podemos afirmar que, de conformidad con la Carta Magna de El Salvador, El Estado salvadoreño tiene amplias facultades para imponer tributos con fines más amplios que los puramente fisca-- les. Queremos hacer notar esta conclusión porque la utilizaremos al final de este mismo capítulo, al tratar de los nuevos principios de imposición, así como en secciones posteriores.-

PRINCIPIOS SELECCIONADOS POR JOHN F. DUE

John F. Due, Profesor de Economía de la Universidad de Illi-- nois, en su obra titulada "GOVERNMENT FINANCE. An Economic Analy--- sis", cuya primera edición en Inglés fué publicada en 1958, al tra-- tar de los principios de la Imposición, comienza por afirmar que, a pesar de que los criterios a emplearse en la elaboración de estruc--

tura impositiva han merecido atención de los primeros estudios sobre finanzas públicas, las décadas recientes han visto escaso progreso en la materia y que muchos estudios sobre finanzas públicas son una mera repetición de las viejas doctrinas.

Seguidamente manifiesta que los principios de la imposición pueden ser seleccionados solo en función de las metas que se consideran como objetivos adecuados del sistema económico y, con base en lo que él considera el consenso de opiniones de la sociedad de nuestros días; respecto al bienestar económico adecuado, selecciona los siguientes "3 principios esenciales de todo sistema impositivo":

1. Máxima neutralidad económica. La estructura impositiva habrá de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo.
2. Equidad. La distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones de la sociedad contemporánea.
3. Costos mínimos de recaudación y pago, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales. Esta regla requiere a que los tributos se establezcan en tal forma -- que lleven los costos efectivos de recaudación a un mínimo, en función de los recursos necesarios para percibir los impuestos y para que los contribuyentes actúen de conformidad con las leyes fiscales; así como también en función de los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago del impuesto.

Máxima neutralidad económica

El principio de la "Máxima Neutralidad Económica" equivale - al cuarto cánon económico de Grizziotti, donde se asienta que el -- sistema financiero debe obstaculizar lo menos posible el proceso de la producción, del consumo y de la riqueza.

Al desarrollar ampliamente el principio de la máxima neutralidad económica, el Profesor Due dice: "Si es que la imposición no debe interferir con el logro de óptimos niveles de vida, los impuestos no deben alterar las preferencias o el curso de la actividad de los individuos que componen la sociedad, excepto en los casos en que esa interferencia permita una mejor consecución de objetivos generales".

De lo anteriormente transcrito queda claro que, para que este principio sea válido, es necesario que la sociedad esté disfrutando de niveles óptimos de vida en función con los recursos disponibles, el estado actual de la técnica y las preferencias de los -- consumidores y propietarios de factores", La parte subrayada, (por nosotros) que es un concepto original del Profesor Due, nos hace notar que el autor admite la interferencia de los impuestos "en los -- casos en que esa interferencia permita una mejor consecución de objetivos generales." Para finalizar su explicación de este principio, el autor admite que, en general, todos los impuestos tienen algu--- nos efectos contrarios al principio de neutralidad.

Prácticamente puede decirse que el Profesor Due se limita a señalar la existencia del principio de la máxima neutralidad económica entre las teorías referentes a la elaboración de la estructura -

impositiva y a explicar su significado, admitiendo su validez ---- mientras el funcionamiento de la economía permita el logro de un nivel productivo óptimo sin necesidad de regulación. Seguidamente nos dice: "Es claro que cuando no se logra automáticamente el ajuste adecuado, es posible que una cuidadosa selección de impuestos - permita alcanzar más fácilmente ese ajuste. Así por ejemplo, si el consumo de bebidas alcohólicas resulta excesivo en relación con el que se considera como deseable, debido a que los costes reales de la embriaguez para la sociedad no son soportados por los productores de las bebidas y no aparecen entonces reflejados en los precios, un impuesto especial sobre tales productos con miras a la reducción del consumo y la producción a niveles adecuados, se justifica sobre la base del logro del objetivo de un ajuste óptimo de la producción."

Otra importante excepción al principio de la máxima neutralidad lo encontramos en el siguiente párrafo: "Por otra parte, si se considera que las decisiones de los propietarios de factores -- son contrarias a los mejores intereses de la sociedad, puede justificarse al uso de impuestos como medio de inducirlas a funcionar - de conformidad con las normas aceptadas. Si, por ejemplo, la sociedad desea estimular a las personas a fin de que entren en el mercado de trabajo cuando prefieren permanecer ociosas, los ajustes necesarios en la estructura impositiva habrán de producir el resultado esperado".

El principio de Equidad.

El segundo requisito que deben reunir los impuestos confor

me la selección de John F. Due es el de equidad en la distribución de la carga impositiva entre los individuos.

Este principio ya está ampliamente explicado al referirnos a las máximas de Smith y a los postulados de Wagner. A pesar de ello, consideramos de interés mencionar que el Profesor Due señala dos formas que dominan el pensamiento de la generalidad al abordar el problema de la equidad en la imposición: A la primera la denomina "El Principio del Beneficio" y a la segunda le llama "El Principio de la Capacidad."

El principio del Beneficio implica extender al sector público la regla comercial del sector privado en el sentido de que los bienes o servicios deben ser pagados por quienes los usan. No solamente los servicios vendidos a los usuarios debieran pagarse por ellos, sino que además toda la estructura impositiva debiera basarse sobre este principio y exigirse los impuestos a la población teniendo en cuenta los beneficios recibidos por ella de la actividad gubernamental.

"Para aquellos que aceptan este punto de vista, la equidad exige que las personas paguen por todo el conjunto de bienes y servicios que reciben, ya sea que provengan de la producción privada o estatal y que por lo tanto es "injusto" obligar a ciertas personas a que paguen por lo que otros reciben."

El mismo autor se ocupa de señalar las objeciones al principio del beneficio, manifestando que el razonar por analogía entre el sector privado y el público carece de sentido, ya que el Estado lleva a cabo funciones que la Empresa privada se ve imposibilitada-

de realizar, en la mayoría de los casos por que su producción no podría venderse a los usuarios. Por la misma razón - el hecho de que los beneficios recaigan sobre la comunidad en su conjunto más que individualmente sobre cada persona- el estado no puede ceder esos servicios, ni evaluar los beneficios que brindan para poder luego, sobre esa base, establecer los impuestos."

La segunda base para medir la equidad, señalada por Due, es la "capacidad contributiva", entendiendo por tal el bienestar económico o el nivel general de vida del contribuyente.

En este aspecto señala el problema de la medición del bienestar económico o sea de la capacidad contributiva de cada persona, - concluyendo en que se han utilizado 3 formas de hacer esta medición: el rédito, la riqueza o patrimonio personal y el monto de gastos -- del contribuyente.

Después de analizar cada uno de los elementos mencionados, - llega a la conclusión de que la renta es la mejor medida de la capacidad, por lo que, utilizando fundamentalmente este criterio y valiéndose adicionalmente del criterio del patrimonio, se obtiene mayor precisión en el ajuste de la estructura impositiva en función - del bienestar económico total.

Motivo de particular interés, para el Profesor Due, al referirse al principio de equidad, es la relación entre la cuota del impuesto.

Al respecto, comienza por señalar la existencia de las ya conocidas 3 formas de relación: Cuota Progresiva, Cuota Proporcional- y Cuota Regresiva, manifestando que desde mediados del siglo XIX has

ta nuestros días se viene intentando la solución del problema de -- escoger la cuota a través de la interpretación de la Teoría del Sacrificio. Consideramos necesario mencionar que, cualquiera de las - modalidades de interpretación de la teoría del sacrificio requiere- que se aplique cuota progresiva en la imposición.

También es conveniente observar que la aplicación de la teoría del sacrificio se basa en dos supuestos: el Primero es que la utilidad marginal es una dependiente del ingreso, es decir, que la - utilidad marginal obtenida de los colones sucesivamente ganados disminuye a medida que crece el ingreso. El segundo supuesto es que todas las personas tienen la misma disposición para disfrutar de sus- ingresos.

Las anteriores observaciones las traemos a cuento porque, ya que anteriormente hemos expuesto con amplitud la teoría del sacrifi- cio, nos parece interesante para completar su conocimiento, estudiar las objeciones a dicha teoría recogidas por John F. Due, que trans- cribimos a continuación:

"Inadecuación del Principio del Sacrificio. En las últimas- décadas ha surgido una duda creciente con respecto a la utilidad de cualquiera de esas doctrinas del sacrificio. Los dos supuestos en - que se basa han sido puestos, además, en tela de juicio."

1. Se sostiene ampliamente que el principio de la disminu--- ción de la utilidad marginal no juega necesariamente para el ingreso en conjunto, aún con respecto a un solo individuo. (Nótese especial- mente el artículo de M. S. Kendrick "The Ability to Pay. Theory of- Taxation" en American Economic Review, vol. XXIX (marzo de 1939) -

pags. 92-101). A medida que el ingreso de las personas crece, sus necesidades pueden aumentar en intensidad. Cuando las personas se habitúan a niveles más altos de vida, el deseo de mantenerlos o incrementarlos más aun puede llegar a ser tan intenso como sus primeros deseos con respecto a los menores niveles de vida. La valoración del prestigio social que resulta de poseer ingresos progresivamente superiores obstaculiza el funcionamiento del principio. Como consecuencia es difícil establecer en forma concluyente qué incrementos adicionales de ingreso producen a las personas menor satisfacción que los que le precedieron. Una persona puede sentir -- tan profundamente la pérdida de un uno por ciento de su ingreso -- tanto cuando recibe ₡ 10.000 como cuando gana ₡ 4.000.

2. Como se indicó previamente, la moderna teoría del bienestar niega la posibilidad de comparar la utilidad o desutilidad de cada persona y el supuesto de las mismas actitudes hacia el goce -- no es del todo real. Aún suponiendo que una persona recibe una satisfacción mayor de los primeros miles de pesos de ingreso mensual percibido que de los ingresos adicionales del orden de las decenas de mil, no se desprende de allí necesariamente que un individuo -- que gana ₡ 1.000 tiene una satisfacción mayor de ellos que la que obtiene otro por ₡ 1,000 adicionales cuando está ganando ----- ₡ 10.000.00; ni siquiera puede argumentarse que dos personas con el mismo ingreso tienen la misma utilidad total o marginal. Suelen en nuestros días considerarse generalmente, en el presente estado del conocimiento, que las comparaciones interpersonales de utilidad son imposibles. El sacrificio o desutilidad del pago del impuesto-

no es solamente imposible de medir (aunque puede compararse con el sacrificio del pago de otras cantidades) para un individuo determinado, sino que es completamente incomparable entre individuos. Cualquiera intento de construir una base para la estructura impositiva sobre el principio de la desutilidad o del sacrificio es, por lo tanto, obviamente vano y la equidad debe fundarse sobre una base que no depende de comparaciones interpersonales de utilidad."

Después de la transcripción anterior, y para concluir lo expuesto por John F. Due en relación con la progresividad del impuesto, diremos que en opinión de este autor la justificación más significativa de tasas progresivas, distinta de la progresión creada por la exención de un determinado monto de ingresos, se encuentra en que el consenso de opiniones de la sociedad actual la considera como necesaria para los fines de la equidad. Esta aceptación general, a su vez, está basada en criterio, también general, de que la distribución del ingreso, con anterioridad a la imposición, lleva en sí una desigualdad excesiva desde el punto de vista de los intereses sociales.

El principio de Costos Mínimos de Recaudación y Pago de Impuestos

Este principio es equivalente a las máximas de comodidad y economía de Adam Smith y coincide en parte con el postulado de Administración Fiscal de Wagner, por lo que consideramos innecesaria su explicación.-

PARCIALIDAD DE TODOS LOS PRINCIPIOS ANTERIORMENTE DESCRITOS

Después de estudiar los principios anteriormente expuestos, con todo y la admiración que nos causa el observar la profun-

didad de los razonamientos en que descansan, nos queda sin embargo la evidencia clara de que han sido elaborados tomando en cuenta solamente un aspecto: los fines financieros de los impuestos. Y es sabido que los impuestos no solamente se decretan con el fin de procurar fondos al Fisco, sino también con finalidad no fiscal. A este último tipo de impuesto W. Gerloff y F. Newmark le denominan "Impuestos de Ordenamiento" (1) y Griziotti, como ya se dijo, la denomina "Instrumento Tributario de Política Económica".

Como bien lo dice John F. Due, en materia de principios tributarios, puede decirse que los tratados casi solo contienen la repetición de las viejas doctrinas, particularmente desarrolladas bajo el liberalismo. Y como dicen Gerloff y Nemark, para el liberalismo político y económico el impuesto es un mal, considerado más soportable cuando es reducido o cuando perturba menos el libre juego de las fuerzas económicas. (2)

Los principios de Adolfo Wagner, con todo el adelanto que representan sobre el criterio anteriormente expuesto, siguen empero, dándonos reglas aplicables únicamente a los impuestos financieros o con fines financieros. Los ya citados autores Gerloff y Newmark, -- quizás exageradamente, hacen notar que la diferencia entre impuestos financieros e impuestos de ordenamiento, nunca ha sido observada al respecto. (Cuando se ha tratado de los principios impositivos).

Nosotros estamos muy de acuerdo con lo afirmado por Gerloff-

(1) W. Gerloff y F. Newmark, Tratado de Finanzas. Editorial El Ateneo, 2o. Tomo pág. 233).

(2) Obra Citada, pág. 234.

y Newmark, recalcando que no se ha hecho diferenciación cuando se ha tratado de establecer los principios tributarios, lo cual no quiere decir que los tratadistas de la materia no hayan observado la diferencia cuando se refieren a los fines de los impuestos.

El vacío señalado se hace muy notorio en los países democráticos donde se discuten libremente las intenciones de los Gobiernos cuando estos tratan de modificar los impuestos, alterar sus tarifas o imponer nuevos tributos, pues los individuos que se consideran afectados negativamente por los tributos proyectados, esgrimen avasalladoramente estos principios de imposición tradicionales, logrando en muchos casos anular los proyectos gubernamentales.

NUEVOS PRINCIPIOS DE IMPOSICION DERIVADOS DE LA TEORIA KEYNESIANA.

A pesar de que la doctrina impositiva se ha quedado rezagada como ya se expuso anteriormente, la política fiscal ha avanzado de una manera asombrosa principalmente desde que Keynes demostró la falsedad del ajuste automático de la economía bajo el sistema del laissez-faire y propugnó por la intervención del Estado como un poder equilibrador, capaz de complementar la conducta y actuación de los capitalistas individuales, afianzando de esta manera la sobrevivencia del sistema de libre empresa.

La Teoría General de Keynes, como programa de acción ha tenido por consecuencia, ampliar y concretar los fines económicos del Estado.

"Las propuestas más importantes de Keynes para el aumento del Empleo son las siguientes: 1o. Imposición progresiva para elevar la propensión al consumo de la comunidad. 2a. Inversión pública e intervención pública de la inversión privada para compensar y reducir la magnitud de las fluctuaciones de la eficacia marginal de la inversión privada. 3o. Una autoridad monetaria fuerte para regular la oferta de dinero y disminuir el tipo de interés". (1)

Como puede apreciarse por lo expuesto anteriormente, los dos primeros puntos del programa de acción que surge de la Teoría General Keynesiana, descansan de manera importante en los impuestos como herramientas o instrumentos de trabajo.

El Profesor Alvin H. Hansen, en el Capítulo XIII de su obra "Política Fiscal y Ciclo Económico", demuestra como un bien estudiado "juego" con los instrumentos tributarios es capaz de proveer al Estado de una eficiente política fiscal compensatoria, ya sea en una economía altamente dinámica o bien en aún menos dinámica. En esa obra, Hansen nos dice como, por medio de un sistema fluctuante de tasas impositivas podemos reducir a un mínimo los movimientos del ciclo económico.

En el mismo capítulo encontramos más adelante las ideas referentes a como elevar la propensión a consumir, partiendo del supuesto de que nos encontramos con una situación de largo plazo de desocupación crónica, en la que los causes de la inversión privada son insuficientes en conjunto, suposición muy representativa de la

(1) Dudley Dillard. "La Teoría Económica de John Maynard Keynes, Página 335.

situación típica del sistema económico de libre empresa, cuya super-vivencia se desea.

La solución propuesta por Hansen descansa en la redistribu--ción del ingreso a través de una estructura progresiva de los im---puestos y mediante gastos sociales o comunitarios (obra citada, ---pág. 258).

Así pues, no es exactamente cierto lo afirmado por John F. -Due al decir que las décadas recientes han visto escaso progreso en la materia (pág. 77). Por el contrario, el progreso en las 3 últimas décadas ha sido trascendental, pues ha cambiado por completo el con-cepto de los fines de tributación. El impuesto es el más poderoso -medio para que el Estado pueda cumplir sus fines, los que, generali-zando, pueden resumirse en uno solo: lograr el bienestar de sus ---miembros. Desde este punto de vista, podría señalarse como princi--pio general de la imposición el siguiente: "Los impuestos deben es-cogerse, estructurarse, cuantificarse y cobrarse teniendo como fin-alidad el bienestar de la comunidad." Pero esta generalización tan -grande, aunque es correcta, tiene el inconveniente de que confunde-los principios de la imposición con los fines del Estado, por lo que debemos abandonarla. Sin embargo, como hemos visto, desde que Key--nes dejó demostrada la necesidad de que el Estado intervenga para -lograr el pleno empleo a través de la regulación de la demanda efecti-va en cumplimiento de sus fines de fomento del bienestar general, podemos puntualizar concretamente los siguientes principios de impo-sición, derivados de la política fiscal, que descansan en la aspira-ción de que los Estados pueden cumplir este aspecto de su finalidad:

- a). La imposición debe tratar de suavizar las oscilaciones del ciclo económico.
 - b). Los impuestos deben ser instrumentos de redistribución del ingreso.
 - c). Los impuestos deben ser instrumentos de modificación de la conducta económica de los consumidores y productores, cuando ello sea necesario para el bienestar social.
- a)- Imposición para suavizar los ciclos económicos.

El primero de los principios aquí propuestos, aparentemente contradice el postulado de "suficiencia de los impuestos" de Adolfo Wagner, ya que, para poder darle cumplimiento (al principio propuesto) se hace necesario que, en la fase de prosperidad, se recaude más de lo indispensable para los fines fiscales del ejercicio; y que, en la fase de depresión, las recaudaciones tributarias puedan no bastar para dichos fines.

Pero, como ya está dicho, tal contradicción es sólo aparente; pues, la suficiencia de los impuestos debe ser tal, que capacite al Estado para el cumplimiento debido de sus atribuciones. Y, siendo ya aceptada la necesidad de que el Estado intervenga como poder equilibrador para suavizar las oscilaciones del ciclo económico, es indudable que la suficiencia de los impuestos debe entenderse en el sentido de que permitan cumplir deber estatal tan necesario.

Para hacer resaltar la importancia de este principio, basta con tener presente que las fluctuaciones cíclicas constituyen la enfermedad crónica del sistema de empresa privada; y que, si---

deseamos que éste sobreviva, tenemos que hacerle llevadero o menos doloroso su mal. Los impuestos son eficaz instrumento de ayuda en esta tarea.

Nos parece que, después de haber captado el significado de este principio, el problema consiste, primeramente, en seleccionar los impuestos que sean útiles para la finalidad propuesta y eliminar a los que acentúen las fluctuaciones cíclicas; y, en segundo término, escoger las tarifas adecuadas para que los impuestos seleccionados cumplan su misión estabilizadora. Podría señalarse como tercer aspecto digno de tenerse presente, la época en que debe efectuarse el cobro o recaudación del impuesto. Al respecto, podemos afirmar que el Impuesto sobre la Renta puede ser muy útil como instrumento neutralizador de las fluctuaciones económicas cíclicas. Halvin Hansen sugiere que pueden ser adecuados los impuestos especiales sobre los salarios y sobre las ventas.

Estos fondos impositivos deberán recaudarse fundamentalmente durante los períodos de prosperidad y devolverse ya sea mediante servicios a través de pagos, durante los períodos de depresión; pero principalmente, han de devolverse financiando los déficits -- presupuestarios de los períodos de depresión.

✓ El resultado que se pretende lograr a través de los impuestos, es detener durante el auge una expansión excesiva o indebida del consumo; teniendo -eso sí- cuidado de que no destruyan el avance hacia la ocupación plena.- Esta política es recomendable cuando ya el ciclo se encuentra en la espiral inflacionaria. Durante la depresión, por el contrario, se pretende estimular el consumo, uti

lizando los fondos previamente recaudados lo cual se llevaría a cabo a través del pago de servicios. Otros expedientes utilizables en épocas de depresión pueden ser: diferir el cobro del impuesto para épocas de prosperidad y reducir tarifas, es decir, utilizar tarifas fluctuantes: altas en la prosperidad y bajas en la depresión.

b)- Los impuestos como instrumentos de redistribución del ingreso.

En la conferencia celebrada en Santiago de Chile en Diciembre de 1962, sobre problemas de política fiscal relacionada con la reforma tributaria para América Latina, el Doctor Felipe Pazos, al comentar la ponencia del Doctor Víctor Urquidí sobre "La política fiscal en el Desarrollo Económico de América Latina", manifestó haber reexaminado los instrumentos y políticas que pueden utilizar los países de América Latina para mejorar la distribución del ingreso y cree firmemente que en las actuales circunstancias el único instrumento efectivo para lograr ese fin, a corto plazo, es la política fiscal.

Para llegar a esa conclusión, el señor Pazos examinó varias medidas de carácter no fiscal, tales como: 1o.) la promulgación de leyes o decretos de alza de salarios; 2o) promulgación de leyes o decretos sobre salarios mínimos; 3o) fortalecimiento de las organizaciones obreras; 4o). intensificación de la competencia entre las empresas productoras y distribuidoras (reducción del grado de monopolio); 5o.) pago de subsidios a los alimentos y/o a otros bienes y servicios esenciales; 6o.) fomento de la tecnificación de la agricultura para aumentar y abaratar la producción de alimentos; 7o) reforma agraria y 8o) aumento de la productividad del trabajo dentro-

del proceso de desarrollo.

En general, las tres primeras, no siempre logran aumentar - los ingresos reales de los asalariados, porque suelen subir también los precios de los bienes esenciales. La cuarta es difícil de llevar adelante en países de mercados tan estrechos como los de América Latina. La quinta es en realidad una política de carácter fiscal y ha sido incluida por error entre las otras, y las tres restantes -- son situaciones que no se pueden lograr rápidamente.

Aunque seguramente no todas las personas estarán de acuerdo en suscribir una afirmación tan rotunda respecto a la importancia - de la influencia de las medidas de política fiscal para redistribuir el ingreso, sí creemos que todos estarán acordes en que, en ma yor o menor grado, el sistema tributario puede contribuir a la re-- distribución del ingreso con impuestos progresivos, ya sea a la ren ta, al consumo, a la propiedad, a las sucesiones y donaciones, etc.

Puede señalarse que la redistribución del ingreso tiene un - objetivo económico y otro social, aunque, en última instancia la -- satisfacción del objetivo social se traduce en consecuencias económicas. Desde el punto de vista puramente económico, la mejor distri bución del ingreso por medio de la tributación y del gasto público, ha de tener como mira la elevación del consumo de la generalidad.-- Puesto que los impuestos a los estratos de más bajos ingresos tende rían a reducir el consumo de estos estratos, que constituyen la ma-- yoría, es indudable que para evitar esta consecuencia, los impues-- tos deben tener tasas progresivas, de donde resulta que la progre sividad de los impuestos no solo se justifica por razones de equi-

dad, sino que en interés del desarrollo económico.

Respecto de la redistribución del ingreso como deber social, el panameño Rodrigo Núñez A. ha dicho: "Aun la más superficial observación de los países Latinoamericanos nos muestra tremendas diferencias en la distribución del ingreso y la riqueza. Un hecho indiscutible de la vida en muchos países es que una gran proporción de la población vive al borde de lo que consideramos simple existencia, mientras que un pequeño porcentaje tiene un ingreso elevadísimo, y por consiguiente una gran capacidad inexplorada para pagar impuestos. Obligar a estos últimos a contribuir más al desarrollo económico se justifica económicamente porque su ingreso y riqueza son muchas veces usados para consumo conspicuo y para el tipo de inversiones de baja prioridad social. Y debo añadir que, aún cuando no se justificara económicamente, una redistribución drástica del ingreso y la riqueza es políticamente obligatoria hoy día en América Latina. (1)

c). Los impuestos como instrumentos de modificación de la conducta de consumidores y productores.

Laufenburger dice: El Estado puede usar el impuesto como -- instrumento puramente fiscal para repartir en forma "equitativa" en

(1) Pag. 148 de la obra titulada: Reforma Tributaria para América Latina: II - Problemas de Política Fiscal Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Santiago de Chile, en diciembre de 1962, y organizada por el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID-CEPAL.

La cita anterior proviene del comentario por Rodrigo Núñez A. - a la Ponencia titulada "El Papel de la Tributación en el Desarrollo Económico", presentada por Nicholas Kalder.

tre los miembros de la colectividad el total de los gastos públicos. Pero el Estado puede también usar o abusar el impuesto, accesoría o principalmente, para intervenir en la estructura económica y social, para modificarla más o menos profundamente. En la primera hipótesis, el fin del impuesto es fiscal; en la segunda, él es por completo o sobretodo extrafiscal" *Traité d'Economie et de Législation financières*, Tomo I. "Revenu Capital et Impot", segunda edición, pág. 80).

El mismo autor, en su libro "Finanzas Comparadas" (1) dice: "Pero el impuesto no es sólo un instrumento financiero o de intervención en la coyuntura, el impuesto es desviado de su misión financiera para apoyar la política económica y social."

Los tratadistas clásicos no dejaban de reconocer la gran capacidad que los impuestos tienen para alterar las preferencias o las actividades de los individuos, pero esto lo consideraban como un mal que debía ser evitado en cuanto fuera posible; y, en consecuencia, proponían que los impuestos interfirieran lo menos posible en la actividad de los individuos.

Los planteamientos teóricos adversos a la imposición se derivaban de la creencia de que los impuestos forzosamente traían como consecuencia obstaculizar el proceso de desarrollo económico y dificultar el logro de superiores niveles de vida; creencia derivada de varias causas históricas y psicológicas, entre ellas, el abuso que los monarcas absolutos hacían de la imposición para sostener la fastuosidad palaciega y cortesana o para fomentar el enrique-

(1) Fondo de Cultura Económica,
1a. edición 1951, pág. 172.

cimiento de los grupos sociales dominantes; teniendo, en la mayoría de los casos, como únicos criterios para fijar los impuestos, - la mayor facilidad de recaudación o la mayor posibilidad de aplicar medios coercitivos para hacerlos efectivos. Naturalmente con base en estos criterios, los impuestos recaían casi exclusivamente sobre la producción, circulación y consumo de los artículos más necesarios, siendo los principales sujetos pasivos los industriales, - los comerciantes y las clases consumidoras de más bajo nivel social, o sea, aquellos cuya voz de protesta podía ser silenciada -- más fácilmente. Por otra parte, no se aplicaba el principio de la generalidad, pues ciertos grupos sociales, como el clero, la nobleza y posteriormente el ejército, estaban injustamente exentos de pagar impuestos.

En aquellas condiciones, era lógico que los impuestos tuvieran como consecuencia principal la paralización de la producción, - la disminución del consumo y el atesoramiento improductivo por parte de las clases privilegiadas, las que no pagaban impuestos.

Otra de las causas que se pueden señalar sobre la oposición a los impuestos, se encuentra en la propia ideología del liberalismo económico, en contraposición con las ideas mercantilistas. El impresionante crecimiento económico durante la época del "laissez faire" parecía justificar los planteamientos clásicos, siendo así como financistas más recientes como Griziotti y hasta contemporáneos, como por ejemplo John F. Due, han propugnado todavía por lo mismo. El primero de ellos, proponiendo su cuarta regla económica, la que dice que el sistema financiero debe obstaculizar lo menos -

posible el proceso de la producción, del consumo y de la circulación de la riqueza; y el segundo, o sea el Profesor Due, desarrollando el principio de la máxima neutralidad económica.

A pesar de las posiciones teóricas adversas, la realidad se ha impuesto inexorablemente. Comprendiendo que es una ilusión la "neutralidad de los impuestos", la política fiscal se ha decidido a utilizar el impacto de los mismos para acelerar el desarrollo económico y social.

En la vida práctica los Estados modernos se están valiendo de los impuestos para múltiples finalidades extrafiscales. En Latinoamérica vemos como la Carta de Bogotá, el Acta de Punta del Este, la Alianza para el Progreso, etc. están urgiendo una reforma tributaria que coadyuve en la gran tarea de sacar a nuestros países del profundo grado de subdesarrollo en que se encuentran.

Lo que está haciendo falta es que la ciencia de las finanzas públicas se ponga al día en este aspecto, y en ese sentido estamos agregando nuestro grano de arena al señalar que los impuestos deben ser utilizados como instrumentos de modificación de la conducta económica de consumidores y productores, cuando ello sea necesario para el bienestar social.

En este aspecto puede señalarse que una cuidadosa selección de impuestos permite alcanzar más fácilmente la corrección de muchas situaciones indeseables.

En general, son muchas las formas en que los impuestos pueden modificar la conducta de los habitantes de un país y todo lo que se necesita es señalar en una forma científica los efectos que

se esperan o se desean ante medidas tributarias planeadas. En primer lugar, podemos decir que los impuestos pueden afectar las preferencias de los consumidores. Este conocimiento lo pueden utilizar (y en la práctica lo están utilizando) los Estados para el fomento industrial, principalmente para sustituir importaciones. El mecanismo es tan sencillo que no vale la pena describirlo.

También, por medio de la imposición, se pueden inducir las decisiones de los propietarios de factores de la producción, para que funcionen de conformidad con los lineamientos que se consideran preferibles.

De acuerdo con lo dicho, un elevado impuesto sobre los predios baldíos, por ejemplo, acompañado de facilidades de crédito necesarias, induciría a un auge de construcciones. Un elevado impuesto sobre terrenos rústicos baldíos, obligaría a los propietarios a cultivarlos o a dárselos arrendados a quienes los puedan cultivar. La exención de impuestos sobre intereses percibidos de los depósitos bancarios ha estimulado a quienes atesoraban en sus casas para depositar su dinero en los bancos, etc.

Para concluir, he de señalar la utilización de incentivos fiscales para interferir en la elección de medios productivos. De esta manera se puede estimular, por ejemplo, la utilización, ya sea de maquinaria o bien de mano de obra, según se considere preferible a los intereses sociales.

Lo que interesa recalcar es que conociendo el impacto de los impuestos en la conducta humana, no debe tratar de ignorarse sus efectos, sino que por el contrario, planear la imposición

de tal manera que produzca los resultados más favorables para el - desarrollo económico y social.

Concluimos en esta forma el capítulo referente a Principios de Tributación, que los hemos incluido en la parte doctrinaria de esta tesis principalmente con el objeto de valernos de estos principios al hacer el análisis de la Ley de Impuesto sobre la Renta - vigente. Queremos destacar en estas líneas nuestro humilde intento de darle forma de "Principios" teóricos a algunos hechos cuya práctica se está generalizando en los últimos tiempos, no obstante que los tratados de finanzas, en este aspecto, se han quedado rezagados.-

Entre los pocos autores que hacen notar este atraso podemos citar al chileno Anibal Pinto Santa Cruz, haciendo constar que única- mente estamos en desacuerdo con lo afirmado por el autor en el - sentido de que los tratadistas modernos de finanzas públicas han - tenido un cambio radical de frente y que han abandonado la tesis - ortodoxa de que "Las Finanzas Públicas deben ser neutras".

Lamentablemente, el atraso persiste, pues como bien lo ha - dicho John F. Due, muchos estudios sobre finanzas públicas solo - son una mera repetición de viejas doctrinas.-

CAPITULO II

EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Para iniciar la exposición de ideas sobre este tema, nos -- parece indispensable aclarar previamente que en nuestra opinión, -- para que un análisis del significado de las actividades financieras sea completo, se requiere un estudio combinado de los efectos, tanto de los impuestos, como de los gastos públicos, y solo una evaluación total de ambas clases de efectos, y del resultado neto, -- puede dar base para hacer un juicio definitivo al respecto.

Esta realidad se puede observar claramente con el siguiente ejemplo: supongamos que mediante impuestos se recauda un millón de colones. Luego imaginemos que ese millón de colones se -- dedica íntegro al pago de deuda pública externa. Es indudable que aquí ha habido una extracción de fondos que de otra manera hubieran estado disponibles, ya sea para el consumo o para la inversión. Ahora supongamos que esa misma cantidad recaudada se destina para el pago de deuda interna. En este caso, el millón de colones volvería nuevamente y de manera inmediata a la circulación, ya sea -- a través del consumo o de la inversión, pudiendo darse el caso de que la cantidad invertida fuera mayor que la que hubieran invertido los contribuyentes en caso de que no se les hubiera gravado con el impuesto. Creemos que el presente ejemplo da una idea bien clara de que lo determinante para encontrar los efectos finales se -- encuentra en la forma del gasto.

A pesar de lo anteriormente dicho, por razones de método --

se hace necesario hacer el estudio separado, por una parte, de -- los efectos de la imposición y, por otra, de los efectos del gas-- to. En nuestro caso hay una razón adicional para analizar solamen-- te los efectos de la imposición y no del gasto: que la parte doc-- trinaria de la presente obra, aunque a veces le damos alcances ge-- nerales, tiene por finalidad ser utilizada posteriormente y de ma-- nera especial, en el análisis de la Ley de Impuesto sobre la Renta actualmente vigente en El Salvador (Ley de 1963).

Otra aclaración que vale la pena hacer, es la referente a la diferencia entre el concepto de efectos de la imposición e in-- cidencia de los impuestos. Se entiende por incidencia o trasla-- ción del impuesto el hecho de que el sujeto pasivo legal no sea -- siempre quien finalmente resulte pagando el impuesto. Pero nues-- tro examen de los efectos no tiene nada que ver con la inciden--- cia.

En términos generales, los efectos de la imposición se -- pueden manifestar sobre la producción, sobre el consumo, sobre el-- ahorro, sobre el trabajo y sobre la distribución del ingreso. Tam-- bién son interesantes los efectos de la imposición sobre la conduc-- ta del contribuyente, aunque al final estos se vienen a reflejar - en los aspectos económicos primeramente mencionados.

Para examinar los efectos de los impuestos sobre la pro-- ducción, nos basaremos en la agrupación que de tales efectos hace-- Dalton, así:

- a) Efectos sobre la capacidad de trabajar y de ahorrar.
- b) Efectos sobre el deseo de trabajar y ahorrar. Y,
- c) Efectos sobre la distribución de los recursos económicos - entre distintas aplicaciones y lugares. (1)

a) Efectos sobre la capacidad de trabajar y de ahorrar

Si se deja de considerar los gastos públicos (como en efecto lo haremos por razones metodológicas) puede decirse que todos los impuestos constituyen sustracciones a la capacidad de ahorrar y de consumir de las personas. Esta generalización no puede hacerse en lo que respecta a la capacidad de trabajar.

Pero si la reducción de la capacidad de consumo se va a reflejar en menor consumo de los productos esenciales para la vida, como son por ejemplo los artículos de primera necesidad, entonces, si es indudable que se estará reduciendo la capacidad de trabajar. ¿Cuales son esos impuestos que obligan a reducir el consumo de --- artículos de primera necesidad y que consecuentemente reducen la capacidad de trabajo? Pueden señalarse como tales los que gravan la producción, venta o consumo de dichos productos, aumentando su costo. También pueden citarse aquellos impuestos sobre artículos que, sin ser de primera necesidad, son de demanda inelástica entre las clases de ingresos bajos. Eso es así porque un alza de precios en estos artículos, causada por la existencia de un impuesto,

(1) Hugh Dalton, Principios de Finanzas Públicas, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1948, Primera Edición en español, basada en la undécima edición original inglesa, Capítulo X Pág. 117.

tendrá como resultado una disminución de la ya escasa capacidad -- de los trabajadores para gastar en artículos que sí verdaderamente son de primera necesidad.

Si en el Impuesto sobre la Renta no hubiera deducción -- básica o crédito básico, dicho impuesto también tendría los efec-- tos antes descritos, porque tendrían que pagarle hasta los miem--- bros más pobres de la población, lo cual sólo podrían hacer redu-- ciendo más su ya restringido presupuesto familiar.

Volviendo a los efectos de la imposición sobre la capaci-- dad de ahorrar, hemos de reiterar la afirmación expresada al prin-- cipio de este tema, en el sentido de que todos los impuestos consti-- tuyen sustracciones a la capacidad, ya sea de ahorrar o de consu-- mir, o dicho de otro modo, todo impuesto se obtiene mediante una -- disminución del consumo o del ahorro. (Nos vemos obligados a men-- cionar el consumo para que lo afirmado sea correcto, porque sería-- falso sostener únicamente que todos los impuestos constituyen sus-- tracciones a la capacidad de ahorrar, pero, por el momento, no nos interesan los efectos sobre el consumo). En el pasado, bastó esta conclusión para condenar definitivamente los impuestos, sobre todo porque el ahorro se tenía y se tiene como una de las virtudes mora-- les que deben adornar a toda persona. Pero, a partir de la divul-- gación de la teoría keynesiana respecto a las causas de la desocu-- pación, el examen de los efectos de los impuestos sobre los aho--- rros ya no termina tan sencillamente, pues Keynes encuentra en el-- excesivo ahorro y en la falta de consumo, las causas de la super--

producción y de la desocupación, llegando a recomendar como beneficiosa una política de altas y progresivas tasas de impuesto sobre la renta, sobre las sucesiones y donaciones, sobre las utilidades no repartidas, etc., todos asociados a una bien planeada serie de gastos públicos, esperando como resultado una disminución del ahorro sustituida por un beneficioso incremento en la demanda efectiva, a través de la que se llegaría al pleno empleo.

En cuanto se relacionan con las Finanzas Públicas, las teorías keynesianas todavía se encuentran en discusión, pues las necesidades de capital posteriores a la segunda guerra mundial, volvieron a actualizar la importancia del ahorro. Relacionando las ideas expuestas con el Impuesto sobre la Renta, puede llegarse a la conclusión de que, elevadas tasas impositivas en las altas escalas de renta, reducen la capacidad de ahorrar y, en consecuencia, los países que deseen formación de capital es preferible que mantengan sus tasas impositivas en niveles relativamente bajos, pero proveyendo al mismo tiempo disposiciones adicionales para que se logren los fines deseados.

b) Efectos sobre el deseo de trabajar y de ahorrar.

Es de aceptación general tanto entre el vulgo como entre los especialistas la idea de que los impuestos reducen el deseo de la gente de trabajar y de ahorrar. Sin embargo, Dalton afirma que los casos que demuestran lo contrario abundan. Cita el caso de los contribuyentes que tienen personas a su cargo, o que ahorran con la esperanza de asegurarse una determinada renta en fecha

futura. Estas gentes se sentirán impulsadas a trabajar más o ahorrar más, por causa de la presión impositiva, pues los moverá la necesidad de compensar la parte de renta empleada en pagar el impuesto. Cita también el caso de los magnates de los grandes negocios, que desean riquezas siempre crecientes, como muestra de su éxito y poder. Cualquier obstáculo, entre ellos el de los impuestos, pareciera que únicamente excita a esta clase de personas para trabajar y ahorrar más. En realidad, puede decirse que, tanto --- abundan los ejemplos de personas que pierden el deseo de trabajar y de ahorrar, como los de gentes que reaccionan de manera inversa, por lo que todo lo que puede decirse es que faltan investigaciones con relación a este importante aspecto.

Con respecto a la forma en que el impuesto sobre la renta - afecta a los asalariados, vale la pena observar los siguientes casos: el asalariado, en su trabajo regular está obligado a trabajar durante todas las horas de la jornada laboral, sin consideración al impuesto que le corresponde pagar. Pero, por el contrario, es posible que, a causa de un impuesto elevado, no le interese trabajar horas extras. La práctica que se ha implantado en varios países, de gravar conjuntamente la renta de marido y mujer, - ha inducido en varios casos a que se considere que no vale la pena que la esposa trabaje, cuando la tasa de impuesto resulta demasiado elevada. Por otra parte, puede decirse que muy pocas personas tomarían la decisión de trabajar menos por causa del impuesto sobre la renta si, como resultado de esa disminución de su trabajo, ha de bajar su nivel habitual de vida.

Otra cosa que se puede afirmar categóricamente y esto es aplicable a cualquier clase de renta, es que las tasas impositivas exageradas darán como resultado un marcado retraimiento del deseo de trabajar (ya sea como empresario; o como profesional independiente o como asalariado) a medida que los ingresos sean mayores y -- que, la intensidad de esta contracción del deseo de trabajar, puede aumentar más aceleradamente que el crecimiento de las tasas -- efectivas del impuesto.

c) Efectos de los impuestos sobre la distribución de los recursos económicos entre diversas aplicaciones y lugares.

Cuando hablamos de los efectos de los impuestos sobre la distribución de los recursos económicos, nos estamos refiriendo a la capacidad que algunos impuestos tienen para inducir a los sujetos pasivos a desviar el uso de sus capitales, ya sea una actividad productiva hacia otra, o bien de trasladar sus empresas de un lugar hacia otro, según las circunstancias se presenten más o menos ventajosas en relación con dichos impuestos. Prácticamente este tema podría considerarse como una variación o una especialidad sobre el estudio de los efectos de los impuestos en el deseo de trabajar, pero merece que se le trate como caso aparte por la importancia de los aspectos a tratar.

En relación con los efectos de la imposición sobre el deseo de trabajar habíamos dicho que, tanto abundan los ejemplos de personas que pierden el deseo de trabajar y de ahorrar, como los de -- gentes que reaccionan de manera inversa, por lo que no puede con--

cluirse nada definitivo, al respecto. Sin embargo, aún suponiendo que los impuestos no disminuyeran el deseo de trabajar (supuesto -- que haremos únicamente para poder seguir adelante con la investigación) es un hecho indiscutible que si tienen una enorme influencia para inducir a los contribuyentes a dejar una actividad por otra o a abandonar determinada localidad para radicarse en otro que le parezca preferible. Y estos cambios tienen grandes efectos en la economía de los países. En los párrafos siguientes se estudian algunos de los efectos más importantes.

Preferencia por inversiones financieras
en vez de inversiones reales

Los que disponen de ahorros pueden tener que elegir entre -- efectuar inversiones reales o inversiones financieras. El incentivo para efectuar inversiones reales está determinado por la eficacia marginal del capital y por la preferencia por la liquidez. Hablando en términos generales, podría decirse que una imposición que -- reduzca el rendimiento de una inversión real del 8% al 4% por ejemplo, no impediría que alguien la considerase ventajosa si paralelamente las inversiones financieras bajan su rentabilidad de 6% al -- 3% por ejemplo. Sin embargo, la preferencia por la liquidez -- determina una excepción muy importante al razonamiento anterior, -- como puede apreciarse en el siguiente ejemplo: supongamos, como -- en el caso anterior, que la imposición grava con el 50% a los -- rendimientos y también supongamos que la preferencia por liquidez -- de determinadas personas es tal que, si no obtienen un rendimiento

del 4% por lo menos, preferirán mantener su capital en forma líquida. En estas condiciones no sería atractiva ninguna inversión real que produzca antes del impuesto el 6%, o sea el 3% después del impuesto, por mucho que baje la tasa de interés de las inversiones financieras, es decir, aquí tenemos un caso de desviación de los recursos económicos de una utilización hacia otra. En los países donde existe una gran necesidad de que se efectúen inversiones reales, como el nuestro, por ejemplo, una imposición que produjera los efectos descritos sería inconveniente.

Desviación de las inversiones de un lugar hacia otro

La orientación de los recursos como consecuencia de los impuestos puede tener lugar de una región hacia otra, o de una localidad hacia otra. Esto podría ser beneficioso si se considera el país como un todo. E incluso podría considerarse necesaria y ventajosa esta clase de desviación, en aquellos casos en que se desea industrializar determinadas áreas.

Es importante señalar que la presencia de impuestos demasiado altos en un país puede ser motivo para que capitales extranjeros y nacionales prefieran establecerse en otra nación con impuestos más bajos. Esta circunstancia tiene especial validez en el presente, cuando hay movimiento de integración económica entre diversas áreas, como por ejemplo la Comunidad Económica Europea (CEE); en Europa, la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) en América Latina; la integración económica centroamericana, etc.. Desde el punto de vista de la integración económica centroamericana

na, podríamos decir que cada uno de los países de Centro América -- no es más que un trozo del área y que los impuestos establecidos -- por cada Estado, vienen a tener el caracter de gravámenes locales. En estas circunstancias, cualquier empresa que pretenda desarro--- llar sus actividades en toda el área, o sea dentro de los cinco -- Estados, preferirá establecerse en aquel país donde los impuestos-- sean más bajos, pues los acuerdos integracionistas le permiten -- llevar sus productos o servicios a los países restantes del área. Este aspecto lo examinaremos de manera más especial al analizar -- la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en El Salvador.

Las tarifas aduaneras proteccionistas

Las tarifas aduaneras proteccionistas son un ejemplo perfec-- to de desviación deliberada de recursos, pues una tarifa proteccio-- nista hábilmente estructurada contribuye a desarrollar ciertas --- fuentes de producción en forma más rápida de lo que ellas se hubie-- ran desarrollada por sí solas en el país proteccionista, a la vez-- que puede ser causa de reducción de la producción en el país de -- donde antes se importaba.

d) Efectos de los impuestos sobre la ocupación.

Partiendo de la tesis de que todo impuesto constituye una-- sustracción al consumo y al ahorro se acostumbra deducir como con-- secuencia que todo impuesto, especialmente aquel que recae sobre l-- los empleadores, aumenta la desocupación. En este caso si que es-- materialmente imposible dejar de relacionar la imposición con el -- gasto público, pues de lo contrario las conclusiones son completa

mente erróneas. Para que los impuestos sean causa de desocupación, sería necesario que los fondos recaudados por el Estado fueran totalmente atesorados en forma inútil o bien tirados el fondo del mar. Pero eso no es así. El dinero que se recauda es gastado por las entidades públicas (Estados, Municipios) en el cumplimiento de sus fines. En resumen, los impuestos, considerados conjuntamente con los gastos, no son causa de desocupación, aunque si pueden ser causa de desplazamiento de mano de obra del sector privado al público. Por el contrario, la desocupación puede ser reducida considerablemente utilizando el gasto público de una manera inteligente como una inyección o como una bomba para cebar la actividad privada a través del efecto multiplicador. Sobre esta función del gasto público hay mucho material que exponer, pero no cabe dentro de los límites del presente trabajo.

B) Efectos de los impuestos sobre la distribución del ingreso

En términos generales puede decirse que los efectos de la imposición sobre la distribución del ingreso dependen del sistema impositivo que se aplique. Así, un sistema regresivo tiende a aumentar la desigualdad de los ingresos individuales, lo mismo que un sistema proporcional, pero este en menor grado. En cambio, un sistema marcadamente progresivo de imposición tiende a reducir la desigualdad del ingreso y mientras más marcada sea la progresión, más fuerte será dicha tendencia.

Es una opinión muy generalizada la de que al presente la distribución del ingreso es excesivamente desigual y que esa circunstancia es causa de malestar económico, por lo que en casi todos

los países se observa la tendencia a elevar la progresividad de las tasas impositivas.

Por otra parte, varios tratadistas de finanzas públicas y hombres de empresa, opinan que una elevada progresión en las tasas impositivas tiene efectos indeseables en la producción.

Hugh Dalton, señala que el punto de vista que aboga por un grado acentuado de progresión puede considerarse como firmemente establecido y a continuación dice: "Hemos señalado en el capítulo anterior, con otro motivo, y bien puede repetirse aquí, que los entes públicos que controlan territorios relativamente pequeños deben hacer frente a la posibilidad de que su política impositiva ahuyente a las personas y al capital fuera de sus límites. Una pequeña comunidad que establezca un sistema impositivo acentuadamente más progresivo que el de sus vecinas, puede causar muy bien tal éxodo y resultar por ello perjudicada".

Creemos que lo transcrito es perfectamente aplicable a El Salvador en relación con el resto de los países de Centro América.

Para concluir este breve estudio de los efectos de la imposición señalaremos que los impuestos que más se prestan para aplicar tasas progresivas son, el Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los impuestos generales sobre el capital y sobre las ganancias de capital.

John F. Due refiriéndose al Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos, indica que, lamentablemente, se producen evasiones del impuesto que vuelven más inequitativas las tasas progresivas--

de impuesto para quienes pagan correctamente y sugiere que, una --
revisión general de dicho impuesto, que evite las evasiones y dis-
minuya el rigor de las tasas tendría mucho mérito. Es digno de no
tarse que, recientemente las tasas impositivas a que Due se refe--
ría, fueron rebajadas, pero hasta el momento no hay evaluación de-
finitiva de los resultados obtenidos.

CAPITULO I

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1915

La primera Ley de Impuesto sobre la Renta que tuvo El Salvador fue emitida por la Asamblea Nacional Legislativa con fecha 19 de mayo de 1915, habiendo sido sancionada por el Poder Ejecutivo -- dos días después y publicada en el Diario Oficial el 22 del mismo mes y año, siendo presidente de la República el señor Carlos Meléndez y Ministro de Hacienda y Crédito Público el señor Tomás G. Palomo.

De conformidad con la exposición de motivos respectiva, (1) la referida Ley fue emitida con la finalidad de aliviar la escasez de ingresos que confrontaba la Administración Pública con motivo de la guerra europea. Asimismo, se tenía en mente "hacer mudanzas fundamentales al sistema tributario de la República, en tal forma de -- llevar definitivamente a la práctica el principio constitucional -- consignado en el Artículo 68 de nuestra Carta Fundamental, de que -- la proporcionalidad será la base de todos los impuestos".

En la misma exposición de motivos se mencionaba que la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915 seguía en sus lineamientos principales a la Ley Francesa del 18 de julio de 1914.

(1) Exposición de motivos fechada el 28 de abril de 1915, dirigida por el Ministro de Hacienda, señor Tomás G. Palomo a la Honorable Asamblea Nacional.

De acuerdo con el Artículo 7 el Impuesto sobre la Renta se calcula conforme a las siguientes tasas: Los que posean una renta - (líquida) anual de 2.001 a 5.000 pesos pagarán el 2%; pasando de -- 5.000 hasta 10.000 pesos, pagarán además, sobre el exceso de los -- primeros 5.000 el 3%; pasando de 10.000 hasta 15.000 pesos, pagarán sobre el exceso de los primeros 10.000 pesos el 4%; y pasando de -- quince mil pesos en adelante, el 5%.

Según el Art. 5 estaban exentas del impuesto las personas - cuya renta no excediera de dos mil pesos, y según el Art. 6 la base del impuesto era la renta neta anual de que disponía cada contribu- yente, admitiéndose como deducciones las siguientes: 1o.— los in- tereses de los préstamos y deudas a cargo del contribuyente; 2o.— los atrasos de las rentas pagadas por él a título obligatorio; 3o.— las pérdidas que procedan de un déficit de explotación de una empre- sa agrícola, comercial o industrial.

El Artículo 2 decía en su primer inciso: "Este impuesto es debido por todas las personas que dispongan en el país de una ren-- ta". De dicho texto se desprende que eran sujetos del impuesto tan- to las personas naturales como las jurídicas, quedando esto corrob^o rado con lo establecido por el Art. 3 de la "Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta" emitida el 15 de junio de 1915: "Quedan -- también sometidas al pago del impuesto sobre la Renta, todas las -- personas morales o jurídicas, establecimientos, sociedades, asocia- ciones"

Para concluir la descripción de las principales caracterís- ticas de la Ley en referencia y de su reglamento, citaremos el últi

mo inciso del Artículo 3 de la Ley Reglamentaria ya citada y que dice así: "Es entendido para los efectos de este Artículo, que al hacerse el cálculo de la renta personal de cada socio se excluirá la proveniente de las ganancias sociales ya tasadas".

El doctor Alvaro Magaña h., en su tesis doctoral resume el significado de los artículos anteriormente citados de la manera siguiente:

"En consecuencia, nuestro primer legislador adoptó el sistema de gravar tanto a las personas naturales como a las jurídicas, estableciendo además una misma tarifa de impuesto y una misma deducción básica de dos mil colones (Arts. 5 y 7 de la Ley de 19 de mayo y Art. 4, literal d) de la Ley Reglamentaria).

Sobre el problema de la tributación de los socios, por la renta percibida en concepto de utilidades sociales el sistema adoptado es terminante, tales ingresos estarán exentos cuando la sociedad ya haya pagado por ellos". (1).

La Ley de Impuesto sobre la Renta del 19 de mayo de 1915 tuvo como complemento para su aplicación la "Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta" la cual fue emitida por la Asamblea Legislativa el 15 de junio de 1915, sancionada el 21 del mismo mes y publicada en el Diario Oficial el 3 de julio del año citado. Esta Ley Reglamentaria determinaba los funcionarios y procedimientos aplicables a la percepción del impuesto y los recursos a favor de los contribuyentes. Según los Arts. 55 al 63 correspondía resolver en Primera -

(1) Alvaro Magaña h., Los intereses pagados a los socios como ingreso gravable en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis doctoral 1961, pág. 4.

Instancia al Gobernador Político y en Segunda Instancia el Tribunal de Apelaciones.

Asimismo, con fecha 14 de julio de 1915 fue publicado el Reglamento de la Dirección General de Contribuciones Directas, que -- contenía las disposiciones para el funcionamiento del organismo encargado de administrar el impuesto.

Monto de la primer recaudación
del Impuesto sobre la Renta

El doctor Belarmino Suárez p. en su folleto titulado "El Im puesto sobre la Renta en El Salvador, según documentos oficiales", selecciona algunos párrafos de las Memorias de Hacienda, referentes a los seis años comprendidos de 1915 a 1921. En la memoria de 1916 encontramos que lo tasado en dicho año por concepto de impuesto sobre la renta fue de 212.464.96 pesos, superando en 12.464.96 a la -- estimación hecha al respecto.

Otro dato digno de ser consignado, el cual aparece en la me moria de Hacienda de 1915, es el de que en dicho año se distribuyeron 3.189 formularios de declaración, de los cuales fueron contesta dos 1.835. Con este número de declaraciones, 652 contribuyentes -- fueron tasados con el impuesto; 209 fueron declarados exentos; y -- 974 declaraciones quedaron en estudio; o dicho en lenguaje más di-- recto, más del 50% de las declaraciones recibidas se quedó sin ser -- fiscalizado en el primer año de vigencia de la Ley.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEL 19 DE JUNIO DE 1916 Y SUS REFORMAS

La Ley anteriormente descrita tuvo escasa duración, pues - fue totalmente derogada poco más de un año después, por medio del - Artículo 62 de la misma Ley que la sustituyó, o sea la Ley del Im-- puesto sobre la Renta decretada por la Asamblea el 19 de junio de - 1916, sancionada por el Poder Ejecutivo un día después y publicada en el Diario Oficial No. 140, Tomo 80 el 21 de junio de 1916.

La nueva Ley tuvo fuerza obligatoria "desde el 1.º de enero de 1917 en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deduc-- ciones, y doce días después de su publicación en todo lo demás" -- (Artículo 63).

Merece notarse el largo período de vigencia de la Ley de Im puesto sobre la Renta de 1916, pues se prolongó desde aquel año has-- ta 1951, o sea un lapso de 35 años aproximadamente, sufriendo por - supuesto varias reformas durante ese período.

Esta Ley trajo muchos cambios e innovaciones respecto de la anterior, entre los cuales destacamos los siguientes:

Tasas de imposición: Las rentas comprendidas entre 2.000 y 3.000 pe-- sos, que antes pagaban el 3%, pasaron sólo a pagar el 2%; las com-- prendidas entre los 3.000 y 4.000 pesos, que también pagaban el 3%, fueron rebajadas al $2\frac{1}{2}\%$; las porciones siguientes entre millar y mi llar hasta 10.000 pesos tenían un aumento del medio por ciento en - la tasa impositiva. Después de la cantidad de 10.000 pesos, la ta-- bla se vuelve proporcional correspondiendo pagar el 6% sobre el -- exceso.

El siguiente cuadro muestra más claramente lo antes expuesto:

Tasas de Impuesto de la Ley de 1916

Por la renta de más de 2.000 pesos a 3.000 se pagará el 2 %
Por la renta de más de 3.000 pesos a 4.000 se pagará el 2½%
Por la renta de más de 4.000 pesos a 5.000 se pagará el 3 %
Por la renta de más de 5.000 pesos a 6.000 se pagará el 3½%
Por la renta de más de 6.000 pesos a 7.000 se pagará el 4 %
Por la renta de más de 7.000 pesos a 8.000 se pagará el 4½%
Por la renta de más de 8.000 pesos a 9.000 se pagará el 5 %
Por la renta de más de 9.000 pesos a 10.000 se pagará el 5½%
Por la renta de más de 10.000 pesos en adelante pagará el 6 %

Los cambios en las tasas de imposición no significaron gran aumento en el producto total, pues en 1917 el total tasado ascendió a ₡ 243.600.87, y la recaudación a ₡ 166.899.56; y en 1918 las tasaciones y recaudaciones alcanzaron los montos siguientes: Tasado, - ₡ 260.461.81; Recaudado, ₡ 131.328.49.

Sujetos del Impuesto

En apariencia, la Ley de 1916 señalaba como sujetos del impuesto los mismos entes establecidos en la Ley del año anterior, ya que ambas leyes señalan como sujeto del impuesto a "toda persona" - que tenga una renta líquida mayor de ₡ 2.000.00. Sin embargo, en el fondo no es así, porque la nueva Ley trae un título V destinado a exenciones y deducciones y en su Art. 19, numeral 4o. establece - que no están sometidas al pago del impuesto sobre la Renta "las sociedades o compañías, pero en el activo de los socios se incluirán las utilidades, emolumentos o dividendos que perciban".

Por otra parte, el Art. 61 de la misma ley establece el impuesto real del 1% sobre todo rendimiento neto mayor para las personas que no puedan, por motivos diferentes de la cuantía de la renta, ser sujetos de imposición, cuando dichos rendimientos procedan de bienes situados en El Salvador. "Este impuesto gravaba a las sociedades y a las personas no domiciliadas en El Salvador, que obtuvieren renta de bienes situados en este país.

Reformas al tratamiento para las Sociedades

El tratamiento para Sociedades anteriormente descrito solamente duró algo más de dos años, porque, por Decreto Legislativo de fecha 15 de julio de 1918, sancionado por el Poder Ejecutivo el 18 y publicado el 22 del mismo mes y año, la Asamblea Nacional Legislativa, derogó la excepción decretada al Art. 19, numeral 4o. de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Artículo 2 de esta reforma estableció lo siguiente: - -
"cuando las sociedades sean sujeto de imposición, se rebajarán en la renta de los socios las utilidades o dividendos que provengan de la sociedad impuesta."

Este tratamiento para las sociedades y los socios permaneció desde 1918 hasta 1951, con excepción de un pequeño período comprendido entre el 13 de diciembre de 1940 y el 10 de mayo de 1941.

Otras innovaciones de la Ley de 1916

Otras innovaciones respecto a la Ley de 1915, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916, fueron las siguientes: -

creación del Tribunal Pericial (Art. 18); y creación del Tribunal de Información (Arts. 34 a 38). Con la creación de estos órganos auxiliares se aspiraba a "someter a todas las declaraciones a una rigurosa comprobación" para que todos los contribuyentes pagaran lo que justamente les correspondía. Además se estableció el método de retención para la recaudación del impuesto de los empleados públicos y privados (Arts. 58 y 59), pero nunca se llevó a la práctica esta disposición.

Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916

Además de la reforma referente al tratamiento para las sociedades, decretada en 1918, a la cual nos referimos ya, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916 sufrió posteriormente otras importantes reformas que se detallan seguidamente:

Decreto Legislativo del 19 de julio de 1919, sancionado el 26 del mismo mes y publicado el 1.º de agosto de 1919

Por medio del Art. 1 de este decreto, se modificaron nuevamente las tablas del impuesto, comenzando la tasa proporcional del 6% a partir de los 8.000 pesos de renta imponible.

Conforme el Art. 2 se reformó el Art. 9 de la Ley, el que queda así: "La renta que proceda principal o exclusivamente del trabajo será impuesta con la deducción de dos mil pesos y la que procede del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de un mil pesos de renta neta".

De esta manera quedaron más concretas las disposiciones referentes a la exención básica.

Decreto Legislativo No. 15 del 6 de septiembre de 1932,
Publicado en el Diario Oficial No. 209 del 14 del mismo mes

Por medio de esta reforma, la Asamblea Legislativa, "considerando que la mora en que incurre considerable número de contribuyentes en el pago de sus impuestos directos causa graves perjuicios al fisco" "estableciendo una situación de desigualdad e injusticia hacia aquellos que son puntuales en sus pagos", decreta:

Art. 10.- El pago del impuesto sobre la renta y el de Vialidad - Serie "A" deberá efectuarse dentro de los sesenta días si guientes de emitidos los boletos o matrículas.

Art. 20.- La mora en el pago de estos dos impuestos causará un interés penal del 4% por año o fracción de año sin perjuicio de que el Fisco haga uso de los recursos legales para su cobro inmediato.

Art. 40.- Respecto de aquellos boletos o matrículas de renta y Vialidad que estuvieran pendientes de pago desde años an teriores, empezarán a devengarse intereses desde el día en que entre en vigencia la presente ley.

Art. 50.- Queda derogado el Artículo 29 de la Ley de Impuesto so bre la Renta y cualquiera otra disposición de la misma - que se oponga al presente decreto.

Decreto Legislativo No. 44 del 26 de abril de 1933,
Publicado en el Diario Oficial del 4 de mayo siguiente

Por medio de este Decreto, la Asamblea Legislativa, considerando que dadas las circunstancias económicas porque atravesaba el país (que eran muy malas) no era justo recargar con intereses penales a los deudores del Fisco por los impuestos sobre la renta, de vialidad y de pavimentación y considerando además que dicha penalidad no había estimulado a los contribuyentes para el pago de aquellos impuestos sino que por el contrario había agravado la dificultad de los contribuyentes para solventarse, DEROGO en todas sus partes el Decreto Legislativo del 6 de septiembre de 1932, al que antes hemos hecho mención.

De esta manera quedó eliminado el primer intento de incorporar sanciones dentro de la Ley para obligar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Decreto Legislativo No. 79 del 6 de junio de 1933,
Publicado en el Diario Oficial del 19 del mismo mes

Como al derogar en todas sus partes el Decreto del 6 de septiembre de 1932, por medio del Decreto antes referido, quedó indeterminado el plazo dentro del cual se debía pagar el impuesto, por medio de este nuevo Decreto se dispuso que el pago del impuesto debería hacerse dentro de los sesenta días siguientes al del aviso -- que se dé al contribuyente de que ya está emitida la matrícula y dicho aviso deberían darlo las oficinas recaudadoras dentro del tercer día de haberlas recibido.

No se restablecieron las sanciones por mora en el pago.

Decreto Legislativo No. 42, del 27 de abril de 1939,
sancionado por el Poder Ejecutivo el 10. de mayo siguiente
y publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 del mismo mes y año

Por medio de este Decreto se restableció el Artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en los términos siguientes:

Art. 29.- El pago de impuesto sobre la renta y el de ^Vialidad Se rie "A", deberá efectuarse dentro de los sesenta días si guientes al del aviso que se dé al contribuyente; y los funcionarios recaudadores están en la obligación de dar este aviso dentro del tercer día de recibida la matrícula o boleto, para que estos hagan efectivos sus impuestos; si dentro del término de sesenta días el contribuyente no se presentare a verificar el pago, será requeri do por la oficina recaudadora correspondiente, conforme a lo establecido por el Art. 44 de la Ley de Impuesto so bre la Renta, para los efectos legales consiguientes.

Sin embargo, a solicitud del contribuyente, la Dirección Ge neral de Contribuciones podrá conceder plazos escalonados hasta por diez meses a partir de la fecha de la notificación de la matrícula o por el plazo prudencial que estimare conveniente, si fueren más -- de una las matrículas que se notificaren. Los plazos concedidos -- quedarán sujetos a las restricciones que establece el reglamento -- respectivo.

La importancia de este Decreto nace de que por primera vez se concede la oportunidad de pagar por plazos escalonados.

Decreto Legislativo No. 28 del 13 de julio de 1939,
Sancionado por el Poder Ejecutivo el mismo día y publicado
en el Diario Oficial No. 167 del 9 de agosto del mismo año

Por medio de esta reforma, la Asamblea Legislativa, consi--
derando que conviene a los intereses del estado la creación de un -
organismo que asuma la atribución de conocer en las apelaciones in-
terpuestas en las tasaciones de los impuestos sobre la renta y via-
lidad (funciones que transitoriamente estaba ejerciendo la Cámara -
Superior de la Corte de Cuentas), por tanto, decreta: Artículo Uni
co: sustituyese el Título XI de la Ley de Impuesto sobre la Renta -
por el siguiente: "TITULO XI.— DEL TRIBUNAL DE APELACIONES.— --
Art. 47.- El Tribunal de Apelaciones estará compuesto por un presidi
dente y dos vocales designados por el Poder Ejecutivo, debiendo ser
dos de ellos abogados y el otro Perito de Contabilidad. Para ser -
nombrado presidente se necesita haber sido magistrado o juez de pri
mera instancia en el ramo civil por más de cuatro años o vocal del
propio tribunal de apelaciones por más de dos años o haber ejercido
los cargos siguientes: Presidente del Tribunal Superior de Cuentas,
Auditor o Sub-Auditor de la República; miembro de la Cámara Superior
de la Corte de Cuentas; Director o Subdirector de la Dirección Genera
l de Contribuciones. Se nombrarán también tres suplentes con las
mismas condiciones que los propietarios; para que en caso de ausen-
cia, impedimento, recusación o excusa de un propietario, entren a -
ejercer el cargo. El Tribunal de Apelaciones redactará el Reglamento
interior del Tribunal y lo someterá a la aprobación del Poder --
Ejecutivo".

El título contiene dos artículos más relativos a los procedimientos que empleará el Tribunal de Apelaciones.

Recaudaciones anuales de Impuesto sobre la Renta
Desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta hasta
que fue reformada la tabla de imposición en el año de 1940

Por considerarlo de algún interés ilustrativo presentamos a continuación las recaudaciones anuales por concepto de impuesto sobre la Renta, habidas desde que se creó dicho impuesto hasta el año 1939, último en que estuvieron vigentes las tablas de imposición de la Ley de 1916. Asimismo, para fines comparativos, se presenta el total de ingresos fiscales en los mismos años y la relación porcentual respectiva. Los datos fueron tomados de las memorias de la gestión de Hacienda respectivas.

<u>Años</u>	<u>Impuesto s/la Renta recaudado</u>	<u>Total de Ingresos fiscales</u>	<u>Porciento del total de ingresos</u>
1916	138.388.49	12.779.084.59	1.0 %
1917	166.899.56	12.485.131.29	1.3 %
1918	131.328.49	10.409.018.40	1.3 %
1919	323.946.84	13.432.337.86	2.4 %
1920	450.025.62	14.632.281.61	3.0 %
1921	440.023.96	10.313.540.09	4.3 %
1922	436.199.22	11.542.661.60	3.8 %
1923	695.736.74	13.925.206.63	5.0 %
1924	645.864.55	17.883.755.38	3.6 %
1925	590.459.51	20.320.308.87	2.9 %
1926	595.902.45	22.314.797.95	2.7 %
1927	396.886.27	20.514.491.22	1.9 %
1928	371.171.51	25.546.290.54	1.5 %
1929	607.846.85	26.147.159.74	2.3 %
1930	548.853.90	21.964.881.32	2.5 %
1931	542.645.45	17.599.077.64	3.0 %
1932	421.100.74	15.875.669.46	2.6 %
1933	563.466.43	17.396.517.92	3.2 %
1934	557.161.84	14.593.431.19	3.8 %
1935	461.063.59	19.447.020.40	2.4 %
1936	535.427.55	17.716.642.84	3.0 %
1937	588.681.37	19.916.738.76	2.9 %
1938	503.047.14	19.106.192.99	2.6 %
1939	575.628.89	19.256.735.09	3.4 %
1940	692.820.30	17.376.730.62	4.0 %

FUENTE: Memorias de la gestión de Hacienda de cada año.

Decreto Legislativo No. 97, emitido con fecha 13 de diciembre de 1940, sancionado por el Poder Ejecutivo el 13 del mismo mes y año y publicado en el Diario Oficial No. 18, Tomo 130 del 23 de enero de 1941

Las reformas realizadas por medio de este Decreto fueron -- tan numerosas e importantes, que mas parecen la emisión de una nueva ley.

En total se reformaron o sustituyeron veintidós artículos -- de la Ley de 1916 y fueron los siguientes Artículos: 1o., 3o., 4o., 8o., 9o., 10o., 11o., 12o., 13o., 18o., 26o., 29o., 31o., 38o., -- 39o., 41o., 42o., 48o., 52o., 53o., 60o. y 61o.

La reforma al Artículo 1o. tuvo por objeto incluir entre -- los sujetos del impuesto las comunidades, las sucesiones y fideicomisos, a quienes se les aplicaron las mismas tablas que a las personas naturales.

Al Artículo 4o. se le agregó el siguiente inciso: "Cuando la determinación de la renta se fundamenta en la contabilidad del -- contribuyente, la utilidad gravable será la que arroja la liquida--ción de las cuentas de resultado, antes de efectuarse la distribu--ción de dichas utilidades.

Parece que con este agregado se pretendía dejar claro que -- la distribución de utilidades nunca debería ser considerada como un gasto deducible por parte de las sociedades; pero como puede verse, el significado del texto es muy diferente y como consecuencia, con el transcurso de los años, este inciso sirvió de base para que, a aquellos que llevaban contabilidad formal, no se les pudieran imponer -- cuotas complementarias por concepto de rechazo de gastos indeduci--

bles, toda vez que esas erogaciones inadmisibles estuvieran contabilizadas en las cuentas de resultado y que la utilidad declarada fuera la que arrojará la liquidación de dichas cuentas.

Por el Artículo 4o. de estas reformas, las tablas de imposición que estaban vigentes fueron sustituidas por la siguiente: - -

Artículo 8o.: Si la renta proviene exclusivamente del patrimonio, el impuesto se calculará conforme a la siguiente tabla:

Hasta		₡ 1.000.00	pagará el	2	%
de	₡ 1.000.01	₡ 2.000.00	pagará el	2.½	%
de	₡ 2.000.01	₡ 3.000.00	pagará el	3	%
de	₡ 3.000.01	₡ 4.000.00	pagará el	3.½	%
de	₡ 4.000.01	₡ 5.000.00	pagará el	4	%
de	₡ 5.000.01	₡ 6.000.00	pagará el	4.½	%
de	₡ 6.000.01	₡ 7.000.00	pagará el	5	%
de	₡ 7.000.01	₡ 8.000.00	pagará el	5.½	%
de	₡ 8.000.01	₡ 9.000.00	pagará el	6	%
de	₡ 9.000.01	₡ 10.000.00	pagará el	7	%
de	₡ 10.000.01	₡ 12.000.00	pagará el	8	%
de	₡ 12.000.01	₡ 14.000.00	pagará el	9	%
de	₡ 14.000.01	₡ 16.000.00	pagará el	10	%
de	₡ 16.000.01	₡ 18.000.00	pagará el	11	%
de	₡ 18.000.01	₡ 22.000.00	pagará el	12	%
de	₡ 22.000.01	₡ 26.000.00	pagará el	13	%
de	₡ 26.000.01	₡ 30.000.00	pagará el	14	%
de	₡ 30.000.01	₡ 34.000.00	pagará el	15	%
de	₡ 34.000.01	₡ 38.000.00	pagará el	16	%
de	₡ 38.000.01	₡ 42.000.00	pagará el	17	%
de	₡ 42.000.01	₡ 46.000.00	pagará el	18	%
de	₡ 46.000.01	₡ 50.000.00	pagará el	19	%
de	₡ 50.000.01	en adelante	pagará el	20	%

Por otra parte, con dos incisos que mediante esta reforma se le agregaron al Artículo 9o., este quedó así: Artículo 9o.: La renta que precediere principal o exclusivamente del trabajo, será impuesta con la deducción de dos mil colones de renta neta, la que procediere del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de mil colones; y la procedente sólo del patrimonio, no gozará de deducción alguna, fuera de la establecida en el Artículo lo. De esta manera, la deducción básica quedó así: para la renta procedente del trabajo, ya fuere principal o exclusivamente, ₡ 4.000.00; para la renta procedente del trabajo y del patrimonio a la vez, ₡ 3.000.00 y para la renta procedente sólo del patrimonio, ₡ 2.000.00 (estas deducciones resultan así porque el Artículo lo. contiene una deducción básica general de ₡ 2.000.00).

Como consecuencia del aumento en las tasas impositivas, la recaudación por concepto de Impuesto sobre la Renta, aumentó de 692.8 millares de colones en 1940, hasta 1125.7 millares en 1941, equivaliendo esta última cantidad al 6.4% del total de impuestos recaudados en dicho año.

Las recaudaciones, en el año de la reforma y en los años siguientes, continuaron aumentando, como se demuestra seguidamente:

<u>Años</u>	<u>Impuesto sobre la Renta recaudado. (Millares)</u>	<u>Porcentaje sobre el total de impuestos ingresados</u>
1941	1.125.7	6.4 %
1942	1.582.4	8.6 %
1943	1.602.4	7.4 %
1944	2.023.3	7.7 %
1945	2.971.0	11.1 %
1946	2.662.1	7.2 %
1947	3.760.8	5.9 %
1948	(1)	(1)
1949	(1)	(1)
1950	5.624.4	5.9 %
1951	5.375.5	5.9 %
1952	7.680.5	7.2 %

FUENTE: Para los años comprendidos de 1941 a 1947
"Proyecciones Económicas de las Finanzas
Públicas de El Salvador", Wallich y Adler

Otra de las importantes reformas contenidas en el Decreto -
Legislativo No. 97 de 1940, es la referente a los porcentajes a --
aplicar cuando el impuesto se tasare de oficio: a las propiedades -
urbanas no edificadas se les calcularía una rentabilidad del 5% so-
bre su valor; para las propiedades urbanas edificadas susceptibles
de alquileres se calcularía una rentabilidad del 8% anual sobre su
valor; para las propiedades rústicas no cultivadas el 6% anual, pa-
ra las cultivadas el 10%; para los beneficios industriales un 12% -
anual; y para el comercio un 15% anual.

(1) Para estos años no fue posible obtener información
debido a que no se presentó la Memoria de la Ges-
tión de Hacienda ni el Informe Complementario Cons-
titucional.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1951

Por Decreto Legislativo No. 520 de fecha 10 de diciembre de 1951, sancionado por el Poder Ejecutivo dos días después y publicado en el Diario Oficial No. 232, del 17 del mismo mes y año, se decretó una nueva Ley Impuesto sobre la Renta, la que entró en vigencia el día 31 de diciembre de 1951, por disposición contenida en el Artículo 59 de la misma Ley.

Esta Ley introdujo cambios verdaderamente fundamentales respecto de la de 1916 y sus reformas de 1940, procurándose en primer lugar, agrupar sistemáticamente las disposiciones referentes a materias afines pudiendo observarse, en ese orden de ideas, que primeramente se encuentran los títulos referentes a las disposiciones sus-tantivas de la Ley, es decir, las que establecen derechos y obliga-ciones, tanto para el Estado como para los contribuyentes; ensegui-da se encuentran los aspectos adjetivos de la Ley, es decir, aque--llos que indican como hacer efectivos los derechos y obligaciones -definidos; posteriormente va el título relativo a sanciones, que --por cierto es muy novedoso en relación con la anterior Ley y final-mente aparecen las disposiciones generales y transitorias.

La referida Ley constaba de los siguientes títulos:

- TITULO I - Sujeto y Objeto del Impuesto
- TITULO II - Determinación de la Renta
- TITULO III - Cálculo del Impuesto
- TITULO IV - Investigación de la Renta
- TITULO V - Exenciones y deducciones

- TITULO VI - Determinación del Impuesto
- TITULO VII - Recaudación y Pago del Impuesto
- TITULO VIII - Tribunal de Apelaciones
- TITULO IX - Sanciones
- TITULO X - Disposiciones generales

La Ley constaba de 59 Artículos y un Artículo Transitorio.

Resultaría una tarea demasiado grande para los límites de esta tesis pretender señalar todos los cambios que la Ley de 1951 introdujo sobre la de 1916 y sus reformas, pues fueron muchos y de carácter trascendental, pero si consideramos apropiado señalar algunos de los cambios más importantes.

En primer lugar hemos de señalar los cambios en las tablas de imposición. La Ley de 1951 aumentó a más del doble la tasa marginal de imposición, pues se fijó el 44% como el inicio de la tarifa proporcional, comenzando de un nivel de ingreso que excediera de ₡ 150.000.00, mientras que la Ley anterior se volvía proporcional a partir de un ingreso mayor de ₡ 50.000.00 con una tarifa del 20% en niveles de renta superiores a esta última cantidad.

Además las referidas tablas traían un gran cambio hasta en el aspecto formal, pues nos daban el impuesto acumulado correspondiente a cada nivel de renta, presentándonos en el mismo renglón la tarifa a aplicar sobre el excedente de dicho nivel de renta, -- hasta el siguiente nivel. Esta forma de presentación facilitó de una manera notable el cálculo del impuesto al contribuyente.

En el aspecto administrativo es digno de señalarse el adelanto que significó el hecho de que la Ley encomendara al contribuyente la obligación de determinarse su renta bruta, sus deducciones, su renta neta, su renta imponible y finalmente computarse su impuesto el que podía ser pagado sesenta días después de terminado el plazo para declarar.

La Ley anterior tenía entre sus inconvenientes el de permitir que el contribuyente devolviera su formulario de declaración en blanco y firmado y el impuesto no podía pagarse mientras no fuera tasado por la Dirección General de Contribuciones Directas. Es decir, la Ley de 1951 vino a suprimir la causa más importante de mora por parte de los contribuyentes.

Otro de los cambios dignos de ser notados es el referente al tratamiento que la Ley de 1951 daba a las sociedades y a los socios, en comparación con el que les daba la Ley anterior.

Como ya se dijo antes, la Ley de 1916 seguía el criterio de considerar sujeto de Impuesto tan sólo a la sociedad. Esa ley obligaba a las sociedades a pagar el impuesto con base en la misma tabla de imposición que gravaba a las personas naturales y los socios no estaban obligados a pagar sobre las utilidades o dividendos que les repartían dichas sociedades.

La Ley de 1951 abandonó el sistema de la de 1916 y estableció otro completamente diferente, en el cual, tanto la sociedad como el socio son sujetos del impuesto en razón de las utilidades sociales, de tal manera que, la sociedad pagará impuesto por las utilidades que ella ha percibido y luego el socio debe pagar impuesto

sobre las mismas utilidades, cuando le son repartidas por la sociedad. Con el fin de gravar a ambos sujetos en la forma indicada, la ley contiene una tabla especial para calcular el impuesto de las -- personas jurídicas, tabla que llega hasta un 5% como máximo y se en encuentra en el Artículo 10, numeral 2o. de la Ley; además, el socio deberá calcular el impuesto por las utilidades que le sean distri-- buidas y por cualquier otro ingreso, de conformidad con la tabla -- para personas naturales que aparece en el numeral 1o. del Artículo citado.

Además es interesante señalar que la Ley de 1951 hace una - diferenciación en el trato para los socios, en cuanto se refiere a que la sociedad sea anónima o de otro tipo. La diferenciación con- siste en que a los socios de sociedades anónimas los grava solamen- te en aquellas utilidades que perciba realmente, ya sea en forma de dividendos o mediante operaciones contables; es decir, que si no -- hay reparto de dividendos el accionista no pagará impuesto sobre -- las utilidades sociales; en cambio los socios de las demás clases - de sociedades están obligados a hacerse una distribución teórica de las utilidades sociales y a pagar impuesto por dichas utilidades en todo caso.

La adopción del sistema descrito hizo necesario establecer ciertas disposiciones dentro de la Ley para determinar la renta per- sonal de los socios y al mismo tiempo evitar la evasión legal del - impuesto a través de deducciones en la utilidad social previas a la determinación de la utilidad distribuable. Los preceptos que la -- Ley en referencia contenía, encaminados al fin antes descrito, fue-

ron intensamente debatidos a causa de que provocaron situaciones de verdadera injusticia, al grado de que posteriormente las disposiciones fueron modificadas.

La disposición que comentamos estaba contenida en el Artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Otra de las características de la Ley que comentamos estaba dada por el gran estímulo que dió para la creación y el funcionamiento de sociedades anónimas. Los principales incentivos se derivaban del hecho de que el pago del impuesto podía ser diferido y utilizado en provecho de la sociedad por tiempo indeterminado mediante el expediente de no distribuir dividendos entre los accionistas, y crear nuevas sociedades anónimas con las reservas acumuladas cuando estas ya fueran considerables.

Las operaciones de esta naturaleza fueron tan frecuentes, que en 1961 se dió un Decreto por medio del cual se obligaba a los accionistas a declarar como renta las utilidades acumuladas durante los diez años anteriores, o sea durante todo el tiempo que había estado vigente la Ley. Como esta disposición era tan fuerte, poco tiempo después fue reformada, permitiéndose que se declarara anualmente una décima parte de las utilidades acumuladas.

Entre las novedades que trajo en lo administrativo la Ley de 1951 se puede citar la creación de las Delegaciones Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas, y la introducción del principio de la buena fe del contribuyente al admitirle la declaración jurada y permitirle computarse por si mismo el impuesto. Además, el cambio fue trascendental en los aspectos pena--

les, pues la Ley establece metódicamente sanciones para quien no declare; para quien no presenta la declaración en tiempo; para quien no paga a tiempo; para quien evade el impuesto; y hasta para quien lo evade no intencionalmente. Además hay sanciones para los agen--tes de retención que no cumplen sus obligaciones, ya sea retener el impuesto o de enterarlo en su tiempo.

Otro aspecto administrativo importante que fue debidamente establecido por la Ley de 1951, fue el referente a la retención del impuesto en el pago de salarios. Para ese fin se complementó la -- Ley y el Reglamento con tablas de retención elaboradas ad-hoc.

Se puede señalar como deficiencia de carácter jurídico de - la Ley comentada el hecho de que un aspecto sustantivo, como es la definición de los gastos deducibles y no deducibles fue remitida al Reglamento de la Ley.

Por encontrarlo de interés histórico, presentamos enseguida las tablas y porcentajes de imposición de esta Ley:

"Artículo 10.— El impuesto sobre la renta se calculará con forme a las siguientes disposiciones:

Impuesto de contri
buyentes domicilia
dos en el país, ex
cepto sociedades

lo.) - Con excepción de las sociedades, todo contribuyente, nacional o - extranjero, domiciliado en el país, pagará el impuerto de acuerdo con la siguiente tabla:

Si la renta imponible es:

Hasta	de	a	de	de	más	%	S/el	
	₡ 1.000.01		₡ 2.000.00	₡ 30.00	más	3.80%	exce	1.000.00
	₡ 2.000.01		₡ 3.000.00	₡ 68.00	más	4.60%	den-	2.000.00
	₡ 3.000.01		₡ 4.000.00	₡ 114.00	más	5.40%	te	3.000.00
	₡ 4.000.01		₡ 5.000.00	₡ 168.00	más	6.20%		4.000.00
	₡ 5.000.01		₡ 6.000.00	₡ 230.00	más	7.00%		5.000.00
	₡ 6.000.01		₡ 7.000.00	₡ 300.00	más	7.80%		6.000.00
	₡ 7.000.01		₡ 8.000.00	₡ 378.00	más	8.60%		7.000.00
	₡ 8.000.01		₡ 9.000.00	₡ 464.00	más	9.40%		8.000.00
	₡ 9.000.01		₡ 10.000.00	₡ 558.00	más	10.20%		9.000.00
	₡ 10.000.01		₡ 12.000.00	₡ 660.00	más	11.00%		10.000.00
	₡ 12.000.01		₡ 14.000.00	₡ 880.00	más	12.00%		12.000.00
	₡ 14.000.01		₡ 16.000.00	₡ 1.120.00	más	13.00%		14.000.00
	₡ 16.000.01		₡ 20.000.00	₡ 1.380.00	más	14.00%		16.000.00
	₡ 20.000.01		₡ 25.000.00	₡ 1.940.00	más	15.00%		20.000.00
	₡ 25.000.01		₡ 30.000.00	₡ 2.690.00	más	16.00%		25.000.00
	₡ 30.000.01		₡ 36.000.00	₡ 3.490.00	más	17.50%		30.000.00
	₡ 36.000.01		₡ 42.000.00	₡ 4.540.00	más	19.00%		36.000.00
	₡ 42.000.01		₡ 48.000.00	₡ 5.680.00	más	20.50%		42.000.00
	₡ 48.000.01		₡ 54.000.00	₡ 6.910.00	más	22.00%		48.000.00
	₡ 54.000.01		₡ 62.000.00	₡ 8.230.00	más	23.50%		54.000.00
	₡ 62.000.01		₡ 70.000.00	₡ 10.110.00	más	25.00%		62.000.00
	₡ 70.000.01		₡ 80.000.00	₡ 12.110.00	más	27.00%		70.000.00
	₡ 80.000.01		₡ 95.000.00	₡ 14.810.00	más	30.00%		80.000.00
	₡ 95.000.01		₡ 110.000.00	₡ 19.310.00	más	33.00%		95.000.00
	₡ 110.000.01		₡ 125.000.00	₡ 24.260.00	más	36.00%		110.000.00
	₡ 125.000.01		₡ 150.000.00	₡ 29.660.00	más	40.00%		125.000.00
	₡ 150.000.01	en adelante		₡ 39.660.00	más	44.00%		150.000.00

Impuesto de sociedades domiciliadas en el país.

20.) - Las sociedades, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, sin perjuicio de lo que deba pagar el socio conforme a este artículo, pagarán el impuesto de acuerdo con la siguiente tabla:

Si la renta imponible es:

Hasta de ₡5.000.00
de ₡5.000.00 en adelante

El Impuesto será de:

2.50% ~~de~~ su monto
₡ 125.00 más 5% sobre el excedente de - -
₡ 5.000.00.

Las sociedades no computarán en su renta imponible las utilidades que hayan percibido o que se les haya acreditado por otras sociedades, -- cuando estas hayan sido sujetos de imposición.

Impuesto de contribuyentes no domiciliados en el país.

30.) - Toda persona, natural o jurídica, nacional o extranjera, que no esté domiciliada en el país, pagará un impuesto real del veinte -- por ciento sobre la renta imponible que obtenga en El Salvador.

Impuesto de sucesiones

40.) - En los casos en que el sujeto de gravamen fuere una sucesión, -- se aplicará el régimen señalado en el numeral lo. de este Artículo."

Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951

A continuación presentamos un índice de reformas a la Ley -- de 1951, efectuadas durante el transcurso de la década comprendida de 1951 a 1960, que prácticamente sólo constituyeron ampliaciones, modificaciones o sustituciones de determinados artículos, sin pretender modificar los objetivos generales de la Ley. Después de anotar este inventario, nos referiremos a las reformas que sí pretendieron tener alcances más trascendentales.

Índice de Reformas

- 1.- Decreto Legislativo No. 653, de 30 de abril de 1952. D. O. -- No. 92, Tomo 155, del 16 de mayo de 1952.
Por medio de este Decreto se sustituye el inciso final del Artículo transitorio.

- 2.- Decreto Legislativo No. 1307, de 11 de diciembre de 1953. D. O. No. 233, Tomo 161, de 22 de diciembre de 1953. Por medio de este Decreto se sustituye el tenor de varios Artículos, que son: el 1, 6, 8, 10, 12, 20, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 36, 38, 46, 47 y 51.
- 3.- Decreto Legislativo No. 1354, de 21 de enero de 1954. Diario Oficial No. 25, Tomo 162 del 5 de febrero de 1954. Por medio de este Decreto se reforma el literal d) del Artículo 58.
- 4.- Decreto Legislativo No. 1365 del 28 de enero de 1954, publicado en el Diario Oficial No. 25, Tomo 162 del 5 de febrero de 1954. Se sustituyen los incisos 1o. y 2o. del Artículo 36, y el numeral 5o. del Artículo 38.
- 5.- Decreto Legislativo No. 1843 del 25 de mayo de 1955. Diario Oficial No. 107, Tomo 167 del 9 de junio de 1955. Para la aplicación de las deducciones que se refieren los numerales 1 y 2, Artículo 24 de la Ley, se consideran convenientes a los intereses de la economía nacional, las industrias que tengan por objeto la producción de artículos destinados a satisfacer necesidades de la población; así como proporcionar ocupación a un número considerable de trabajadores.
- 6.- Decreto Ejecutivo No. 71 de 8 de diciembre de 1955. Diario Oficial No. 227, de 8 de diciembre de 1955, Tomo 169. Por medio de este Decreto se aprueban las tablas de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente y las reglas para su aplicación.
- 7.- Decreto Legislativo No. 2083 del 23 de marzo de 1956. Diario Oficial No. 59, Tomo 170 del 23 de marzo de 1956. Se sustituye el numeral 8o. del Artículo 23 de la Ley, y se le agregan los numerales 9o. y 10o.
- 8.- Decreto Legislativo No. 2529 de noviembre de 1957. Diario Oficial No. 4, Tomo 178 del 8 de enero de 1958. Agregáse otro párrafo al último inciso del Artículo 6o.
- 9.- Decreto Legislativo No. 2774. Diario Oficial No. 14 del 22 de enero de 1959. Adiciónase al Artículo 23 el siguiente numeral: llo. Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos bancarios.

Recaudaciones efectuadas durante
la vigencia de las tablas impositivas de 1951

Las recaudaciones aumentaron notablemente en relación con las que se obtenían con las tablas de 1940, debido tanto al incremento en las tablas impositivas como a la mejoría en la eficiencia administrativa, principalmente en lo referente al cómputo del impuesto por el propio contribuyente, la emisión del mandamiento de ingreso casi simultáneamente con la entrega de la declaración de renta y especialmente por la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley. Los ingresos obtenidos fueron los siguientes:

Recaudaciones efectuadas
y Porcentajes sobre ingresos totales

<u>Años</u>	<u>Impuesto sobre la renta recaudado.- (Miles)</u>	<u>Ingresos tributa rios totales (Miles)</u>	<u>Porcentaje ingre sos tributarios totales</u>
1952	7.680.8	113.911.0	6.7 %
1953	10.450.5	125.791.0	8.3 %
1954	10.603.8	154.622.7	6.8 %
1955	11.600.8	153.485.2	7.6 %
1956	12.322.8	157.847.5	7.8 %
1957	12.844.8	175.794.0	7.3 %
1958	15.089.6	153.654.6	9.8 %
1959	15.888.6	141.238.6	11.2 %
1960	13.437.2	154.807.8	8.7 %
1961	15.409.7	141.632.6	10.8 %

FUENTE: Informe Económico Social preparado para la Comisión III -- del CIES por el Ministerio de Economía. Datos tomados del Anexo No. 1/3 de dicho informe, que fue preparado por el Consejo Nacional de Planificación y Coordinación Económica con base en los Informes Complementarios Constitucionales

Reformas efectuadas en el año 1961

En el año 1961, por medio del Decreto 300 de fecha 18 de -
septiembre de 1961, emitido por el Directorio Cívico Militar que go-
bernaba el país, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 fue re--
formada de una manera radical, teniendo las reformas varias finali-
dades, entre ellas la de aumentar los ingresos fiscales; la de gra-
var más intensamente las rentas fundadas (procedentes de capital) -
que las procedentes del trabajo; la de conceder una deducción de --
¢500.00 por cada hijo, sin poner límite al número de los que se de-
ben tomar en cuenta para conceder tal deducción; la de gravar total-
mente a los accionistas por las utilidades que les correspondían en
caso de distribuirse las utilidades obtenidas por las sociedades --
anónimas y la de dar distinto tratamiento en lo que respecta a la -
deducción básica, según proviniera la renta ya sea del trabajo, del
capital o de ambos. También por medio de este Decreto se reformó -
el concepto de renta obtenida en El Salvador y además dejó de for--
mar parte de la renta bruta el valor del arrendamiento que produci-
ría la casa de propiedad del contribuyente que él mismo habitare.

La reforma a la deducción básica consistió en reducir ésta
a ¢4.000.00 de manera general; pero permitiendo al mismo tiempo una
deducción adicional de ¢2.000.00 para las rentas procedentes del --
trabajo y una de ¢1.000.00 para las rentas mixtas.

Las tablas de imposición para las personas naturales queda-
ron establecidas en la forma que sigue:

Tabla No. 3
Rentas Mixtas

SI LA RENTA IMPONIBLE ES:

EL IMPUESTO SERA DE:

Hasta	Desde	Impuesto	Tasa	Base	Tasa	Impuesto
	0	0	3%	0	3%	0
de \$ 1.000.01	a \$ 2.000.00	\$ 30.00	más 3.80%	\$ 2.000.01	3%	\$ 1.000.00
de \$ 2.000.01	a \$ 3.000.00	\$ 68.00	más 4.60%	\$ 3.000.01	4.60%	\$ 2.000.00
de \$ 3.000.01	a \$ 4.000.00	\$ 114.00	más 5.40%	\$ 4.000.01	5.40%	\$ 3.000.00
de \$ 4.000.01	a \$ 5.000.00	\$ 168.00	más 6.20%	\$ 5.000.01	6.20%	\$ 4.000.00
de \$ 5.000.01	a \$ 6.000.00	\$ 230.00	más 7%	\$ 6.000.01	7%	\$ 5.000.00
de \$ 6.000.01	a \$ 7.000.00	\$ 300.00	más 7.80%	\$ 7.000.01	7.80%	\$ 6.000.00
de \$ 7.000.01	a \$ 8.000.00	\$ 378.00	más 8.60%	\$ 8.000.01	8.60%	\$ 7.000.00
de \$ 8.000.01	a \$ 9.000.00	\$ 464.00	más 9.40%	\$ 9.000.01	9.40%	\$ 8.000.00
de \$ 9.000.01	a \$ 10.000.00	\$ 558.00	más 10.20%	\$ 10.000.01	10.20%	\$ 9.000.00
de \$ 10.000.01	a \$ 12.000.00	\$ 660.00	más 11.05%	\$ 12.000.01	11.05%	\$ 10.000.00
de \$ 12.000.01	a \$ 14.000.00	\$ 881.00	más 12%	\$ 14.000.01	12%	\$ 12.000.00
de \$ 14.000.01	a \$ 16.000.00	\$ 1.121.00	más 13%	\$ 16.000.01	13%	\$ 14.000.00
de \$ 16.000.01	a \$ 20.000.00	\$ 1.381.00	más 14%	\$ 20.000.01	14%	\$ 16.000.00
de \$ 20.000.01	a \$ 25.000.00	\$ 1.941.00	más 15%	\$ 25.000.01	15%	\$ 20.000.00
de \$ 25.000.01	a \$ 30.000.00	\$ 2.691.00	más 16%	\$ 30.000.01	16%	\$ 25.000.00
de \$ 30.000.01	a \$ 36.000.00	\$ 3.491.00	más 17.50%	\$ 36.000.01	17.50%	\$ 30.000.00
de \$ 36.000.01	a \$ 42.000.00	\$ 4.541.00	más 19%	\$ 42.000.01	19%	\$ 36.000.00
de \$ 42.000.01	a \$ 48.000.00	\$ 5.681.00	más 20.50%	\$ 48.000.01	20.50%	\$ 42.000.00
de \$ 48.000.01	a \$ 54.000.00	\$ 6.911.00	más 22%	\$ 54.000.01	22%	\$ 48.000.00
de \$ 54.000.01	a \$ 62.000.00	\$ 8.231.00	más 24.50%	\$ 62.000.01	24.50%	\$ 54.000.00
de \$ 62.000.01	a \$ 70.000.00	\$ 10.191.00	más 27%	\$ 70.000.01	27%	\$ 62.000.00
de \$ 70.000.01	a \$ 80.000.00	\$ 12.351.00	más 29.50%	\$ 80.000.01	29.50%	\$ 70.000.00
de \$ 80.000.01	a \$ 90.000.00	\$ 15.301.00	más 32%	\$ 90.000.01	32%	\$ 80.000.00
de \$ 90.000.01	a \$ 100.000.00	\$ 18.501.00	más 34.50%	\$ 100.000.01	34.50%	\$ 90.000.00
de \$ 100.000.01	a \$ 110.000.00	\$ 21.951.00	más 38.50%	\$ 110.000.01	38.50%	\$ 100.000.00
de \$ 110.000.01	a \$ 120.000.00	\$ 25.801.00	más 42.50%	\$ 120.000.01	42.50%	\$ 110.000.00
de \$ 120.000.01	a \$ 130.000.00	\$ 30.051.00	más 46.50%	\$ 130.000.01	46.50%	\$ 120.000.00
de \$ 130.000.01	a \$ 140.000.00	\$ 34.701.00	más 50.50%	\$ 140.000.01	50.50%	\$ 130.000.00
de \$ 140.000.01	a \$ 150.000.00	\$ 39.751.00	más 54.50%	\$ 150.000.01	54.50%	\$ 140.000.00
de \$ 150.000.01	a \$ 165.000.00	\$ 45.201.00	más 60%	\$ 165.000.01	60%	\$ 150.000.00
de \$ 165.000.01	a \$ 180.000.00	\$ 54.201.00	más 65.50%	\$ 180.000.01	65.50%	\$ 165.000.00
de \$ 180.000.01	a \$ 195.000.00	\$ 64.026.00	más 71%	\$ 195.000.01	71%	\$ 180.000.00
de \$ 195.000.01	en adelante	\$ 74.676.00	más 76.50%			\$ 195.000.00

EJEMPLOS: a) Si un contribuyente obtiene, en el ejercicio que declara, una renta bruta total de \$35.500.00, de la cual - - - \$23.785.00 provienen de trabajo, y el resto, \$11.715.00 - provienen de capital, su renta se considera como mixta, en razón de que:

23.785.00 es el 67 % de 35.500.00, pues 11.715.00 es el 33% de 35.500.00, ya que

$$\frac{23.785}{35.500} \times 100 = 67 \% \quad \text{y}$$

$$\frac{11.715.00}{35.500} \times 100 = 33\%$$

b) Si un contribuyente obtiene, en el ejercicio que declara, una renta bruta total de \$35.500.00, de la cual - - \$19.525.00 provienen de capital, y el resto de - - - \$15.975.00 provienen de trabajo, su renta se considera como mixta, en razón de que:

19.525.00 es el 55 % de 35.500.00, pues 15.975.00 es el 45% de
35.500.00 ya que

$$\frac{19.525.00}{35.500} \times 100 = 55\% \quad \text{y} \quad \frac{15.975.00}{35.500} \times 100 = 45\%$$

En ambos casos, y en todas aquellas situaciones en las cuales los porcentajes respectivos sean inferiores al 67% hasta llegar al 33%, la renta correspondiente se tendrá como mixta, así:

PRINCIPAL TRABAJO	COMPLEMENTO CAPITAL	PRINCIPAL CAPITAL	COMPLEMENTO TRABAJO
67%	33%	67%	33%
65%	35%	65%	35%
60%	40%	60%	40%
55%	45%	55%	45%
50%	50%	50%	50%
45%	55%	45%	55%
40%	60%	40%	60%
35%	65%	35%	65%
33%	67%	33%	67%

(Nota: Sirve de base la columna principal de la izquierda, en cada caso).

El Decreto 300 antes comentado causó gran impacto en todas las clases de contribuyentes, tanto por el aumento de obligaciones que imponía a los contribuyentes de más altos niveles de ingresos como por la oscura redacción de algunas de sus disposiciones, por cuyo motivo, en el mismo año de 1961 se dictaron nuevas reformas encaminadas ya sea a interpretar auténticamente aquel Decreto o bien a suavizar algunas de sus disposiciones o a aclarar sus conceptos.

Entre estas nuevas reformas merecen citarse las contenidas en el Decreto No. 442, de fecha 6 de diciembre de 1961 y el Decreto No. 536 del 28 del mismo mes, emitidos ambos por el ya mencionado Directorio Cívico Militar. El primero de dichos Decretos fue publicado en el Diario Oficial No. 225, Tomo 193 del 7 del citado mes; y el segundo, o sea el Decreto 536, fue publicado en el Diario Oficial de su propia fecha.

El Decreto No. 442 contenía una interpretación auténtica del Artículo 3 del Decreto 300; luego disponía intercalar un inciso más en el Artículo 6 reformado por el mismo Decreto y luego más reformas a las reformas.

Del mismo tenor son las disposiciones contenidas en el Decreto 536.

Todas estas reformas hicieron nacer la necesidad de emitir una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta debidamente estudiada, que recogiera lo bueno que pudiera haber en estas reformas y eliminara sus errores; y al mismo tiempo, que estuviera acorde con las exigencias doctrinarias y de política fiscal correspondiente a la presente época.

Fue así como, por Decreto No. 479 de fecha 19 de diciembre de 1963, sancionado por el Poder Ejecutivo el 20 del mismo mes y publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963, se emitió una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, que entró en vigencia el día 31 del mismo mes y año y sobre la cual, nos proponemos hacer un análisis económico en la tercera parte de esta tesis.

Pero no hemos de concluir esta parte histórica sin asentar los datos de las recaudaciones de Impuesto obtenidas a partir de la sustitución de las tablas impositivas que contenía la Ley de 1951 - por las tablas de imposición estructuradas mediante el Decreto 300 del año 1961 y sus reformas, con las cuales se recaudó el impuesto durante los años 1962 y 1963. Asimismo, con fines comparativos a la vez que históricos, anotaremos aquí la recaudación obtenida durante el año 1964, que fue el primero en que se aplicaron las tablas de la Ley de 1963.

Recaudaciones de Impuesto sobre la Renta
y relación porcentual con el total de impuestos recaudados

<u>Años</u>	<u>Impuesto sobre la Renta recaudado</u>	<u>Recaudación total por Impuestos</u>	<u>Relación porcentual</u>
1962	₡ 23.110.256.87	₡ 151.976.335.35	15.2 %
1963	₡ 24.238.187.00	₡ 164.034.140.89	14.8 %
1964	₡ 35.762.836.93	₡ 199.604.068.76	17.9 %

FUENTE: Informes complementarios constitucionales.

GENERALIDADES

La ley de Impuesto sobre la Renta vigente, fué emitida por Decreto Legislativo No. 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, sancionada por el Poder Ejecutivo el día siguiente y publicada en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 del mismo mes habiendo entrado en vigencia el 31 de diciembre de 1963, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 119 de la misma Ley. El efecto de señalar dicha fecha para la iniciación de la vigencia de la Ley, fué el de gravar conforme a lo dispuesto en la misma, la renta obtenida durante el año 1963.

En términos generales, puede decirse que la Ley en referencia fué estructurada pretendiendo seguir los siguientes objetivos:

- 1o. Corregir las injusticias y deficiencias en la distribución de la carga impositiva contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como había quedado en 1962 como consecuencia de los decretos Nos. 300, 442 y 502 del Directorio Cívico Militar.
- 2o. Obtener incremento en los ingresos fiscales.
- 3o. Conformar la Ley a los compromisos adquiridos al respecto en los acuerdos de Punta del Este, en cuanto se refiere a "exigir más a quienes más tienen, castigar severamente la evasión de impuestos, redistribuir la renta nacional y al mismo tiempo alentar la inversión y reinversión de capitales y el ahorro".
- 4o. Introducir nuevas situaciones que dan origen al impuesto, considerándose como gravables determinados tipos de renta -

que en la ley anterior no eran objeto del impuesto, como - por ejemplo, las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales domiciliadas en el país.

Siempre expresado en forma general, puede decirse que los objetivos buscados se logran en un alto porcentaje, a pesar de que, por corregir algunas deficiencias, se ha caído en otro tipo de errores, como se demostrará al hacer un análisis más completo en párrafos posteriores.

A continuación se comentan algunos de los aspectos más importantes de la Ley de referencia.

CAPITULO I

SUJETOS DEL IMPUESTO

Quienes son Sujetos del Impuesto de El Salvador

El artículo 10. de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que son sujetos del referido impuesto:

10. Las personas, naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, por las rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional;
20. Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador, por las rentas obtenidas en el territorio nacional.
30. Las personas jurídicas nacionales y extranjeras, domiciliadas o no en el país, por las rentas obtenidas en el terri-

torio nacional.

Además el artículo 19 de la misma Ley crea un nuevo tipo de sujeto del impuesto, constituido por los conjuntos culturales, - artísticos, deportivos y similares, formados por personas naturales no domiciliadas en el país, los cuales pagarán el impuesto sobre la renta obtenida por dichas actividades culturales, artísticas, deportivas, etc.

La creación de este nuevo sujeto del impuesto tiene importancia legal y administrativa, pues viene a apoyar legalmente un procedimiento que ya se estaba utilizando en la oficina administrativa del impuesto. Este procedimiento se hace necesario para evitar casos como el siguiente: Un conjunto de ballet viene al país - con 50 artistas todos domiciliados fuera de El Salvador, y permanece aquí por un período de 2 meses haciendo presentaciones en la capital. Durante ese lapso recauda cierta cantidad por concepto de - entrada al espectáculo y paga a cada uno de los artistas el valor de su salario, ya sea por cada una de las funciones o por semana, o -- por quincena, etc. Al cabo de los 2 meses, el mencionado conjunto da por terminadas sus presentaciones y se prepara a salir hacia -- cualquier otro país, teniendo entonces que hacer la declaración de Impuesto sobre la Renta y el pago correspondiente. Veamos el pro-- blema que surgía en el pasado: tenía que presentar su declaración - cada uno de los integrantes del conjunto, (en este ejemplo, 50 de-- claraciones) por el salario devengado y el representante del conjun to por la utilidad líquida del mismo, deducidos por supuesto los -

salarios pagados.

Visto ese problema, se optó por cobrar el impuesto al conjunto, obteniéndose iguales resultados monetarios puesto que a las personas no domiciliadas les corresponde pagar la misma tasa cualquiera que sea el monto de su renta. De esa manera, se eliminó el problema administrativo que presentaba la recaudación del impuesto en esos casos, pero naturalmente, la Dirección General de Contribuciones Directas se encontraba ante una situación de hecho. Esa -- situación ha sido legalizada mediante lo dispuesto en el artículo 19 citado, pero la creación del nuevo sujeto, no ha representado -- ningún aumento del ingreso fiscal.

En general, los Sujetos de Impuesto señalados por nuestra Ley son los que normalmente aparecen en la mayoría de las legislaciones. Y como comentario podemos decir que dichos sujetos han -- sido establecidos con criterio jurídico y no con criterio económico, excepción hecha del sujeto de impuesto constituido por los conjuntos artísticos, culturales y deportivos.

El matrimonio y la familia como Sujetos del Impuesto

Opinamos que, así como se incluyó entre los contribuyentes a los conjuntos ya mencionados, que por regla general son --- agrupaciones o sociedades de hecho, también podría incluirse entre los sujetos del impuesto a los matrimonios y grupos familiares que tienen ingresos conjuntos, ya que es innegable que estos son ver-- daderos entes económicos con capacidad tributaria muy diferente de los individuos que los componen, por lo que la imposición a estos-

entes nos hace acercarnos más a la aspiración permanente de hacer cada vez más justa la distribución de la carga impositiva.

El principio de gravar conjuntamente la renta de los matrimonios o de los grupos familiares, coincide con la situación familiar que es común en El Salvador y no solo en este país sino que podríamos decir sin temor a equivocarnos, que es común en la generalidad de los países y que consiste en el hecho de que los ingresos de los componentes del grupo familiar se unen y se utilizan conjuntamente para el provecho de toda la familia.

Antes de seguir adelante con la presente sugerencia, permítasenos exponer porqué la imposición al grupo familiar se acerca más a la equidad en la distribución de la carga impositiva: supongamos un empleado "A" que tiene a su esposa y sus dos hijos. Este empleado gana ₡ 12.000.00 anuales pero su esposa e hijos no ganan. Como consecuencia, él soporta toda la carga familiar. Tomando como base su ingreso y las leyes vigentes, le correspondería pagar un impuesto de ₡ 190.00.

Otra persona, "B" también tiene un empleo donde gana la misma cantidad que el anterior, o sea ₡ 12.000.00 al año, y además tiene su esposa y dos hijos menores, pero a diferencia del anterior tanto la esposa como los hijos menores devengan un sueldo de ₡ 350.00 cada uno al mes, o sean ₡ 4.200.00 al año, cada uno, cantidades que, de conformidad con los usos, son aportadas para el provecho familiar. Tal como se encuentra la Ley actual ni la esposa ni los hijos de "B" son sujetos del Impuesto, así es que el -

Impuesto que le corresponde pagar a "B" es de \$ 190.00 o sea lo mismo que le toca pagar a "A". ¿Será justo que tengan que pagar lo mismo, cuando "A" soporta toda la carga familiar, mientras que "B" apenas soporta la mitad de dicha carga indudablemente que no?

Y no se crea que el tratamiento al matrimonio o al grupo familiar solo tiene por resultado aumentar el ingreso fiscal. Por el contrario, también en algunos casos, o quizás en la mayoría, este sistema reporta disminución de impuestos, pues, en el caso de que se este gravando, por ejemplo matrimonio, si la esposa no trabaja de todas maneras la renta que gana el esposo tiene que dividirse entre 2 y así la tasa con que se gravan ambas mitades del ingreso "matrimonial" son inferiores a la tasa que tendría que aplicarse en el caso de gravar únicamente al esposo.

En vista de esta última observación, para proceder a considerar al matrimonio o al grupo familiar como sujeto de impuesto, es necesario que simultáneamente se haga un reajuste general de las tablas del impuesto.

Conviene hacer notar que este procedimiento resulta bastante gravoso para las personas solteras, por lo que puede decirse que tiene efectos beneficiosos en favor del matrimonio.

Como ejemplo, podemos citar la legislación del Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos, Canadá e Inglaterra, que ya consideran como contribuyentes al matrimonio, resultando dignas de ser observadas las cantidades que paga un contribuyente soltero comparadas con las que paga un matrimonio sin hijos.

Cuadro comparativo de lo que pagaba en --
1958 en los Estados Unidos un contribuyente
soltero y un matrimonio sin hijos:

(Impuesto sobre la Renta)

<u>Ingreso Anual</u> <u>dólares</u>	<u>Contribuyente</u> <u>soltero</u>	<u>Matrimonio</u> <u>sin hijos</u>
700	6	0
1:000	60	0
1:500	150	30
2:000	240	120
2:500	330	210
3:000	422	300
5:000	818	660
10:000	2.096	1.636
15:000	4.002	2.960
20:000	6.412	4.532
30:000	12.228	8.434
50:000	25.668	19.002
100.000	65.928	52.056

Nota: Los datos anteriores corresponden a las tasas impositivas anteriores a la rebaja de impuestos propuesta durante la administración del Presidente Kennedy. Indudablemente, ahora las -- cantidades a pagar deben ser menores que las que aparecen en este cuadro, pero la relación de las cantidades seguramente -- seguirá siendo aproximadamente igual a la que se observa --- aquí.

Fuente: Canadian Tax Foundation, The National Finances, 1958-1959, -- pag. 26, citado por John F. Due en "Análisis Económico de los Impuestos" pag. 137

Porqué son sujeto de impuesto las personas jurídicas al mismo tiempo que tributan los socios por las utilidades provenientes de las mis-- mas?

La imposición a las personas jurídicas es otro de los as-- pectos en que la práctica fiscal se ha adelantado mucho a lo que -- sobre el particular nos dice la Ciencia de la Hacienda Pública.

La tradición en materia de finanzas públicas sostiene que el establecimiento del impuesto sobre la renta de las sociedades -- además del impuesto personal, puede producir efectos negativos muy significativos en toda la actividad económica.

La primera crítica que se le hace tiene relación con los principios impositivos, pues se dice que el gravamen a las sociedades viola los conceptos generalmente aceptados sobre la equidad en la distribución de la carga tributaria, ya que la existencia de las sociedades no puede ocultar la realidad de que la carga impositiva descansa finalmente sobre los individuos. Y como generalmente las sociedades pagan su impuesto sobre las mas altas tasas Impositivas--

(1) resulta, que, al distribuir las ganancias con previa deducción del impuesto pagado

- (1) Se dice que las sociedades pagan sobre las más altas tasas impositivas porque, como generalmente se constituyen con el objeto de reunir grandes capitales, estos grandes capitales normalmente producen a su vez ganancias voluminosas, aunque talvez dichas utilidades sean relativamente bajas. Por ejemplo, una sociedad anónima con un capital de 20 millones de colones, puede obtener normalmente una utilidad líquida de un millón de colones, correspondiéndole pagar, conforme las tablas actuales, un impuesto sobre la renta de \$142.500.00 o sea, el 14.25% de tasa efectiva. En estas condiciones, un accionista poseedor de la milésima parte del capital, a quien sin trasladarle el impuesto pagado por la sociedad le hubiera correspondido un dividendo de 1000 colones, por causa del impuesto social recibirá dividendos por valor de \$857.50, o sea que ha recaído sobre él la tasa efectiva del 14.25%; mientras que otro accionista, poseedor de la décima parte del capital social, a quien le correspondiera un dividendo de \$100.000.00; por efecto del impuesto social recibirá un dividendo de \$85.750.00, o sea que le recae la misma tasa efectiva del 14.25% que incidió sobre aquel que únicamente recibió la centésima parte de este último dividendo. En otras palabras, el impuesto se volvió proporcional al ser trasladado a los socios.

(o sea al trasladar el impuesto al socio) prácticamente se está obligando al accionista o socio a pagar una tasa proporcional --- equivalente a la tasa efectiva pagada por la sociedad, aunque el total de utilidades percibidas por dicho accionista o socio esté por debajo del ingreso que se puede considerar como mínimun vital y sea por lo tanto declarable exento, ya sea en concepto de deducción básica o de crédito básico.

Otra crítica que se le hace al impuesto sobre la renta de las sociedades, es que tiene efectos adversos sobre la inversión.- Al respecto se dice que, aunque es posible trasladar parte del impuesto reduciendo los dividendos, la mayor parte del impuesto se tomará de fondos que de otra manera estarían disponibles para expansión de las empresas. Si el valor de los fondos que quedan disponibles para invertir después del pago es inferior a la suma que la empresa tenía planeado utilizar para expansión, posiblemente esta expansión no se llevará a cabo, a menos que se puedan obtener fondos de fuentes externas.

También se dice que el impuesto a las personas jurídicas puede disminuir los incentivos para invertir, tanto porque la doble imposición provoca un efecto psicológico contrario a la expansión, como porque el impuesto a las sociedades provoca una severa reducción a las utilidades sociales, de donde resulta que los Directores de empresas no desearán efectuar inversiones marginales.

Además, los opositores del impuesto a las sociedades opinan que dicho impuesto retrasa el progreso económico, puesto que,-

al reducir los incentivos para invertir, protege de la competencia a las empresas ya establecidas ayudando a mantener posiciones que no siempre representan lo más deseable.

Por supuesto, hay muchas otras razones más que se aducen para adversar el impuesto a las sociedades, incluyendo el de la doble imposición, que por trillado dejamos de mencionarlo.

Pero, a pesar de todas las razones en contra, lo cierto es que el impuesto a las personas jurídicas paralelo al gravamen sobre las utilidades sociales que perciben los socios, se ha ido introduciendo en todas las legislaciones al grado de que quizás ya no hay ningún país donde no exista esa forma de imposición.

Todavía puede citarse otra objección más y es la de que el procedimiento obliga a la disolución de las sociedades para evitar el pago de impuestos correspondientes a ellos ya que al empresario como persona natural, o a la reunión de empresarios sin personería jurídica les corresponde tributar solo una vez.

En los Estados Unidos el impuesto a las personas jurídicas comenzó el siglo pasado como un impuesto especial sobre los bancos y compañías de seguros establecidas como sociedades por acciones. En la mayoría de países, este impuesto se comenzó a cobrar hasta hace algunas pocas décadas, pero procurando evitar la doble imposición económica, es decir, que donde se gravaba a las sociedades no se les cobraba a los socios en la parte correspondiente a utilidades sociales. Es hasta muy recientemente, que se ha generalizado el gravamen en forma autónoma a la sociedad paralelo a la imposi--

ción a los socios por concepto de utilidades provenientes de sociedades; y al generalizarse, se ha observado estos dos fenómenos: -- por una parte, ha sido notorio **el** crecimiento volumen de ingresos-fiscales que se obtienen mediante este tipo de imposición, así como también ha sido notorio la frecuente elevación de las tasas impositivas a las sociedades, que ha ocurrido simultáneamente con la proliferación y crecimiento de las mismas.

El otro fenómeno observado, es que en los últimos años, -- el impuesto a la renta de las sociedades ya no ha sido utilizado -- únicamente con fines fiscales, o sea para procurar elevados ingresos al Estado, sino que se le está utilizando como un valioso --- instrumento de política económica, sobre todo en los países de economía floreciente en donde las sociedades por acciones participan de una manera importante en la formación del ingreso nacional. En este sentido se utiliza el impuesto para reactivar el funcionamiento de la competencia, desalentando la creación de las grandes empresas que por sus dimensiones tienden a debilitar la libre competencia y estimulando el apareamiento de empresas medias y pequeñas que por el contrario constituyen la esencia de la libre competencia.

El profesor Cesare Cosciani opina que el "impuesto a las sociedades es un instrumento que puede servir para reequilibrar el sistema económico, junto a otros instrumentos de que dispone el -- Gobierno, cuando exista una tendencia a la crisis o se tema alguna regresión por la falta de equilibrio entre la inversión y el aho--

rro, o cuando se manifiesten tendencias inflacionarias o deflacionarias, o también cuando se quiera acentuar el proceso de expansión económica" (Cesare Cosciani, "Problemas Relacionados con la Imposición de las personas jurídicas" Revista de Ciencias Económicas -- No. 14, Abril-Mayo-Junio, Buenos Aires).

El Salvador no ha podido sustraerse a la tendencia general de gravar a las sociedades considerándolas como un ente autónomo muy apto para obtener, por una parte, mayores ingresos fiscales; y, por otra, para utilizarlo como instrumento regulador del crecimiento económico sin interferir mayormente en los negocios de las empresas. Es así como el Inciso final del Artículo 10. de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que "las personas jurídicas nacionales y las extranjeras, domiciliadas o no en el país, pagarán el impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional".

La importancia de las personas jurídicas como sujetos del impuesto puede apreciarse a través de los siguientes datos numéricos:

Cuadro No.1

Composición de la Renta Bruta por sujetos del Impuesto en millones de colones

Sujetos	<u>1961</u>		<u>1962</u>		<u>1963</u>		<u>1964</u>	
	Millones de ₡	%	Millones de ₡	%	Millones de ₡	%	Millones de ₡	%
<u>RENTA BRUTA TOTAL</u>	<u>1026</u>	<u>100%</u>	<u>1.166</u>	<u>100%</u>	<u>1.276</u>	<u>100%</u>	<u>1482</u>	<u>100%</u>
<u>Primer Grupo</u>	<u>347</u>	<u>34%</u>	<u>377</u>	<u>32%</u>	<u>411</u>	<u>32%</u>	<u>455</u>	<u>30%</u>
Personas - naturales domicilia- das	346	34%	375	32%	410	32%	453	
Sucesiones Domicilia- das	1	..	2	..	1	..	2	
<u>Segundo -- Grupo</u>	<u>611</u>	<u>59%</u>	<u>717</u>	<u>62%</u>	<u>794</u>	<u>62%</u>	<u>950</u>	<u>65%</u>
Soc. Anóni-- mas Domici- liadas	331	32%	364	31%	426	33%	504	
Soc. Colecti vas domici- liadas	280	27%	353	31%	368	29%	446	
<u>Tercer Gru- po</u> no domici- liados	<u>68</u>	<u>7%</u>	<u>72</u>	<u>6%</u>	<u>71</u>	<u>6%</u>	<u>76</u>	<u>5%</u>

Fuente: Anuarios Estadísticos

Cuadro No. 2

Composición de la Renta Imponible
por clases de sujetos del Impues-
to (En millones de Colones)

<u>Sujetos</u>	<u>Millones</u> <u>de ₡</u> <u>%</u>	<u>Millones</u> <u>de ₡</u> <u>%</u>	<u>Millones</u> <u>de ₡</u> <u>%</u>	<u>Millones</u> <u>de ₡</u> <u>%</u>
RENTA IMPONI- BLE TOTAL ...	<u>146</u> <u>100%</u>	<u>160</u> <u>100%</u>	<u>173</u> <u>100%</u>	<u>247</u> <u>100%</u>
<u>Primer Grupo</u>	<u>80</u> <u>55%</u>	<u>91</u> <u>57%</u>	<u>95</u> <u>55%</u>	<u>158</u> <u>64%</u>
Personas natu- rales domici- liadas	80 55%	90 57%	94 55%	158 64%
Sucesiones -- domiciliadas-	.. ...	1 ...	1 ...	... ...
<u>Segundo Grupo</u>	<u>56</u> <u>38%</u>	<u>56</u> <u>35%</u>	<u>67</u> <u>39%</u>	<u>73</u> <u>29%</u>
Sociedades Anónimas Do- miciliadas .	39 27%	35 22%	43 25%	45 18%
Soc. Colecti- vas Domici- liadas	17 11%	21 13%	24 14%	28 11%
<u>Tercer Grupo</u> <u>(No Domicilia-</u> <u>dos)</u>	<u>10</u> <u>7%</u>	<u>13</u> <u>8%</u>	<u>11</u> <u>6%</u>	<u>16</u> <u>7%</u>

Fuente: Anuarios Estadísticos

Cuadro No.3

Composición del Impuesto sobre la Renta por clases de sujeto del -- Impuesto (en millones de colones)

<u>Sujetos</u>	<u>1961</u>		<u>1962</u>		<u>1963</u>		<u>1964</u>	
	Millones de ₡	<u>%	Millones de ₡	%	Millones de ₡	%	Millones de ₡</u>	<u>%</u>
<u>IMPUESTO TOTAL ..</u>	<u>14.6</u>	<u>100%</u>	<u>21.9</u>	<u>100%</u>	<u>22.7</u>	<u>100%</u>	<u>28.8</u>	<u>100%</u>
<u>Primer Grupo</u>	<u>9.8</u>	<u>67%</u>	<u>13.4</u>	<u>61%</u>	<u>13.3</u>	<u>59%</u>	<u>14.6</u>	<u>51%</u>
Personas Naturales domiciliadas	9.8	67%	13.3	61%	13.3	59%	14.6	51%
Sucesiones - Domiciliadas	...	...	0.1	.	...	...	...	...
<u>Segundo Grupo</u>	<u>2.9</u>	<u>20%</u>	<u>5.8</u>	<u>27%</u>	<u>7.1</u>	<u>31%</u>	<u>8.4</u>	<u>29%</u>
Sociedades Anónimas - Domiciliadas	2.0	14%	3.9	18%	4.9	21%	5.5	19%
Soc. Colectivas domiciliadas	0.9	6%	1.9	9%	2.2	10%	2.9	11%
<u>Tercer Grupo No domiciliados</u>	<u>1.9</u>	<u>13%</u>	<u>2.7</u>	<u>12%</u>	<u>2.2</u>	<u>10%</u>	<u>5.8</u>	<u>20%</u>

NOTA: Los espacios llenados con 3 puntos (...) indican que la magnitud es tan pequeña que no puede asimilarse a la unidad elegida.

Fuente: Anuarios Estadísticos.

Según el Cuadro No. 1, demostrativo de la composición de la renta bruta por clases de contribuyentes (sujetos del impuesto) el grupo de las personas jurídicas, que incluye a las sociedades-- anónimas y colectivas, declaró durante los años comprendidos de -- 1961 a 1964 rentas brutas anuales de 611, 717, 794 y 950 millones de colones, que en su orden representan respectivamente el 59%, -- 61%, 62% y 65% de la renta bruta total declarada en cada uno de -- los mismos años, ya que ésta alcanzó los siguientes totales: 1961: 1.026 millones de colones; 1962: 1.166 millones; 1963: 1.276 millones y 1964: 1.482 millones de colones.

Por otra parte, la renta bruta declarada por las personas naturales y las sucesiones domiciliadas en el país, que en el cuadro referido forman el "primer grupo", alcanzó los porcentajes siguientes: 1961: 34%; 1962: 32%; 1963: 32% y 1964: 30%.

Del examen anterior se desprende que la renta bruta de -- las sociedades alcanza mayores niveles que la de cualquiera de los otros grupos sujetos del impuesto, de donde se deduce la gran importancia que las personas jurídicas tienen como sujetos del impuesto tanto desde el punto de vista del ingreso fiscal como desde el plano de la política fiscal.

Si examinamos el cuadro No. 2 encontraremos que la renta-imponible total, computada por los contribuyentes durante los años comprendidos de 1961 a 1964 fué, en su orden, como sigue: 146, -- 160, 173 y 247 millones de colones. De ese total, las personas -- naturales y sucesiones domiciliadas en el país se computaron, en --

el mismo orden 80, 91, 95 y 158 millones de colones, equivalentes, al 55%, 57%, 55% y 64% respectivamente.

Por su parte, las sociedades han computado una renta imponible de 56, 56, 67 y 73 millones de colones en los mismos años, equivalentes dichas cifras al 38%, 35%, 39% y 29% de la renta imponible total.

Lo primero que se puede observar a través de la comparación anterior es que la renta imponible que declaran las personas naturales es superior a la que declaran las sociedades, en contraste con lo observado en el cuadro comparativo de la renta bruta. Esto es natural que así sea, ya que la renta imponible declarada por las personas naturales incluye precisamente las utilidades provenientes de sociedades además de las rentas obtenidas de actividades propiamente individuales. Si quisiéramos averiguar la renta imponible de las personas comparadas proveniente de actividades propiamente personales, podríamos restar de los totales que aparecen en el Cuadro No.2 la renta imponible de las sociedades, como puede verse a continuación.

	<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>1963</u>	<u>1964</u>
Renta Imponible de las personas naturales	80	90	94	158
Menos:				
Renta Imponible de las sociedades	56	56	67	73
R.I. de las personas naturales provenientes de actividades propiamente personales	<u>24</u>	<u>34</u>	<u>27</u>	<u>85</u>

De conformidad con las sustracciones efectuadas, la renta -- imponible de las personas naturales, proveniente de actividades pro-- piamente individuales, resulta ser durante los años de 1961 a 1964-- de 24, 34, 27 y 85 millones de colones, en su orden, cifras muy -- inferiores a las de la misma clase de las personas jurídicas, excep-- to en 1964.

Las cifras últimamente expuestas nos dan una idea aproximada de la gran importancia que tienen las rentas de las sociedades den-- tro de la economía salvadoreña, y con ello se demuestra que es posi-- ble utilizarlas en forma decisiva como instrumentos de política fig-- cal a través de la imposición, a la vez que se comprueba que sería-- una insensatez fiscal desperdiciar tan valiosa fuente de ingresos-- estatales. (1)

Imposición a las rentas obtenidas fuera del territorio nacional

El artículo 1, inciso lo. de la Ley de Impuesto sobre la -- Renta que analizamos dice: las personas naturales, nacionales o ex--

(1) Para evitar malos entendidos, consideramos necesario aclarar que las cifras últimamente establecidas, o sea las de la renta impo-- nible de las personas naturales provenientes de actividades propia-- mente individuales, nada más tienen un valor estimativo o aproxima-- do, como dice en el párrafo anterior. No pueden considerarse exactas de ninguna manera, ya que por regla general solo una fracción de -- las utilidades sociales se distribuye en forma de dividendos; por-- otra parte, refiriéndonos al año 1964, hubo circunstancia especial determinante del alto nivel de renta imponible de las personas natu-- rales en ese año. Ello se debió a que en ese año desapareció la -- deducción básica de 6000 colones por haber sido sustituida por el -- crédito básico de \$180.00 que se deduce del impuesto. Esta modifi-- cación representa un aumento de renta imponible de aproximadamente-- 60 millones de colones, partiendo de un promedio de 10.000 contribu-- yentes que son personas naturales y que los años anteriores se de-- ducían 6.000 colones cada uno en concepto de deducción básica.

tranjeras domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y -- los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total -- de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un -- impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.

De esta manera, la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, -- rompe el "criterio de la territorialidad del impuesto", que venía -- siendo observado a través de todas nuestras anteriores leyes corres-- pondientes.

Por regla general, los países que han considerado necesario -- gravar las rentas obtenidas fuera del territorio nacional, que han -- tenido resultados favorables, han sido los países exportadores de -- capital, tales como Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Suiza, Ho-- landa y demás países europeos. En cambio, entre los países necesi-- tados de capitales, la tendencia ha sido gravar únicamente las ren-- tas obtenidas dentro del territorio nacional, habiendo sin embargo -- algunas excepciones, como Guatemala, Honduras, Chile y México.

Hay dos motivos que se pueden encontrar respecto a los móvi-- les que los países pobres persiguen al pretender gravar la renta -- obtenida fuera del territorio nacional. El primer objetivo parece -- ser castigar y evitar la fuga de capitales. Al respecto, en la -- exposición de motivos que acompañaba a nuestra Ley de Impuesto so-- bre la Renta se dice que generalmente estos capitales que se van a -- invertir al extranjero "han sido formados en El Salvador y no es -- justo que vayan a desarrollar economía de otros países".

Sobre esta motivación, podríamos decir que la disposición es inadecuada, en primer lugar, porque las causas de la fuga de capitales se derivan principalmente de la inestabilidad política y social y solo muy raramente se encuentran los motivos tributarios. Y en segundo lugar, por la incapacidad material del Fisco de determinar correctamente los ingresos obtenidos fuera del país, lo que vuelve ineficaz la ley.

El segundo objetivo o finalidad se encuentra en la necesidad de aumentar los ingresos fiscales, los cuales podrían aumentar ya sea por el incremento del ingreso gravable en sí, como por la elevación de las tasas impositivas a aplicar sobre la suma de las rentas nacionales con las de origen externo.

Sobre este particular opinamos que, más fuerte que el ingreso fiscal que se pueda obtener al gravar este tipo de renta, es el daño moral que se causa a la nación al provocar al contribuyente para que se coloque en situación de infractor de la Ley, que no otra cosa es la que ocurrirá en este caso. Sabida la imposibilidad material en que se encuentran las oficinas encargadas de administrar el impuesto para fiscalizar las declaraciones de renta obtenida en el exterior, solo declarará correctamente el que quiera. Y cuando el contribuyente que esté declarando correctamente se dé cuenta de que otros no cumplen debidamente su obligación, vendrá la desmoralización general, no solo en cuanto se refiere a las rentas externas sino que también - y esto es lo más grave - en cuanto atañe a las rentas internas.

Debido a que la obligación de pagar impuesto por las ---
rentas obtenidas fuera del territorio nacional entrará en vigencia
el 31 de diciembre de 1965, todavía no se tienen cifras de la im--
portancia que este rubro tiene como fuente de ingresos fiscales.

CAPITULO II

OBJETO DEL IMPUESTO Y DETERMINACION DE LA RENTA

Concepto de Renta.

El artículo 5 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta dice así: "Se reputan rentas obtenidas en El Salvador las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, los Municipios o las entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero. Para los efectos del inciso anterior: a) los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor; b) la propiedad industrial, la intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la Ley, se consideran situados donde se hayan registrado oficialmente; y c) las condiciones se reputan situadas donde se hayan obtenido legalmente."

De la lectura del artículo anterior se deduce claramente -- que nuestra Ley no define lo que ha de entenderse por Renta, pero -- en disposiciones posteriores (Art. 7) hace una enumeración incompleta de cierto tipo de ingresos que vienen a formar la renta bruta. El significado de esta omisión es que la Ley se remite al concepto técnico que sobre la renta nos ofrece la ciencia de las finanzas. Más, como hay más de un concepto técnico sobre dicho tema, y los diferentes conceptos se encuentran en oposición o conducen a resultados diferentes, interesa conocerlos y saber a cual de ellos acoge -- nuestra legislación.

La renta como rendimiento de una fuente y como aumento patrimonial

Prácticamente hay dos conceptos que sirven de base para definir la renta. Uno de ellos relaciona la renta con los ingresos regulares de las personas, mientras que el otro deriva el concepto de renta del aumento patrimonial.

La renta como rendimiento de una fuente.

W. Gerloff y F. Newmark, en su Tratado de Finanzas Públicas dicen: "La Ciencia Económica siempre ha relacionado el concepto de renta con el de una fuente de la que emana regularidad: trabajo, empresa y patrimonio. Mientras se trata de definir sueldos y salarios, el derecho impositivo concuerda con la teoría económica y el derecho del trabajo: existe un ingreso proveniente del esfuerzo laborioso el cual -salvo desocupación, enfermedad o accidente, - tiene periodicidad. La dificultad empieza cuando es menester separar el rédito del capital del rédito de patrimonio. El capital es notoriamente concepto económico; se lo interpreta ora como factor productivo, ora como elemento rendidor de utilidades; en cambio el patrimonio es un concepto legal: constituye la totalidad de bienes inmateriales (por ejemplo exigibles) o materiales de una persona natural, tanto si rinden utilidades como si no las dan." En párrafos posteriores, los autores citados señalan la dificultad de identificar la renta como rendimiento de una fuente solamente con base en los conceptos teóricos económicos, observando que más bien el derecho comercial define lo que ha de considerarse como renta. Al respecto, los referidos autores expresan que la actividad comercial consiste en comprar profesionalmente, para vender; si la dife

rencia entre el valor adquisitivo y el valor de enajenación produce rédito, este rédito, se llama ganancia y constituye renta. En cambio, si un particular ocasionalmente vende un bien, adquirido en un pasado más o menos lejano, entonces realiza una ganancia eventual y no una ganancia profesional, pues no actúa como comerciante. Pero también el concepto derivado del derecho comercial tiene asimismo complicaciones y hasta contradicciones, las que pueden apreciarse de manera más evidente examinando el caso de una sociedad constituida con ánimo de lucro, donde se encontrará que, independientemente de las pérdidas o ganancias que demuestran las cuentas de resultados, al examinar el balance se nota, año con año (aún haciendo los ajustes por las alteraciones del valor monetario) aumentos o disminuciones en el superávit.

A pesar de las dificultades descritas, el concepto de renta interpretado como flujo periódico y constante de ingresos monetarios o en especie hacia el contribuyente, está muy generalizado. Este criterio priva en la legislación vigente en Inglaterra, Canadá, Argentina y Estados Unidos, pero en este último país más bien hay una posición intermedia.

La renta como aumento patrimonial.

Tomando como base el aumento patrimonial, John F. Due nos da esta definición de renta: "La renta, como ingreso económico de la persona en el período considerado, puede definirse más ampliamente como la suma algebraica de dos términos: 1) el consumo de la persona durante el período; y 2) el incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dine

ro". (Análisis Económico de los Impuestos, Pág. 100 edición en Español, Biblioteca de Ciencias Económicas).

La definición referida se puede ver más clara con los siguientes ejemplos:

Primer Caso, un individuo gasta durante todo el año la cantidad de ₡12.000.00 por concepto de consumos personales (alimentación, suya y de su familia, ropa, vivienda, medicinas, etc.); por otra parte, se sabe que al principio del año tenía un capital líquido de ----- ₡100.000.00 mientras que al final del año el mismo es de ₡150.000.- o sea que ha tenido un incremento neto de ₡50.000.- en su patrimonio.

De conformidad con la definición, la renta de este individuo se establece como sigue:

1) Consumo personal	₡12.000.00
Más:	
2) Incremento neto del patrimonio.....	<u>₡50.000.00</u>
Renta.....	<u>₡62.000.00</u>

Segundo Caso: otra persona ha tenido durante el año un consumo de ₡40.000.00 (alimentación, vestuario, alquiler de casa, medicinas, fiestas, paseos, atenciones a amigos, etc.); por otra parte, se sabe que a principio del año tenía un capital líquido de ₡100.000.-, mientras que al final del mismo año su patrimonio era de ₡75.000.-, o sea que ha tenido una disminución (o incremento negativo, o decremento) de ₡25.000.00.-

Determinemos su renta:

1) Consumo personal	₡40.000.00
2) Disminución del patrimonio (-) ...	<u>₡25.000.00</u>
Renta:.....	<u>₡15.000.00</u>

Aparentemente, la diferencia de ambas definiciones de renta, (la que se basa en el ingreso y la que se basa en el patrimonio) so lo se diferencian en la forma de determinar dicha renta; (y en algu nos casos los resultados son iguales) pero en realidad la diferen-- cia es de fondo, ya que la renta establecida con base en el consumo más el incremento neto del capital incluye como tal el incremento o disminución en el valor de cada uno de los activos poseídos durante el período; mientras que, cuando la renta es determinada con base - en el flujo del ingreso la imposición recae sobre los beneficios -- realizados y no sobre la mera valorización.

Expuestos ambos conceptos solo nos falta determinar a cual de ellos se aproxima más nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vi- gente. Creemos que la solución se encuentra fácilmente al consultar el artículo 7 de la misma, donde se establece que la renta bruta se determinará sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingresos incluyendo los salarios, sueldos y otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales; y los provenientes del e jercicio de profesiones y oficios, actividades agrícolas, indus- triales y comerciales, utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; - compraventas, permutas o transacciones de cualquier clase y ganan-- cías, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen. De es- ta disposición se deduce que nuestra Ley se acoge al concepto de -- renta como rendimiento de una fuente, como flujo de ingresos moneta g rios o en especie.

Gravamen a las ganancias de capital.

Especial comentario merecen las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, mediante las cuales pasa a ser objeto del impuesto, en forma efectiva, las ganancias de capital. Y decimos "en forma efectiva", para hacer notar que con la presente Ley no ocurre lo mismo que con la de 1951, en la cual se declaraba que las referidas ganancias serían objeto del impuesto, remitiéndose las regulaciones de dicho gravamen a una Ley especial que **no** se llegó a dar.

El Artículo 14 de la Ley, al disponer que son gravables las ganancias de capital las define así: "La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital".

La definición nos parece incompleta, pues dá a entender que las ganancias de capital pueden ser obtenidas solamente por las personas que no se dediquen habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles.

La realidad es que las ganancias de capital también las pueden lograr las personas que se dedican habitualmente a las actividades mencionadas, entendiéndose como tales, las que resulten de la compra-venta, permuta u otra forma de negociación de aquellos bienes que no están destinados a ser negociados, sino que se les utiliza para producir la renta, como por ejemplo los activos fijos.

Por ejemplo, el resultado favorable que un comerciante en medicinas (persona que se dedica habitualmente a la compra-venta) -

obtiene en la venta de los mostradores usados de su establecimiento que va a sustituir por otros nuevos, constituye ganancia de capital, porque estos mostradores no son la mercancía del comerciante, no -- fueron adquiridos para revenderlos, sino para exhibir los verdade-- ros objetos de lucro: las medicinas.

De la misma manera, la ganancia que le resulte a un fabri-- cante de telas, por la venta de los telares usados que va a susti-- tuir por otros, también constituye ganancia de capital, pues estos telares son activo fijo, no mercadería.

En cambio, para quien se dedica a comprar y vender mostrado res, la venta de uno de ellos constituye renta y no ganancia de ca-- pital, lo mismo que la venta de los telares para quien los fabrica o se dedica a la compra-venta de esas máquinas.

John F. Due trae la siguiente definición de las ganancias - de capital: "Constituyen ganancias de capital todos los incrementos en el valor de realización del patrimonio poseído, excepto las uti-- lidades provenientes de la compra-venta de bienes como actividad lu-- crativa."

El numeral 10. del Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la - Renta dice: "En cada transacción la ganancia o pérdida de capital - se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo bá-- sico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital. Si las deducciones son ma-- yores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital."

El numeral transcrito nos dá el procedimiento para determinar la ganancia o pérdida de capital y de allí podemos deducir que pérdida de capital es aquella que una persona obtiene en cada transacción de bienes de capital.

Y a propósito de la definición de pérdidas de capital, vale mencionar que otra de las deficiencias del concepto de ganancias de capital que nos dá la Ley de Impuesto sobre la Renta consiste en -- que no menciona en qué clase de transacciones es que puede resultar dicha ganancia. Lo corriente es establecer ganancia o pérdida de capital en la venta o permuta de dichos bienes, llamándoseles a estas "ganancias (o pérdidas) realizadas; en oposición a la que puede resultar de una operación contable que tenga por objeto actualizar los valúos de los bienes.

Objeciones/ al Impuesto sobre las Ganancias de Capital.

Varias objeciones se le hacen al gravamen sobre las ganancias de capital, por diferentes causas. De entre ellas, seleccionaremos dos que se esgrimen muy frecuentemente.

Las ganancias de capital no constituyen renta.

La objeción que más frecuentemente se le hace a este tipo de gravamen tiene, a nuestro parecer, un origen conceptual. Se dice que las ganancias de capital no deben ser gravadas porque no constituyen renta. Es decir, se parte del principio de que los mejores objetos del impuesto, cuando se trata de consultar la capacidad contributiva de las personas, son la renta y el capital. Es claro que no se va a discutir que las ganancias no son capital, porque es evidente que se les grava en su carácter de ganancia. Pero se arguye

que este tipo de ganancias no debe ser objeto del impuesto porque tiene características diferentes de las de la renta: le falta periodicidad, no nacen del ánimo de lucro de las personas, no corresponden solamente al período en que se logran, etc.-

Quienes por el contrario, apoyan este tipo de gravamen, opinan que, ciertamente, las ganancias de capital tienen características diferentes de las que tradicionalmente se conceptúan como rentas, pero tales consideraciones, aunque sugieren la posibilidad de un tratamiento impositivo especial, no alteran el hecho de que constituyen ingreso y ameritan ser gravadas.

Quienes así opinan, manifiestan que la ganancia realizada - como consecuencia del incremento en el valor del patrimonio poseído, aumenta el bienestar económico de la persona de la misma manera que lo hace el crédito corriente, a menos que el nivel de precios se haya elevado en la misma proporción o (en algunos casos) que haya bajado la tasa de interés. Sobre este particular, puede citarse el -- caso de alguien que no se dedique habitualmente a la compra-venta de inmuebles. Si esta persona compra un terreno en ₡ 25.000.00 y al cabo de 2 años lo vende en ₡ 100.000.00, obtiene una ganancia de -- ₡ 75.000.00, la que tendrá disponible para el consumo o para rein-- vertir, en igual forma que si fueren utilidades de un negocio perma nente o si se hubieren percibido en carácter de sueldo.

John F. Due dice sobre el particular: "Es muy difícil justi ficar el diferente trato a base de consideraciones de equidad; pocas personas considerarían equitativo excluir del impuesto a las ga nancias provenientes de la especulación en acciones o las provenien

tes de la propiedad de la tierra, que aumentó bruscamente de valor, mientras a otros se les grava los salarios, sueldos y las utilidades provenientes de la conducción de actividades económicas." (Obra citada, Pág. 165.)

Las ganancias de capital son expresión del aumento en el nivel general de precios.

Otra crítica que se le hace al gravamen de las ganancias de capital, tiene por argumento que dichas ganancias son ficticias, -- pues no son más que una expresión del aumento en el nivel general de precios. Se señala como prueba de ello el hecho de que, si se reinvierte, con el nuevo bien adquirido no se podrá obtener un ingreso mayor que el que se lograba anteriormente, lo que significa que no se ha logrado ninguna mejoría económica. Y si en estas condiciones se grava esa aparente utilidad, el sujeto se encontrará en peor situación que antes de efectuar la operación.

La objeción mencionada tiene mucha consistencia, pues no puede negarse que muchas de las ganancias de capital son ficticias porque se derivan de la causa antes descrita. Pero, quienes se inclinan favorablemente por el impuesto, opinan que puede argumentarse que las ganancias de capital son menos ficticias de lo que parecen, pues tanto los tenedores de acciones como los propietarios de tierras se benefician con la inflación, aún cuando no ganen en el sentido de un mayor poder de compra.

Además, expresan que hay muchísimas formas de ganancia de capital que no dependen del alza en el nivel general de precios.

Ejemplos de ganancias de capital que no se derivan de la in

flación están dados por el aumento de valor o plusvalía que obtienen los terrenos rústicos como consecuencia de la apertura de carreteras, obras de electrificación rural, irrigación, etc., lo mismo que el aumento de valor de los terrenos urbanos por las obras de urbanización, o por el simple crecimiento de las ciudades.

En el caso de las acciones, puede haber aumento de valor de ellas y por consecuencia, posibilidad de ganancias de capital en su venta, como consecuencia del aumento en la rentabilidad de la empresa, ya sea por una mejor dirección, o por la aparición de nuevos -- productos y técnicas, disminución de la competencia, etc.

En adición a lo anterior, se argumenta que un tratamiento -- especial favorable a las ganancias de capital, compensa cuanto pudiera haber de cierto en relación a las objeciones que se le hacen al impuesto sobre dichas ganancias.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta prácticamente se ciñe a las consideraciones teóricas anteriormente expuestas, pues por una parte, grava con el impuesto este tipo de ganancias y por otra parte, les dá un tratamiento especial favorable. Así tenemos que el Artículo 45 dispone lo siguiente:

"La ganancia neta de capital en el caso de una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos el mismo número de años, será tasada como sigue: el monto de la ganancia será dividida por un número igual al número de años que la propiedad ha sido poseída por el contribuyente. El resultado deberá sumarse a la renta imponible y calcularse el impuesto sobre el monto de acuerdo con la ley. El impuesto así calculado será dividido por

la renta correspondiente y la mitad de la tasa resultante será aplicada al resto de la ganancia de capital que no fué incluido en la renta. El impuesto que resulta se agregará al impuesto computado anteriormente.

En el caso de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos durante distinto número de años, el método de computar el impuesto será como sigue: a) se dividirá la ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído; b) --- los cocientes así encontrados se sumarán: los de ganancias, separadamente de los de pérdidas; verificado lo anterior las pérdidas se restarán de las ganancias y el saldo positivo resultante se agregará a la renta proveniente de otras fuentes; c) sobre el total se -- calculará el impuesto de acuerdo con la Ley; d) El impuesto así calculado debe dividirse por la renta correspondiente, el cociente que resulte será la tasa efectiva; e) La mitad de la tasa efectiva se aplicará al resto de las ganancias menos las pérdidas que no se habían agregado a la renta indicada; y f) El impuesto que resulte, se agregará al impuesto computado anteriormente según el literal c). - Si la operación ha sido considerada como presunta donación en virtud de la Ley de Impuesto sobre Donaciones y ha sido determinado por resolución firme el Impuesto respectivo, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el impuesto a que se refiere este artículo."

El Artículo anteriormente citado demuestra que la Ley de Impuesto sobre la Renta de El Salvador reduce el gravamen sobre las ganancias de capital a medida que aumenta el número de años -----

que ha sido poseído el bien que originó dichas ganancias y que una parte de las mismas solamente es gravada con la mitad de la tasa efectiva que corresponde al resto de la renta imponible. Además permite compensar las ganancias con las pérdidas de capital.

No obstante lo dicho, encontramos algunas disposiciones que nos parecen inequitativas y lesivas para el desarrollo económico -- del país. Asimismo nos parece que podrían incorporársele algunas -- exenciones para estimular ciertas transacciones que se consideren -- necesarias ya sea para acelerar el perfeccionamiento de un activo -- mercado de valores o bien para contribuir a solucionar aunque sea en parte el problema de la vivienda etc. A ello nos referimos en los -- párrafos que siguen.

Determinación del costo básico de los bienes adquiridos por herencia o donación.

El Artículo 14 de la Ley en su numeral 3o. inciso 2o. dispone que "el costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante."

Las herencias y donaciones son gravadas de manera especial por las respectivas leyes de Sucesiones y Donaciones, y se calculan dichos impuestos precisamente sobre el valor que los bienes tienen a la fecha del traspaso, por lo que muchas veces estos resultan mayores que el costo de adquisición del bien por parte del causante o donante. Sugerimos que esta disposición sea modificada por inequitativa.

Ganancia en la venta de acciones.

El Artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su -

inciso primero dice así: "La ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas, no será gravable en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción se haya reinvertido en el término de 15 meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Ministerio de Economía. Tal lista deberá incluir solamente sociedades cuyas principales actividades son efectuadas en El Salvador y otros países centroamericanos".

Los siguientes incisos se refieren a procedimientos para regular el impuesto a las ganancias de capital obtenidas en la venta de acciones.

Nuestro comentario al respecto es que la exención contenida en el inciso transcrito puede ser útil como medio de fomentar la inversión en las sociedades que se considere conveniente de conformidad con la lista que elaborará el Ministerio de Economía; pero a pesar de ello, ese incentivo es pequeño en comparación con el grave daño que con este gravamen se le hace al desarrollo de un --mercado de valores que tanta falta hace en el país.

En nuestra opinión, las ganancias de capital provenientes de la venta de acciones deberían estar totalmente exentas, como una regla general y no como excepción, con el objeto de estimular al público a invertir sus ahorros en esta clase de valores.

Es indudable que, estando gravadas las demás formas de ganancias de capital y exenta la proveniente de la venta de acciones, muchas personas tratarán de aprovecharse de esta exención para obtener evasión legal del impuesto. En alguna medida, esta evasión se--

ría posible, pero, a pesar de ello, los resultados positivos que se obtendrían compensarían ampliamente la pérdida de ingresos que experimentarían el fisco.

Por supuesto, la exención propuesta tendría carácter temporal, de 10 a 15 años por ejemplo, o sea el tiempo que se considere necesario para que el público tenga oportunidad de familiarizarse con las transacciones de esta especie y para que se desarrolle y fortalezca un mercado nacional de valores.

Exención a la ganancia de capital proveniente de la venta de una vivienda, que se reinvierta en la adquisición de otra nueva.

Asimismo, creemos que sería beneficiosa una exención a la ganancia de capital que se obtenga en la venta de la vivienda, siempre que la suma total percibida se reinvierta en la construcción de otra vivienda, dentro de cierto plazo.

Ello estimularía a los pequeños propietarios a elevar su nivel de vida en cuanto a vivienda se refiere y contribuiría de una manera notable a solucionar el problema de la escasez de vivienda. De esto hay experiencia en otros países, pues, por ejemplo la Ley Federal de Impuesto sobre la Renta de Estados Unidos contiene esta exención.

La exención de los ingresos por concepto de alquileres como incentivo para construir casas.

El artículo 21 de la Ley que comentamos dispone que están exentos, y en consecuencia no forman parte de la renta bruta, los alquileres provenientes de casas baratas, cuando se den las siguientes circunstancias:

a) que cuando se trate de casas de apartamentos, el costo de cada apartamento, incluyendo la parte proporcional del valor del terreno, no exceda de diez mil colones y el monto de su alquiler anual, del doce por ciento sobre su costo; b) que cuando se trate de casas unifamiliares, el costo, incluyendo el terreno, no exceda de veinte mil colones y el monto del alquiler anual no pase del doce por ciento sobre su costo; c) que las características de seguridad e higiene de la habitación sean aprobadas por las autoridades correspondientes. La exención durará diez años a partir de la fecha de emisión de la licencia para construir.

De conformidad con informaciones obtenidas especialmente para hacer este trabajo, a pesar de que una disposición como la transcrita aparece en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, (lo que quiere decir que esta exención ya tiene 14 años de vigencia continua) hasta la fecha ninguna empresa se ha decidido a construir casas baratas para aprovechar los beneficios de la exención citada, lo que quiere decir que esta ha sido inoperante.

Un análisis breve del caso nos demuestra lo siguiente: Una casa que cuesta ₡ 10.000.00 con todo y terreno se alquila rápidamente por ₡ 125.00 mensuales, equivalentes a ₡ 1.500.00 anuales, lo que representa 15% anual sobre su costo. Si a esto le rebajamos un 10% en concepto de depreciación, impuestos, reparaciones y vacaciones, tendremos un ingreso neto de ₡ 1.350.00 anuales, equivalentes al 13.50% sobre el costo del inmueble.

Los datos expuestos indican que, la principal necesidad de la población es crudamente de casas. El incentivo que deben dar las

leyes es sencillamente el de construir, pues es evidente que la escasa oferta de alquiler ha hecho subir el precio de éste, a tal grado que la exención del impuesto sobre la renta conteniendo una limitación en el cobro del alquiler al 12% no constituye ningún incentivo.

Deducciones.

Desde un punto de vista técnico con fines puramente fiscales, puede decirse que la imposición a la renta debe tener como meta de perfección lograr que la carga impositiva recaiga sobre la base del beneficio económico neto obtenido durante cierto período, -- que en nuestro caso, es de un año. Sin embargo, admitida ya la tremenda capacidad de influir en las decisiones de los contribuyentes que tiene este impuesto y conociéndose que ésta se puede emplear positivamente, el criterio puramente fiscal en materia de deducciones ha sido sustituido por un criterio mixto, por el que, al mismo tiempo que se refinan los procedimientos para establecer de la manera más certera las deducciones, se concede cierta clase de exenciones y se admiten como deducibles algunos importes que desde el punto de vista fiscal no podrían admitirse, pero cuya inclusión entre las deducciones se considera que puede estimular el desarrollo económico. Así tenemos que el artículo 25 de nuestra Ley dice: "La renta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente y los que esta ley determina."

Entre los importes que no constituyen gasto necesario para la producción de la renta o conservación de su fuente pero que la Ley salvadoreña admite como deducibles para la formación de la renta ne

ta se pueden citar los siguientes:

Artículo 27: Literal d), parte final: las erogaciones hechas por el contribuyente para la construcción... de obras que constituyen un beneficio notorio para una región del país. Literal e): las donaciones que haga el contribuyente a la entidades a que se refiere el artículo 2 (corporaciones y fundaciones de derecho público y corporaciones y fundaciones de utilidad pública, establecidas de conformidad con la ley). Literal h) Las pérdidas sufridas en actividades industriales calificadas conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y Economía, en una cuantía no mayor de un 20% anual y en la proporción que haya sido absorbida por las ganancias obtenidas en otras fuentes de ingreso, dentro de los siete años siguientes a aquélla en que se sufiere la pérdida.

Artículo 28: Las sociedades anónimas domiciliadas en el país podrán deducir los siguientes importes: 1) El monto que de sus utilidades hayan afectado durante el ejercicio las empresas industriales para el incremento de su capacidad productiva, mediante inversiones realizadas en el país que consistan en la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes, o fundación de nuevas industrias. 2) El monto de los intereses que perciban las instituciones de crédito por razón de préstamos concedidos a empresas industriales en funcionamiento normal y organizadas como sociedades anónimas, siempre que dichos préstamos sean utilizados íntegramente por éstas para el incremento de la capacidad productiva y que el tipo de interés no sea mayor del 6%.

La importancia de las deducciones en la determinación de la

renta neta se puede apreciar mejor al observar que en 1963, de una renta bruta total de 1.276 millones de colones declarados por los contribuyentes que pagaron impuesto, las deducciones por costos de renta ascendieron a 1.046 millones de colones, o sea, el 82% quedando como renta neta 230 millones equivalentes al 18% de la Renta Bruta, mientras que en 1964 las cifras fueron las siguientes: Renta Bruta: 1.482 millones; Deducciones: 1.227 millones de colones, equivalentes al 83% de la Renta Bruta. Renta neta: 255 millones de colones, equivalentes al 17%. (1)

Las cifras expuestas dan una idea bastante aproximada de la gran importancia que las deducciones tienen, ya sea para el interés fiscal o bien para el interés del contribuyente, pudiéndose llegar a la conclusión de que es necesario definir claramente las metas -- que se propone alcanzar el Estado a través del Impuesto sobre la Renta para no incurrir en situaciones contradictorias, e inequitativas, por ejemplo, tratando de estimular la creación de determinado tipo de empresas a base de permitirles deducciones y exenciones de carácter muy especial; mientras que, por otra parte se compensa la pérdida de ingresos correspondiente utilizando el expediente de no admitir legalmente la deducción de algunos desembolsos que desde el punto de vista general constituyen gastos necesarios para la producción de la renta o conservación de su fuente, quedando como resultado final una situación privilegiada para unos contribuyentes y otra bastante desalentadora para otros.

(1) Las cifras citadas incluyen únicamente lo computado por los contribuyentes en las declaraciones recibidas del 1.º de enero al 31 de diciembre de cada uno de los años de 1963 y 1964, respectivamente.

En otros casos, las contradicciones pueden surgir dentro de las mismas disposiciones que se dan como incentivo, por el hecho de intercalarle condiciones que vuelven negatorio el beneficio que se pretende conceder, de donde resulta el fracaso de los objetivos extrafiscales.

Analizando nuestra Ley en el aspecto que comentamos, encontramos, por una parte, algunas innovaciones respecto de la Ley anterior que vuelven más justo el impuesto, pues se admite cierto tipo de deducciones anteriormente no aceptadas; pero, por otra parte, -- también encontramos que todavía falta por admitir legalmente como deducibles algunos gastos que desde el punto de vista de las empresas se consideran indispensables para los negocios; y asimismo, comprobamos que algunos de los incentivos que se han pretendido dar para la creación o ampliación de empresas industriales, se han visto anulados por contener disposiciones contrarias al fin perseguido.

Entre los rubros que consideramos que deberían admitirse como deducibles podemos señalar los siguientes:

Artículo 26: Numeral 3) El impuesto de vialidad y los impuestos que corresponde pagar en el traspaso de bienes inmuebles. En efecto, el Impuesto de Vialidad se ha declarado indeducible únicamente por tradición y quizás porque se determina y paga en la misma forma y tiempo que el Impuesto sobre la Renta; pero no por eso vamos a concluir en que debe ser considerado indeducible como el Impuesto sobre la Renta.

La razón para admitir como deducible el impuesto pagado en la transferencia de bienes raíces consiste en que se trata de un gas

to necesario, ineludible, para efectuar la transacción y que no se puede incorporar al precio del inmueble porque el valor de éste está determinado por factores tales como ubicación, rentabilidad, vías de acceso, etc.

Artículo 26: Numeral 6) Uno de los gastos cuyo rechazo por parte de la Ley causa más desaliento a los empresarios es el de las indemnizaciones pagadas a los trabajadores. Este rechazo tiene un efecto doblemente nocivo, pues, además del desaliento ya mencionado, provoca en el contribuyente el deseo de burlar tanto las leyes tributarias como las leyes laborales; ya que se siente inducido a utilizar subterfugios para sustituir a los trabajadores que se consideran improductivos sin pagarles las indemnizaciones que ordenan las leyes respectivas. Por lo expuesto, las indemnizaciones pagadas a los trabajadores deberían admitirse como deducibles.

Artículo 26: Numeral 8) En este numeral se reconocen como deducibles los intereses pagados o incurridos durante el ejercicio por las cantidades tomadas en préstamo e invertidas en el negocio productor del ingreso computable, así como los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

Aunque a primera vista la disposición citada parece suficiente para que se reconozca como deducible esta clase de gasto, en la práctica se ha comprobado que su alcance es incompleto, pues no se ha contemplado la modalidad de conceder préstamos que observan las instituciones de crédito y que consiste en exigir firma colateral en los préstamos con garantía personal, prendaria, de avío, refaccionarios y a veces hasta en los créditos con garantía hipoteca-

ria. Las instituciones de crédito no se satisfacen con exigir fiador, sino que exigen que éste firme como codeudor solidario, de tal manera que el documento respectivo indica en su redacción que tanto el verdadero solicitante como su fiador reciben y adeudan solidariamente la cantidad prestada.

La falta de una disposición especial de la Ley, dá como resultado que solo se admita como deducible en estos casos, la mitad de los intereses pagados para la determinación del Impuesto sobre la Renta y la mitad de la deuda para efectos de determinar el capital imponible con el Impuesto de Vialidad Serie A, pues la oficina administrativa del impuesto enfoca el caso con criterio jurídico únicamente, haciendo caso omiso de la realidad económica. En consecuencia, se produce un grave daño que incide principalmente sobre las empresas individuales que están ampliando sus actividades a base de la obtención de créditos y que, por su falta de capital fijo así como por la exigencia del prestamista, se ven obligados a garantizar con firma colateral las obligaciones adquiridas.

En atención al principio de justicia tributaria, lo correcto es que en casos como los descritos, que son numerosos, se haga caso omiso del aspecto formal del préstamo, y que se admita la deducción total de los intereses a quien efectivamente los paga. Para ello, debería agregarse un inciso al numeral 8 del Artículo 26 ya citado, en el que se disponga que, en los préstamos obtenidos con la garantía de firma colateral, los intereses serán deducibles para quien los ha pagado realmente por haber utilizado el importe del préstamo, sirviendo como prueba de estas circunstancias una constancia expedida por el codeudor solidario que no reclama la deducción.

Artículo 27: Literal a) Nos parece que una buena medida para inducir al público a asegurarse la vida en las compañías domiciliadas en el país, sería la de que solo fueran deducibles las primas de los seguros sobre la vida contratados con dichas instituciones. De esta manera se fortalecerían las compañías aseguradoras domiciliadas y se evitaría un importante drenaje de divisas. El procedimiento no sería totalmente nuevo, ya que en el caso de las deducciones por pago a médicos, se exige que el médico esté domiciliado en el país.

Al mismo tiempo sería conveniente que el importe deducible por el concepto mencionado ascendiera a ₡ 2.000.00, a fin de estimular al público a asegurar una protección para la familia hasta por cantidades que puedan garantizar un nivel de vida decoroso para los beneficiarios.

Artículo 27: Literal b) Por medio de este literal se reconoce como deducible el valor o el saldo de las deudas incobrables, siempre que se llenen determinados requisitos. Sobre el particular nos parece que sería preferible adaptar la ley a los procedimientos administrativos y contables y, en consecuencia, admitir como deducible en cada año cierto porcentaje del valor de las ventas al crédito anuales, o de los saldos adeudados a las empresas al final del ejercicio contable, -deducción que se admitiría para formar una reserva para pérdidas por cuentas incobrables. De esa manera, al tener la certeza de haber sufrido una pérdida por el concepto indicado, esta sería aplicable a la reserva previamente efectuada y no sería deducible como gasto del ejercicio. Los efectos que se lograrían con el cambio propuesto son los siguientes: por una parte, se respaldaría

un procedimiento técnico bastante generalizado, por medio del que - las pérdidas por cuentas incobrables se suavizan a través de todos los ejercicios; y por otra parte, se induciría a las empresas que no usan este sistema a que lo usen introduciendo así métodos de previsión y seguridad administrativa recomendable desde todo punto de -- vista.

Otra frecuente deducción a la renta bruta de las empresas, que en la actualidad no se acepta como deducible, es la representada por la pérdida sufrida ya sea por hurto o robo de mercancías, de dinero, o bien por descomposición de mercaderías, o por extravío de las mismas, o por incendio, etc.

Las pérdidas mencionadas son algo muy frecuente dentro de - las actividades de las empresas y casi nunca alcanzan a ser compensadas por los seguros. Generalmente han sido declaradas inadmisi--- bles por considerarlas como pérdidas de capital. Aparte de que es - discutible que dichas pérdidas sean "de capital", pudiera darse el caso de que no siempre habrán "ganancias de capital" contra las que se puedan compensar dichas pérdidas, por lo que es recomendable que sean admisibles como deducciones de renta.

Creemos que adicionando las deducciones propuestas a las ya contempladas por la Ley, la Renta Neta (concepto legal) se aproxima rá más al beneficio económico real, y de esa manera se cumplirá más eficazmente el objetivo de lograr una justa distribución de la carga impositiva.

Entre las regulaciones que producen efectos contrarios al - fin perseguido, se pueden señalar las siguientes:

Artículo 27: Literal h) A través de este literal se admite como deducible las pérdidas sufridas por las empresas industriales debidamente calificadas, en un término no mayor de 7 años y en una cuantía no mayor del 20% anual.

Como la disposición no estipula la época a que se refieren dichas pérdidas, se entiende que son las sufridas en cualquier tiempo.

En primer lugar señalaremos la disposición citada como factor de desaliento para las actividades agrícolas, financieras y de servicios, sin mencionar las comerciales que, al cabo, no necesitan de alicientes.

Por otra parte, el hecho de que las pérdidas sean deducibles en cualquier tiempo en que se hubieren obtenido, le dá a la disposición el carácter de un privilegio, ya que no se encuentra ni siquiera la justificación a través de la protección a las empresas nuevas.

Nosotros encontraríamos justificada y oportuna una disposición como la que se comenta, cuando se diera para proteger a las empresas nuevas, considerándose en este caso como deducibles solamente las pérdidas sufridas durante los tres primeros años de vida de las empresas. Además, debería ser extensiva la deducción a las empresas industriales, agrícolas, ganaderas, de servicios y financieras, sin necesidad del requisito de ser calificadas por los Ministerios de Economía y Hacienda, por ser esto contrario a la equidad.

Artículo 28. Numeral 1): En este artículo se dispone que, además de las deducciones especificadas en los artículos anteriores las sociedades anónimas que sean empresas industriales podrán deducir el monto de ^{destinado} que/sus utilidades hayan/durante el ejercicio para el incremento de

su capacidad productiva, mediante inversiones efectuadas en el país que consistan en la instalación de nuevas plantas, ampliación de -- las existentes o fundación de nuevas industrias.

Como veremos al analizar las tablas del impuesto, y las disposiciones relativas a las retenciones, hay en nuestra Ley una serie de aspectos que prácticamente desalientan la organización o el funcionamiento de sociedades anónimas en el país. Sin embargo, en el artículo que ahora comentamos, encontramos un incentivo especial para esta clase de sociedades. No cabe duda: aquí se presenta una de las situaciones contradictorias desde el punto de vista económico, que vuelve nulo el incentivo que se pretende otorgar.

La disposición que comentamos estaba muy bien en la Ley de 1951, que contenía muchas ventajas para las sociedades anónimas, - pero no en la actual, que las ha suprimido.

Nos parece que, para que el incentivo ofrecido sea efectivo, es necesario que la deducción en referencia sea admitida a todo ti po de empresa industrial, inclusive la empresa individual.

Por otra parte, en el numeral 2) del mismo artículo 28 se señala como deducible el monto de los intereses que perciban las - instituciones de crédito por razón de préstamos concedidos a empresas industriales que sean sociedades anónimas, siempre que dichos préstamos sean utilizados íntegramente por éstas para el incremento de la capacidad de producción y que el tipo de interés no sea - mayor ~~de~~ 6% anual.

Además de la misma contradicción ya explicada anteriormente, encontramos en este numeral la siguiente: Se señala como máxi-

mo de interés cobrable por la institución de crédito al 6% anual. Si la tasa de interés que prevalece en el mercado es tan alta que el producto obtenido por la diferencia de interés habida entre el 6% anual y dicha tasa, resulta superior a la exención de impuesto que el fisco ofrece, no habrá banco que acepte rebajar su ingreso por intereses a cambio de una rebaja en los impuestos menor que aquel ingreso. Aparte de lo dicho hay que señalar el desánimo que produce el hecho de que la deducción está sujeta a que la empresa sea calificada favorablemente por los Ministerios de Economía y Hacienda, calificación que puede ser revocada si a juicio de Economía o del de Hacienda hubieren cambiado las circunstancias que la motivaron.

Cargas Familiares,

Deducciones personales y formación de la renta imponible

El Artículo 30 de la Ley que analizamos dice así: La renta imponible se determinará haciendo a la renta neta las deducciones autorizadas por esta Ley.

Luego, el Artículo 31 dispone: "Toda persona natural domiciliada en el país, que tuviere a su cargo hijos que por sí mismos no fueren contribuyentes, menores de dieciocho años o mayores de esta edad y menores de veinticinco años, solteros y que se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente, tendrá derecho a deducirse la suma de QUINIENTOS COLONES por hijo, de conformidad con las reglas siguientes:

a) Cuando la renta neta fuere hasta treinta mil colones, la deducción será por el número total de hijos; b) cuando la renta neta fuera mayor de treinta mil colones, pero no excediera de cuarenta y cinco mil,

la deducción por esta causa será de quinientos colones por hijo en exceso de uno; c) si la renta neta fuera mayor de cuarenta y cinco mil colones hasta sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por hijo en exceso de dos; y d) si la renta neta fuera mayor de sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por hijo en exceso de tres. El estado civil debe ser comprobado en la forma legal correspondiente."

Cuantitativamente, la Renta Imponible en El Salvador en la que se conoce como "base del impuesto" en la teoría de las Finanzas Públicas, puesto que es la cuantía total sobre la que se determina el impuesto, y por los dos artículos transcritos se puede definir la renta imponible en El Salvador como "el importe que queda -- después de restar a la renta neta las deducciones por hijos autorizados por la Ley."

En principio, existen dos tipos de deducciones a la renta neta para formar la renta imponible. Estas son:

- 1o.) Las deducciones personales
- 2o.) La deducción por cargas de familia

Entre las deducciones personales se encuentran los distintos gastos de los individuos que reducen su capacidad contributiva más allá de lo determinado por la renta neta, entre estos tenemos la deducción por mínimum vital, lo pagado por asistencia médica, lo pagado por seguros de vida y otros.

Las deducciones por cargas de familia se fundamentan en la evidencia de que, entre dos personas que tienen igual renta neta, posee menor capacidad contributiva aquel que está obligado a sostener mayor número de dependientes, siendo justo, por consiguiente, -

permitir la deducción de cierta cantidad por cada dependiente, para equiparar la distribución de la carga impositiva.

También para el efecto de no desfigurar la cuantía de los gastos verdaderamente necesarios para la producción de la renta o conservación de su fuente, se acostumbra en muchos casos incluir entre las deducciones a la renta neta, aquellos importes que, aunque no constituyen verdaderos costos de explotación, la ley les da el carácter de deducibles con el fin de estimular determinadas actividades, por ejemplo, en el caso de El Salvador, la Ley de Impuesto sobre la Renta, de 1951, incluía en este grupo las deducciones especiales para las sociedades anónimas que tenían por objeto estimular la reinversión de las utilidades en la ampliación de plantas y asimismo, incluía la deducción autorizada a las instituciones de crédito por el monto de los intereses percibidos sobre los préstamos concedidos a las sociedades anónimas para invertirlos en la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes o fundación de nuevas industrias.

Como puede apreciarse por la lectura del artículo 31 ya transcrito, aparentemente la legislación de El Salvador solamente reconoce la deducción por carga familiar de hijos; pero en realidad no es así. Lo que ocurre es que se ha caído en un error técnico de consecuencias únicamente formales, pues las deducciones por gastos de asistencia médica y por primas de seguros sobre la vida son admitidos como gastos de explotación de los negocios. Es oportuno señalar aquí que la cuantía máxima de deducción admitida por nuestra Ley es de \$ 1.000.00 por concepto de pago de servicios profesiona-

les y de ₡ 1.000.00 por razón de pago de primas de seguros sobre la vida, pero este último desembolso solo es admisible únicamente en el caso de que el total pagado por la referida causa, no exceda de ₡ 2.000.00. Asimismo, por disposición legal son deducibles de la renta bruta y no de la renta neta, entre otros rubros los siguientes: las pérdidas que sufran las empresas industriales (ya vimos como está regulada esta deducción), las sumas que de sus utilidades inviertan las empresas industriales en la ampliación de sus plantas, etc.

Finalmente es digno de hacer notar también, que nuestra legislación reconoce la conveniencia de que no se grave el ingreso de las personas naturales en aquella cuantía necesaria para un mínimum vital; pero este reconocimiento no aparece en forma de deducción básica como parecía anteriormente, sino que se logra a través de la concesión de un crédito básico de ₡ 180.00 al impuesto que se establezca. El crédito en referencia, comparado con la deducción básica que se admitía anteriormente, tiene la ventaja de que ofrece a todos los contribuyentes el mismo beneficio, independientemente de su renta, mientras que la deducción básica afectaba a todos los contribuyentes en medida variable, de acuerdo con las tasas marginales que les correspondiera. En otras palabras, puede decirse que el crédito básico produce una ~~exención~~ exención sobre los primeros niveles de ingreso, mientras que la deducción básica lo produce sobre los últimos niveles.

Con respecto al procedimiento que sigue nuestra Ley, de graduar el número de hijos sobre los cuales se ha de admitir la de-

ducción de ₡ 500.00 en atención al ingreso neto de los contribuyentes, cabe comentar que el efecto del sistema es acentuar la progresividad del impuesto. Dadas las poderosas y justas razones que favorecen la deducción por cargas familiares, opinamos que, si se desea acentuar la progresividad del impuesto, no es el desvanecimiento de la deducción por cargas familiares el medio más apropiado. Es más sencillo, y equitativo admitir una deducción uniforme por todos y cada uno de los componentes de la carga familiar, sin importar su número ni la cuantía de la renta obtenida por el contribuyente. Y si se considera conveniente acentuar la progresividad del impuesto, hágase a través de las tablas y no por este medio.

Los datos estadísticos que se presentan a continuación permiten observar la importancia de las deducciones por hijos.

Deducciones por hijos

reclamadas por los contribuyentes que
se computaron impuesto.

años	No. de contribuyentes	Deducción total reclamada	Promedio reclamado por c/ contribuyente.	Promedio de hijos reclam.	Impuesto dejado de pagar por esta deducción
1962	9.174	₡ 5.364.000.00	₡ 584.69	1	₡ 750.906
1963	9.987	6.473.000.00	648.14	1	906.220
1964	9.251	6.444.500.00	696.63	1	902.230

Fuente: Dirección General de Contribuciones Directas.

Nota- Los datos anteriores se refieren solo a las declaraciones que contienen cómputo de impuesto. El impuesto dejado de pagar se ha calculado con base en una tasa efectiva estimada del 14%, que se ha aplicado sobre la deducción reclamada.

Del cuadro anterior se infiere que la disminución en la deducción total por hijos en 1964, respecto de 1963 fué de ₡ 28.500.00, equivalente a 57 hijos, cantidad relativamente insignificante que no puede atribuirse al desvanecimiento gradual de la deducción que establece la ley vigente, sino a la disminución en el número de personas naturales que se computaron impuesto, las cuales totalizaron 9.987 en 1963 y descendieron a 9.251 en 1964.

Cabe aclarar también que las cantidades anotadas como impuesto dejado de pagar por esta deducción, no indican todo lo que el fisco dejó de percibir, pues la estimación en referencia solo se refiere a los contribuyentes que computaron impuesto, Pero aparte de ello hubo en 1964, 5.168 personas naturales con renta neta superior a --- ₡ 7.000.00, que no alcanzaron capacidad contributiva a causa de la deducción reclamada por hijos y por otros motivos legales. La deducción total reclamada solo por hijos por parte de estas personas representa un total de ₡ 2.584.000.00 a la que, aplicándole una tasa impositiva del 2.95%, nos permite obtener una estimación de ₡76.228.- Sumada esta cantidad a los ₡ 902.230.00 establecidos anteriormente, obtenemos que, la cantidad que el fisco dejó de percibir al conceder la deducción por hijos, en total, asciende a ₡ 978.458.00, en 1964.

Para concluir este análisis, presentamos el detalle de las deducciones por cargas familiares que conceden las Leyes de Impuesto sobre la Renta de los demás países de Centro América.

NICARAGUA: Dos mil córdovas, equivalentes a ₡ 714.00 por el cónyuge; mil córdovas, equivalentes a ₡ 357.00 por cada descendiente e hijastro menor de 21 años o incapacitado para el trabajo; dos mil córdovas equivalentes a ₡714.00 por los descendientes que estén siguiendo cursos universitarios en el país; tres mil cordovas, equivalentes a

¢ 1.071.00 por cada descendiente que esté siguiendo estudios universitarios fuera del país; mil córdovas, equivalentes a ¢ 357.00 por cada descendiente hembra o hijastra (aunque sea mayor de edad): mil córdovas por cada descendiente y mil córdovas por cada hermano varón, menor de edad o incapacitado para el trabajo, y hermana, cualquiera que sea su edad.

GUATEMALA: Seiscientos quetzales, equivalentes a ¢ 1.500.00 por cada una de las personas que se indican a continuación:

1) los descendientes en línea recta: (hijos, nietos y biznietos) menores de 21 años o incapacitados para el trabajo; 2) ascendientes en línea recta (padres, abuelos y bisabuelos, madrastra y padrastro a falta de madre o padre); 3) hermanas o hermanos menores de 21 años o incapacitados para el trabajo. 4) Otros parientes en los casos en que medie sentencia judicial definitiva que obligue al contribuyente a pasarles alimentos y mientras se mantengan los efectos de la sentencia.

HONDURAS: Ochocientos lempiras, equivalentes a ¢ 1.000.00 por el cónyuge o por la persona con quien haga completa vida marital; 600 lempiras, equivalentes a ¢ 750.00 por cada uno de los dependientes del contribuyente, sean ascendientes o descendientes menores de edad, legítimos o naturales reconocidos. Los descendientes o colaterales mayores de edad serán deducibles cuando estén incapacitados física o mentalmente y no puedan atenderse por sí mismos; 600 lempiras, equivalentes a ¢ 750.00 por los hijos legítimos o naturales reconocidos, mayores de edad, que no hayan cumplido 25 años, si siguen cursos educacionales o de capacitación; 600 lempiras por los -

llamados hijos adoptivos, siempre que hayan sido sostenidos y tratados como hijos de familia por lo menos con tres años completos de anticipación al año en que se pida su deducción y que la adopción de hecho sea pública y notoria.

COSTA RICA: Dos mil colones costarricenses, equivalentes a 754 colones salvadoreños, por el cónyuge; 1.500 colones costarricenses, equivalentes a 565.50 colones salvadoreños, por cada hijo; mil colones costarricenses, equivalentes a 377 colones salvadoreños por cada dependiente del jefe de familia que no entre en la clasificación de hijo.

Por supuesto, en todos los países se exige que el dependiente no sea contribuyente por sí mismo, para conceder la deducción -- por carga de familia.

CAPITULO III

DETERMINACION DEL IMPUESTO Y LAS TABLAS IMPOSITIVAS

La importancia de las tablas de Imposición

Partiendo del hecho de que ya existe una serie de principios y técnicas bastante generalizados, a cuyo rededor se estructuran las leyes de impuesto sobre la renta de los diferentes países, nos atrevemos a asegurar que el aspecto más determinante acerca de las variaciones de los efectos del impuesto sobre la renta en unos Estados respecto de otros lo constituye la estructura de las tablas de imposición contenidas en las leyes respectivas. Lo expresado significa que, indudablemente hay diferencias entre las leyes de los diferentes países, pues mientras unos dan mayor énfasis a la aplicación de determinados principios de equidad, por ejemplo, otros pueden prestar mayor atención al principio de comodidad, etcétera. Pero, con todo y que esas diferencias tienen sus efectos, se puede afirmar, como ya se dijo antes, que los efectos más importantes se derivan de las tablas impositivas.

Siguiendo este orden de ideas, nos proponemos analizar, primeramente la estructura de las tablas impositivas de El Salvador y seguidamente sus efectos.

Las tablas de imposición

Las tablas y porcentajes del Impuesto sobre la Renta de El Salvador están contenidas en los artículos 37, 38, 40 y 41 de la Ley respectiva, los que dicen así:

Artículo 37: Tabla de imposición a personas naturales, fideicomisos, etc. Las Personas naturales domiciliadas en el país; las -

consideradas como tales de conformidad con los literales a), b) y c) del Art. 34; los fideicomisos y sucesiones a que se refieren los literales d) y e) del Art. 34 y las no domiciliadas comprendidas en el literal c) del artículo 35, pagarán un impuesto sobre la renta imponible de acuerdo con la siguiente tabla:

SI LA RENTA IMPONIBLE ES:			EL IMPUESTO SERA DE:	
Hasta	₡	7.000.00		2.85% Sobre su monto
de	₡	7.000.01 a	₡ 8.000.00	₡ 199.50 más 2.95% s/el
de	₡	8.000.01 a	₡ 9.000.00	₡ 229.00 más 3.80% excede
de	₡	9.000.01 a	₡ 10.000.00	₡ 267.00 más 4.70% de
de	₡	10.000.01 a	₡ 11.000.00	₡ 314.00 más 5.60% "
de	₡	11.000.01 a	₡ 12.000.00	₡ 370.00 más 6.50% "
de	₡	12.000.01 a	₡ 13.000.00	₡ 435.00 más 7.40% "
de	₡	13.000.01 a	₡ 14.000.00	₡ 509.00 más 8.30% "
de	₡	14.000.01 a	₡ 15.000.00	₡ 592.00 más 9.20% "
de	₡	15.000.01 a	₡ 16.000.00	₡ 684.00 más 10.10% "
de	₡	16.000.01 a	₡ 17.000.00	₡ 785.00 más 11.00% "
de	₡	17.000.01 a	₡ 18.000.00	₡ 895.00 más 11.10% "
de	₡	18.000.01 a	₡ 20.000.00	₡ 1.006.00 más 12.00% "
de	₡	20.000.01 a	₡ 22.000.00	₡ 1.246.00 más 14.00% "
de	₡	22.000.01 a	₡ 26.000.00	₡ 1.526.00 más 15.00% "
de	₡	26.000.01 a	₡ 30.000.00	₡ 2.126.00 más 16.00% "
de	₡	30.000.01 a	₡ 36.000.00	₡ 2.766.00 más 17.00% "
de	₡	36.000.01 a	₡ 42.000.00	₡ 3.786.00 más 19.00% "
de	₡	42.000.01 a	₡ 48.000.00	₡ 4.926.00 más 21.00% "
de	₡	48.000.01 a	₡ 54.000.00	₡ 6.186.00 más 23.00% "
de	₡	54.000.01 a	₡ 62.000.00	₡ 7.566.00 más 25.00% "
de	₡	62.000.01 a	₡ 70.000.00	₡ 9.566.00 más 27.00% "
de	₡	70.000.01 a	₡ 80.000.00	₡ 11.726.00 más 30.00% "
de	₡	80.000.01 a	₡ 95.000.00	₡ 14.726.00 más 33.00% "
de	₡	95.000.01 a	₡ 110.000.00	₡ 19.676.00 más 36.00% "
de	₡	110.000.01 a	₡ 125.000.00	₡ 25.076.00 más 39.00% "
de	₡	125.000.01 a	₡ 150.000.00	₡ 30.926.00 más 43.00% "
de	₡	150.000.01 a	₡ 200.000.00	₡ 41.676.00 más 48.00% "
de	₡	200.000.01 a	₡ 250.000.00	₡ 65.676.00 más 53.00% "
de	₡	250.000.01 en adelante ...	₡ 92.176.00 más	60.00% "

Las personas comprendidas en la letra c) del Artículo 35, - pagarán sobre su renta imponible de conformidad con la tabla establecida en este artículo, pero en ningún caso el impuesto podrá ser inferior al 25% de la renta imponible.

Artículo 38: Crédito Básico. Todo contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, descontará de una sola vez en cada ejercicio de imposición, del total del impuesto calculado, la suma de ciento ochenta colones, que se denominará crédito básico.

Artículo 39 .- Los no domiciliados comprendidos en los literales -

Personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados en el país y conjuntos.

a), b), y d) del Artículo 35 y conjuntos a que se refiere el Artículo 19, pagarán un impuesto del 28% sobre la renta imponible que perciban, excepto los dividendos, los cuales causarán el impuesto que señala el Artículo 41.

Artículo 40 .-

Personas jurídicas domiciliadas.

Las Personas jurídicas domiciliadas en el país, pagarán un impuesto sobre la renta imponible dentro del territorio nacional, de acuerdo con la tabla siguiente:

Si la renta imponible es:

Hasta ₡ 10.000.00 2.50% sobre su monto

De ₡ 10.000.01 hasta

₡ 25.000.00 ₡ 250.00 más 5% sobre el excedente
de ₡ 10.000.00

De ₡ 25.000.01 hasta

₡ 100.000.00 ₡ 1.000.00 más 10% sobre el excedente
de ₡ 25.000.00

De ₡ 100.000.01 en adelante .. ₡ 8.500.00 más 15% sobre el excedente
de ₡ 100.000.00

Artículo 41.-

Personas jurídicas
no domiciliadas en
el país.

Las personas jurídicas y las sucesio-
nes, no domiciliadas en el país, pa-
garán un impuesto del 38% sobre su -
renta imponible, con deducción de --
las retenciones especificadas en los
artículos 76 y 77.

Dada la importancia que tiene el domicilio de los contribu-
yentes para la aplicación correcta de las tablas y porcentajes an-
teriores, transcribiremos a continuación los artículos correspon-
dientes al domicilio, que se encuentran en el título III de la Ley.

Artículo 34. -

Personas naturales,
fideicomisos y su-
cesiones domicilia-
dos.

Además de las personas naturales que
de acuerdo con el derecho común ten-
gan domicilio en El Salvador, se con-
sideran también como domiciliadas en
el país, para los efectos de esta -
Ley:

- a) Las personas naturales que residen provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de 270 días;
- b) Los funcionarios o empleados salvadoreños del gobierno, municipios o instituciones oficiales que desempeñan cargos en el exterior;
- c) Todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios;
- d) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la Ley salvadoreña; y
- e) Los fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reúnan cualquiera de los requisitos siguientes:
 - 1-Que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador;
 - 2-Que estén situados en El Salva-

dor bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.-

Artículo 35.-

Personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados

Las personas naturales no domiciliadas en el país de acuerdo con esta Ley, se clasifican en las categorías siguientes:

- a) Las personas que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo;
- b) Las personas naturales que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de 30 días;
- c) Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de 30 días y menos de un año, siempre que no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con la letra a) del artículo anterior; y
- d) Los fideicomisos y las sucesiones no incluidos en el artículo anterior.

Artículo 36.- El domicilio de las personas jurídicas se regulará -
Personas Ju- por lo establecido en el derecho común
rídicas

Con base en los artículos anteriormente transcritos es posible formar 4 grupos de contribuyentes, numerados del primero al cuarto, a los que se les aplican respectivamente las tablas y porcentajes contenidos en los artículos 37, 39, 40 y 41.

Esos grupos son los siguientes:

Grupo Primero

(Tabla del Artículo 37)

- Caso I.- Personas naturales domiciliadas (Art. 34, inciso 1o.
y Art. 37)
- Caso II.- Las consideradas como tales (Art. 34, literales a) b)
y c) y Art. 37)
- Caso III.- Los fideicomisos domiciliados (Art. 34, literales d)
y e) y Art. 37)
- Caso IV.- Personas naturales no domiciliadas (Art. 35, literal
d) y Art. 37. inc.
último)
- Caso V.- Sucesiones domiciliadas (Art. 34, literales d) y e) y
Art. 37).

Grupo Segundo

(Se le aplica el porcentaje del Art. 39, o sea el 28%)

- Caso I.- Personas naturales no domiciliadas (Art. 35, litera--
les a) y b) y Art.
39.)

- Caso II.- Conjuntos Artísticos etc. (Arts. 19 y 39).
- Caso III.- Fideicomisos no domiciliados (Art. 35 literal d) y --
Art. 39).
- Caso IV.- Las sucesiones no domiciliadas (Art. 35, literal d) y
Art. 39).

Grupo Tercero

(Se le aplica la tabla del Artículo 40)

- Caso I.- Las personas jurídicas domiciliadas. (Art. 36)

Grupo Cuarto

(Se le aplica el porcentaje del Art. 41, o sea el 38%)

- Caso I.- Personas jurídicas no domiciliadas (Art. 36)
- Caso II.- Sucesiones no domiciliadas (Art. 35, literal d)

Ejemplos

A continuación se presentan ejemplos de cálculo del impuesto aplicando las tablas correspondientes a los diferentes casos -- que se encuentran en cada uno de los grupos anteriormente detallados.

Ejemplos para Grupo Primero

Casos I y II .- Sea una persona natural que obtuvo durante el ejercicio una renta neta de ₡ 100.000.00 a quien se le ha retenido un impuesto de ₡ 13.500.00 teniendo además derecho a deducción de --
₡ 1.500.00 por 3 hijos.-

Solución:

Renta Neta obtenida	₡	100.000.00
Menos:		
Deducciones para encontrar la Renta imponible:		
Deducción por 3 hijos	"	<u>1.500.00</u>
Renta Imponible	₡	<u>98.500.00</u>

Impuesto

Impuesto por ₡ 95.000.00 (se encuentra en el 25o. renglón de la tabla)	₡	19.676.00
36% sobre ₡ 3.500.00	"	<u>1.260.00</u>
	₡	20.936.00
Menos: Crédito básico (Art. 38)	"	<u>180.00</u>
<u>Impuesto Computado</u>	₡	20.756.00
Menos. Impuesto Retenido	"	<u>13.500.00</u>
A PAGAR	₡	<u>7.256.00</u>

Casos III y V .- Sea una sucesión o un fideicomiso que obtuvo durante el año una Renta Bruta de ₡ 40.000.00, y efectuó gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente por valor de ₡ 16.000.00.-

Solución:

RENTA BRUTA:	₡	40.000.00
Menos: Gastos Necesarios	"	<u>16.000.00</u>
RENTA NETA	₡	<u>24.000.00</u>

Impuesto.

Impuesto por ₡ 22.000.00 (renglón 15 de la tabla)	₡	1.526.00
Impuesto por los ₡ 2.000.00 siguientes) 15%	"	<u>300.00</u>
IMPUESTO COMPUTADO Y A PAGAR	₡	<u>1.826.00</u>

NOTA: Los Fideicomisos y las sucesiones no tienen derecho al crédito básico

Caso IV : Sea una persona natural no domiciliada en El Salvador - que permaneció en el país durante 210 días, obteniendo durante ese período una renta neta de ₡ 100.000.00

Solución: Primeramente calculamos el impuesto con base en la tabla del Artículo 37, así:

RENTA NETA E IMPONIBLE ₡ 100.000.00

IMPUESTO:

Por los primeros ₡ 95.000,00 (renglón 25o.)
.....₡ 19.676.00
36% sobre los siguientes ₡ 5.000.00 1.800.00
A PAGAR SEGUN ESTA TABLA₡ 21.476.00

Pero como el impuesto determinado en la forma anterior es inferior al porcentaje mínimo requerido en el inciso último del Artículo 37, (25%) desechamos ese cálculo y aplicamos el siguiente:

IMPUESTO: (Aplicando inciso último del artículo 37)

25% sobre ₡ 100.000.00 ₡ 25.000.00

Ejemplos para el Grupo Segundo

Casos I, II, III y IV.- Sea una persona natural, o un conjunto, o un fideicomiso, o una sucesión no domiciliada en el país, que percibe una renta bruta de ₡ 107.500.00 e incurre en gastos necesarios por valor de ₡ 7.500.00 para obtener dicha renta.

Solución:

RENTA BRUTA	₡	107.500.00
Deducción Gastos Necesarios	"	<u>7.500.00</u>
RENTA NETA E IMPONIBLE	₡	<u>100.000.00</u>
IMPUESTO A PAGAR: 28% sobre ₡ 100.000.00 ...	₡	<u><u>28.000.00</u></u>

Ejemplo para el Grupo Tercero

Caso I.- Sea una sociedad (de cualquier tipo) domiciliada en el -- país, que declara una Renta Neta de ₡ 100.000.00 .-

Solución: Utilizando la tabla contenida en el Artículo 40 establecemos:

Impuesto hasta ₡ 25.000.00 (renglón 3o.)	₡	1.000.00
10% sobre los restantes ₡ 75.000.00	"	<u>7.500.00</u>
Impuesto Computado y a Pagar	₡	<u><u>8.500.00</u></u>

Ejemplo para el Grupo Cuarto

Caso I.- Sea una Sociedad Anónima Norteamericana (Corporación) - no domiciliada en El Salvador, que declara una Renta Neta de ---- ₡ 100.000.00 obtenida en El Salvador y procedente de dividendos -- distribuidos por una Sociedad Anónima domiciliada en El Salvador, la que le retuvo ₡ 15.000.00, equivalente al 15%, en cumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 76 y ₡ 23.800.00 (equivalente al -- 28% sobre ₡ 85.000.00) en concepto de retención a socios no domiciliados, ordenada en el Artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Cálculo del Impuesto a Pagar

Impuesto Computado: 38% sobre ₡ 100.000.00	₡	38.000.00
<u>Menos : Retenciones:</u>		
Conforme Artículo 76	₡	15.000.00
Conforme Artículo 77	"	<u>23.800.00</u>
	"	<u>38.800.00</u>
Impuesto a Pagar		---.---
A DEVOLVERSE	₡	<u>800.00</u>

Nota: Como puede verse, en este caso la cantidad retenida es mayor que el impuesto computado, por lo que resulta una devolución a favor del contribuyente.

Caso II .- Sea una sucesión no domiciliada en El Salvador, que declare una renta neta de ₡ 10.000.00 procedente de bienes situados en El Salvador.-

Cálculo del Impuesto

Impuesto computado conforme Art. 41: 38% s/ ₡ 10.000.00.	₡	3.800.00
Retenciones: en este caso ninguna		---.---
IMPUESTO A PAGAR	₡	<u>3.800.00</u>

Nota: Podrá observarse en los ejemplos anteriores, que intencionadamente hemos escogido en cada grupo un contribuyente supuesto con una renta neta de ₡ 100.000.00 para que puedan apreciarse las diferentes cantidades que le corresponde pagar sobre dicha renta a cada exponente de su respectivo grupo. Así tenemos que a una persona natural domiciliada le corresponde pagar ₡ 20.756.00 o algo menos, según la posibilidad que tenga de reclamar más de deducciones por hijos, lo que viene equivaliendo a una tasa efectiva de menos del 21%.-

También puede observarse que a una persona natural no domiciliada que ha permanecido en el país más de 30 días, hasta 210 --- días, le corresponde pagar sobre la renta neta mencionada ₡ 25.000.- o sea una tasa efectiva del 25%.-

A los comprendidos en el tercer grupo les corresponde pagar ₡ 28.000.00, o sea el 28% y finalmente a los contribuyentes del grupo cuarto les recae un impuesto de ₡ 38,000.00 o sea el 38%.-

Análisis de las tablas de imposición

En los párrafos que siguen nos proponemos examinar las características de las diferentes tablas y sus efectos en los diferentes aspectos económicos y financieros de mayor interés.

Hemos de referirnos primeramente a la tabla aplicable a los contribuyentes que hemos clasificado como GRUPO PRIMERO, o sea, la presentada en el Artículo 37, aplicable a las personas naturales, sucesiones y fideicomisos, etc.

Podemos apreciar en primer lugar que comienza con una tarifa impositiva del 2.85% aplicable a una renta imponible hasta de -- ₡ 7.000.00, la cual va aumentando en forma progresiva, primeramente moderada en escalas de renta imponible de 1.000 colones de amplitud de cada una hasta llegar a la comprendida entre ₡ 17.000.00 y ---- ₡ 18.000.00 a la que le corresponde una tarifa del 11.10% . De aquí en adelante la amplitud de los diferentes módulos se va haciendo cada vez mayor permitiendo de esa manera un incremento de progresividad del impuesto, alcanzando niveles de tarifas tales como el 23% - para la renta marginal comprendida entre los 48.000.01 y los ----- 54.000.00 colones; el 30% para la comprendida entre los 70.000.01 y

80.000.00 colones; el 36% para la comprendida entre los 95.000.01 y 110.000.00 colones; 48% para las comprendidas entre los ----- 150.000.01 y los 200.000.00 colones; el 53% para las renta marginales comprendidas entre los 200.000.01 y los 250.000.00 colones, volviéndose finalmente impuesto proporcional a partir de los --- ₡ 250.000.01 en adelante, con una tarifa impositiva del 60%.

Tomando como base los módulos de renta imponible que contiene la tabla y aplicándoles las tarifas correspondientes y reg tándo a estos resultados el crédito básico de ₡ 180.00 que la Ley concede en su artículo 38, podemos preparar el siguiente Cuadro - de Impuestos Calculados, con su correspondiente tasa efectiva, -- que nos permite observar más claramente la cuantía del impuesto - que corresponde pagar ante determinadas rentas imponibles y la ta sa efectiva resultante.-

Grupo Primero

Cuadro demostrativo de los impuestos a pagar ante diferentes niveles de renta imponible y tasas efectivas correspondientes.

<u>Renta Imponible</u>	<u>Impuesto</u>	<u>Tasa Efectiva</u>	<u>Renta Imponible</u>	<u>Impuesto</u>	<u>Tasa efectiva</u>
7.000.00	19.50	0.2%	42.000.00	4.746.00	11.3%
8.000.00	49.00	0.6%	48.000.00	6.006.00	12.5%
9.000.00	87.00	1.-%	54.000.00	7.386.00	13.6%
10.000.00	134.00	1.3%	62.000.00	9.386.00	15.1%
11.000.00	190.00	1.7%	70.000.00	11.546.00	16.4%
12.000.00	255.00	2.1%	80.000.00	14.546.00	18.1%
13.000.00	329.00	2.5%	95.000.00	19.496.00	20.5%
14.000.00	412.00	2.9%	110.000.00	24.896.00	22.6%
15.000.00	504.00	3.3%	125.000.00	30.746.00	24.5%
16.000.00	605.00	3.7%	150.000.00	41.496.00	27.6%
17.000.00	715.00	4.2%	200.000.00	65.496.00	32.7%
18.000.00	826.00	4.5%	250.000.00	91.996.00	36.7%
20.000.00	1.066.00	5.3%	500.000.00	241.996.00	48.3%
22.000.00	1.346.00	6.1%	750.000.00	391.996.00	52.2%
26.000.00	1.946.00	7.4%	1.000.000.00	541.996.00	54.1%
30.000.00	2.586.00	8.6%	1.250.000.00	691.996.00	55.3%
36.000.00	3.606.00	10.-%			

FUENTE: Cálculos propios basados en la Ley de Impuesto sobre la --
Renta.

Sin perjuicio de que posteriormente haremos un estudio com
parativo de estas mismas tablas con las tablas correspondientes de
los demás países centroamericanos, presentamos seguidamente las ob
servaciones de caracter general que este cuadro nos sugiere.--

En primer lugar, podemos observar que la tasa efectiva del

impuesto en los estratos más bajos de ingresos son en verdad extremadamente bajas, más bajas de lo que puede recomendarse como conveniente dentro de la consideración que merecen dichos niveles de ingreso a la luz de cualquiera de los principios tributarios. De acuerdo con el Anuario Estadístico de 1963, volumen II, página 286 - el gasto de la familia obrera fué estimado para 1963, en 200 colones mensuales aproximadamente, equivalente a ₡ 2.400.00 al año. Aún cuando esta cifra parezca algo baja o no totalmente representativa por hacerse la encuesta solamente entre obreros, que normalmente -- tienen un bajo nivel de vida, creemos que no es mucho lo que dicha cifra aumentaría si se le hicieran algunos ajustes para generalizarla, pudiendo extraerse como consecuencia de este índice, que una -- persona que percibe una renta imponible mensual de ₡ 583.33 (equivalente de ₡ 7.000.00 al año) perfectamente podría pagar mensualmente un impuesto de ₡ 8.33, equivalente a ₡ 100.00 mensuales, que a su vez representan una tasa efectiva del 1.4% .

Por otra parte, también nos parece que las tarifas que corresponden a los más altos niveles de ingreso, por el contrario, establecen cargas más elevadas de lo que el consenso de opiniones considera como equitativo en relación con la distribución de la carga impositiva, a pesar de que, hasta cierto punto, dichas tarifas son menos altas que las establecidas mediante el Decreto 300 del Directorio Cívico Militar. Al respecto, no es posible todavía citar datos suficientemente analizados que aporten pruebas fehacientes acerca de si las tablas están resultando con efectos económicos adversos, o si, por el contrario, dichas consecuencias han sido favorables.

Efectos sobre la producción y el deseo de trabajar.

Si se hace un examen de las cuentas nacionales de El Salvador, ya sea la cuenta de producto o la del gasto, las cifras, aparentemente, arrojan efectos favorables al impuesto, pues, en cuanto al producto territorial bruto se refiere, encontramos que su crecimiento fué del 12% en 1964 mientras que en 1963 solamente alcanzó el 8.1%.

Pudiendo decirse en consecuencia que, si la producción aumentó en una forma tan extraordinaria, no puede asegurarse que el impuesto sobre la Renta actual, recaudado por primera vez en el año 1964, haya tenido efectos deprimentes sobre la producción.

Si, por otra parte, analizamos la cuenta de gasto para observar los posibles efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el deseo de trabajar y la capacidad de trabajar (1), representados por las variaciones en el nivel de inversión privada, encontraremos que tampoco estas cifras arrojan datos en el sentido de que las tablas impositivas hayan tenido efectos desfavorables, pues la cuenta de gasto nos dice que la inversión privada en 1962 fué de 110 millones de colones, en 1963 ascendió a 148 millones y en 1964 se elevó a 180 millones de colones, o sea una cifra bastante mayor que la del año anterior. Lógicamente podría pensarse que si la inversión privada fué mayor en 1964 que en 1963, es que los alicientes que los hombres de empresa pudieron haber encontrado pa-

(1) Véase nuestra exposición teórica acerca de los efectos de los Impuestos en la primera parte de esta Tesis, capítulo II.

ra invertir, no fueron contrarrestados por el Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, hemos de insistir en lo expresado anteriormente, en el sentido de que no es posible citar por el momento datos suficientemente analizados que aporten pruebas fehacientes acerca de los efectos económicos del impuesto sobre la renta. Por ejemplo, acerca de las cuentas nacionales que hemos citado, se puede señalar que por el momento, sus cifras son provisionales. Por otra parte, no es un solo factor, sino que son muchos los factores que determinan las variaciones en la producción y en el deseo de invertir. Uno de ellos es por ejemplo, el incentivo de las exenciones que se pueden obtener acogiéndose a los beneficios de la Ley de Fomento Industrial. Para ilustrar lo afirmado, podemos citar que en el año comprendido del 1.º de julio de 1963 al 30 de junio de 1964, se decretaron los beneficios de la Ley mencionada para 83 empresas industriales, con una inversión de 91.145.637 colones. Cincuenta de esas empresas fueron calificadas como de iniciación y 33 como de incremento. Y durante el año comprendido del 1.º de julio de 1964 al 30 de junio de 1965, el Poder Ejecutivo en los Ramos de Economía y Hacienda decretó los beneficios de la misma ley a favor de 97 firmas industriales que representan una inversión de 74.2 millones de colones debiendo hacerse constar que las solicitudes presentadas durante este último período fueron 184, con una inversión de 100.2 millones de colones. (1) Como se

(1) Datos tomados del Informe de la gestión desarrollada por el Ramo de Economía, años de 1963/1964 y 1964/1965.-

sabe, la Ley de Fomento Industrial concede franquicia aduanera para la importación de maquinaria, equipo, etc. que se requieran para la fabricación; franquicia aduanera a la importación de materia prima y demás artículos necesarios para la producción; exención o reducción de los impuestos fiscales y municipales que graven el establecimiento o explotación de la empresa de que se trate y la producción o venta de los productos que elabore; exención o reducción de los impuestos fiscales y municipales que recaigan sobre el capital invertido en la empresa y exención o reducción del impuesto sobre la renta proveniente de la industria que se establezca. Todas las franquicias y exenciones o reducciones de impuesto citadas constituyen incentivos muy poderosos para contrarrestar el efecto negativo que pudiera tener el impuesto sobre la renta. Es de lamentar que no se tengan cifras acerca de la cuantía de las exenciones o reducciones del impuesto sobre la renta que se hayan concedido al amparo de la Ley de Fomento Industrial.

Otro factor que ha influido de una manera decisiva en el crecimiento de la producción lo constituye el desarrollo del programa de integración económica centroamericana, en especial lo que se refiere a la creación del mercado común y la equiparación de -- aforos aduaneros, que no sólo consiste en equiparación sino que al mismo tiempo ha permitido la implantación de tarifas proteccionistas uniformes en toda el área, lo que garantiza un mercado de dimensiones centroamericanas para las empresas establecidas, como -- puede apreciarse por el cuadro que se presenta a continuación:

Exportaciones de El Salvador a los demás

Países Centroamericanos

1958-1964

A precios corrientes

en miles de colones

<u>Año</u>	<u>Honduras</u>	<u>Guatemala</u>	<u>Nicaragua</u>	<u>Costa Rica</u>	<u>Total</u>
1958	8.573	7.444	2.878	1.480	20.375
1959	10.084	10.408	4.161	1.645	26.298
1960	9.859	15.173	3.620	2.077	30.729
1961	11.603	19.170	3.138	3.669	37.580
1962	15.085	19.136	8.160	4.368	46.749
1963	21.190	41.186	7.275	5.880	75.531
1964 (1)	25.908	47.808	10.469	7.812	91.997

(1) Cifras provisionales

FUENTE: Anuarios Estadísticos.

Por el cuadro anterior se puede apreciar que las exportaciones totales se elevaron de 20.3 millones de colones en 1958 - hasta casi 92 millones en 1964; pero este crecimiento no es exclusivo en El Salvador, sino que se observa en cada uno de los demás países centroamericanos, lo que ^{se} puede comprobar al examinar lo -- que dichos países nos exportaron, o sea el valor de nuestras importaciones procedentes del resto de los países del área, las que se presentan en el siguiente cuadro:

Importación de El Salvador
Procedente de los demás países de Centro América
en miles de colones a precios corrientes.

1958 / 1964

<u>Año</u>	<u>Honduras</u>	<u>Guatemala</u>	<u>Nicaragua</u>	<u>Costa Rica</u>	<u>Total</u>
1958	15.702	7.621	1.881	1.055	26.259
1959	16.174	10.711	2.995	1.343	31.223
1960	15.748	12.973	3.480	1.528	33.729
1961	16.442	16.964	1.781	1.471	36.658
1962	26.036	21.168	4.904	3.025	55.133
1963	26.930	31.644	6.112	5.180	69.866
1964 (1)	32.541	40.630	6.687	18.158	98.016

(1) Cifras Provisionales

FUENTE: Anuarios Estadísticos

Los comentarios anteriormente expresados surgen de un enfoque del impuesto desde el punto de vista puramente nacional y con base en datos estadísticos que abarcan un lapso de vigencia relativamente breve de la presente Ley de Impuesto sobre la Renta. Con la salvedad de que por la circunstancia últimamente expuesta los resultados encontrados podrían no ser del todo confiables, puede llegarse a la conclusión de que el impuesto sobre la renta, con las tablas de imposición actuales, no ha tenido hasta el momento efectos negativos desde el punto de vista nacional sobre la producción ni sobre el deseo de invertir.

Efectos sobre la distribución de los recursos económicos entre los diversos lugares - desviación de las inversiones hacia los demás - países de Centro América.

Al presentar la exposición doctrinaria de los posibles efectos de los impuestos, dijimos que una de sus consecuencias podría ser la desviación de los recursos de un lugar hacia otro. También señalamos, siguiendo a Dalton, que los entes públicos que controlan territorios relativamente pequeños debían tomar en cuenta la posibilidad de que su política impositiva ahuyente a las personas y al capital fuera de sus límites. "Una pequeña comunidad que establezca un sistema impositivo acentuadamente más progresivo que el de sus vecinos, puede muy bien causar tal éxodo y resultar por ello perjudicada". (Hugh Dalton, Principios de Finanzas Públicas.)

Tomando en cuenta las características de pequeñez de los 5 países centroamericanos, y la posibilidad de movilidad de los capitales dentro de los mismos, así como el hecho de que el mercado común centroamericano ya es una realidad, características estas que coinciden con las condiciones teóricas en que puede darse la desviación de las inversiones, nos proponemos hacer un análisis del grado de la progresividad del impuesto sobre la renta en los 5 países que constituyen el área centroamericana, con el fin de determinar si nuestras tablas pueden provocar tal éxodo y resultar perjudicado el país.

A continuación presentamos unos cuadros comparativos de las tablas del impuesto sobre la renta contenidas en el Artículo 37 de la ley salvadoreña, que es la que corresponde a las personas naturales domiciliadas en el país, con las tablas de igual categoría de Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

Comparación El Salvador - Guatemala

Comparación del Impuesto sobre la Renta que se paga en El Salvador y Guatemala y de las Tasas Efectivas correspondientes, a diferentes niveles de ingresos en colones.

<u>Renta Imponible salvadoreña</u>	<u>Impuesto de El Salv.</u>	<u>Impuesto de Guatemala</u>	<u>Diferencia de Impuestos</u>	<u>Tasa efectiva El Salv. %</u>	<u>Tasa efectiva Guatemala %</u>	
¢ 7.000	¢ 19.50	¢ 288.12	(-)	268.62	0.2	4.1
¢ 8.000	¢ 49.00	¢ 346.25	(-)	297.25	0.6	4.3
¢ 9.000	¢ 87.00	¢ 406.25	(-)	319.25	1.0	4.5
¢ 10.000	¢ 134.00	¢ 468.75	(-)	334.75	1.3	4.6
¢ 11.000	¢ 190.00	¢ 533.12	(-)	343.12	1.7	4.8
¢ 12.000	¢ 255.00	¢ 599.37	(-)	344.37	2.1	4.9
¢ 13.000	¢ 329.00	¢ 667.50	(-)	338.50	2.5	5.1
¢ 14.000	¢ 412.00	¢ 737.50	(-)	325.50	2.9	5.2
¢ 15.000	¢ 504.00	¢ 810.00	(-)	306.00	3.3	5.4
¢ 16.000	¢ 605.00	¢ 884.37	(-)	279.37	3.7	5.5
¢ 17.000	¢ 715.00	¢ 960.62	(-)	245.62	4.2	5.6
¢ 18.000	¢ 826.00	¢ 1.038.75	(-)	212.75	4.5	5.7
¢ 20.000	¢ 1.066.00	¢ 1.201.25	(-)	135.25	5.3	6.0
¢ 22.000	¢ 1.346.00	¢ 1.371.87	(-)	25.87	6.1	6.2
¢ 26.000	¢ 1.946.00	¢ 1.736.87	(-)	209.13	7.4	6.6
¢ 30.000	¢ 2.586.00	¢ 2.133.75	(-)	452.25	8.6	7.1
¢ 36.000	¢ 3.606.00	¢ 2.789.37	(-)	816.63	10.0	7.7
¢ 42.000	¢ 4.746.00	¢ 3.521.25	(-)	1.224.75	11.3	8.3
¢ 48.000	¢ 6.006.00	¢ 4.328.75	(-)	1.677.25	12.5	9.0
¢ 54.000	¢ 7.386.00	¢ 5.206.25	(-)	2.179.75	13.6	9.6
¢ 62.000	¢ 9.386.00	¢ 6.491.25	(-)	2.894.75	15.1	10.4
¢ 70.000	¢ 11.546.00	¢ 7.903.75	(-)	3.642.25	16.4	11.2
¢ 80.000	¢ 14.546.00	¢ 9.843.75	(-)	4.702.25	18.1	12.3
¢ 95.000	¢ 19.496.00	¢ 12.971.25	(-)	6.524.75	20.5	13.6
¢ 110.000	¢ 24.896.00	¢ 16.323.75	(-)	8.572.25	22.6	14.8
¢ 125.000	¢ 30.746.00	¢ 19.901.25	(-)	10.844.75	24.5	15.9
¢ 150.000	¢ 41.496.00	¢ 26.320.00	(-)	15.176.00	27.6	17.5
¢ 200.000	¢ 65.496.00	¢ 40.095.00	(-)	25.401.00	32.7	20.0
¢ 250.000	¢ 91.996.00	¢ 55.120.00	(-)	36.876.00	36.7	22.0
¢ 500.000	¢ 241.996.00	¢ 141.280.00	(-)	100.716.00	48.3	28.2
¢ 750.000	¢ 391.996.00	¢ 240.595.00	(-)	151.401.00	52.2	32.0
¢ 1.000.000	¢ 541.996.00	¢ 348.061.25	(-)	193.934.75	54.1	34.8
¢ 1.250.000	¢ 691.996.00	¢ 461.773.75	(-)	230.222.25	55.3	36.9

NOTAS: a) La diferencia del Impuesto que tiene signo menos (-), indica que el impuesto en El Salvador es menos que en Guatemala.

b) Deducción básica de Guatemala que se ha tomado en cuenta: 600 Quetzales.

FUENTE: Cálculos propios basados en las Tablas de Impuesto sobre la Renta de El Salvador y Guatemala.

Comparación El Salvador - Honduras

Comparación del Impuesto sobre la Renta que se paga en El Salvador y Honduras y de las Tasas Efectivas correspondientes, a diferentes niveles de ingresos en colones.

<u>Renta Imponible salvadoreña</u>	<u>Impuesto de El Salv.</u>	<u>Impuesto de Honduras</u>	<u>Diferencia de Impuestos</u>	<u>Tasa efectiva El Salv. %</u>	<u>Tasa efectiva Honduras %</u>
¢ 7.000	¢ 19.50	¢ 135.00	(-) 115.50	0.2	1.9
¢ 8.000	¢ 49.00	¢ 165.00	(-) 116.00	0.6	2.0
¢ 9.000	¢ 87.00	¢ 200.00	(-) 113.00	1.0	2.2
¢ 10.000	¢ 134.00	¢ 250.00	(-) 116.00	1.3	2.5
¢ 11.000	¢ 190.00	¢ 300.00	(-) 110.00	1.7	2.7
¢ 12.000	¢ 255.00	¢ 350.00	(-) 95.00	2.1	2.9
¢ 13.000	¢ 329.00	¢ 400.00	(-) 71.00	2.5	3.0
¢ 14.000	¢ 412.00	¢ 450.00	(-) 38.00	2.9	3.2
¢ 15.000	¢ 504.00	¢ 500.00	4.00	3.3	3.3
¢ 16.000	¢ 605.00	¢ 590.00	15.00	3.7	3.6
¢ 17.000	¢ 715.00	¢ 680.00	35.00	4.2	4.0
¢ 18.000	¢ 826.00	¢ 770.00	56.00	4.5	4.2
¢ 20.000	¢ 1.066.00	¢ 950.00	116.00	5.3	4.7
¢ 22.000	¢ 1.346.00	¢ 1.130.00	216.00	6.1	5.1
¢ 26.000	¢ 1.946.00	¢ 1.490.00	456.00	7.4	5.7
¢ 30.000	¢ 2.586.00	¢ 1.925.00	661.00	8.6	6.4
¢ 36.000	¢ 3.606.00	¢ 2.645.00	961.00	10.0	7.3
¢ 42.000	¢ 4.746.00	¢ 3.365.00	1.381.00	11.3	8.0
¢ 48.000	¢ 6.006.00	¢ 4.085.00	1.921.00	12.5	8.5
¢ 54.000	¢ 7.386.00	¢ 4.805.00	2.581.00	13.6	8.8
¢ 62.000	¢ 9.386.00	¢ 5.765.00	3.621.00	15.1	9.2
¢ 70.000	¢ 11.546.00	¢ 6.825.00	4.721.00	16.4	9.7
¢ 80.000	¢ 14.546.00	¢ 8.225.00	6.321.00	18.1	10.2
¢ 95.000	¢ 19.496.00	¢ 10.325.00	9.171.00	20.5	10.8
¢ 110.000	¢ 24.896.00	¢ 12.425.00	12.471.00	22.6	11.2
¢ 125.000	¢ 30.746.00	¢ 14.525.00	16.221.00	24.5	11.6
¢ 150.000	¢ 41.496.00	¢ 19.600.00	21.896.00	27.6	13.0
¢ 200.000	¢ 65.496.00	¢ 30.100.00	35.396.00	32.7	15.0
¢ 250.000	¢ 91.996.00	¢ 40.600.00	51.396.00	36.7	16.2
¢ 500.000	¢ 241.996.00	¢ 107.950.00	134.046.00	48.3	21.5
¢ 750.000	¢ 391.996.00	¢ 184.025.00	207.971.00	52.2	24.5
¢ 1.000.000	¢ 541.996.00	¢ 269.025.00	272.971.00	54.1	26.9
¢ 1.250.000	¢ 691.996.00	¢ 354.025.00	337.971.00	55.3	28.3

NOTAS: a) La diferencia de Impuesto que tiene signo menos (-), indica que el impuesto en El Salvador es menor que en Honduras.

b) Deducción básica de Honduras: 2.000 Lempiras.

FUENTE: Cálculos propios basados en las Tablas de Impuestos sobre la Renta de El Salvador y Honduras.

Comparación El Salvador - Nicaragua

Comparación del Impuesto sobre la Renta que se paga en El - Salvador y Nicaragua y de las Tasas efectivas correspondientes, a - diferentes niveles de ingresos en colones.

<u>Renta Imponible salvadoreña</u>	<u>Impuesto de El Salv.</u>	<u>Impuesto de Nicaragua</u>	<u>Diferencia de Impuestos</u>	<u>Tasa efectiva El Salv. %</u>	<u>Tasa efectiva Nicaragua %</u>
¢ 7.000	¢ 19.50	¢ ---	¢ 19.50	0.2	---
¢ 8.000	¢ 49.00	¢ 34.40	¢ 14.60	0.6	0.4
¢ 9.000	¢ 87.00	¢ 74.40	¢ 12.60	1.0	0.8
¢ 10.000	¢ 134.00	¢ 114.40	¢ 19.60	1.3	1.1
¢ 11.000	¢ 190.00	¢ 154.40	¢ 35.60	1.7	1.4
¢ 12.000	¢ 255.00	¢ 194.40	¢ 60.60	2.1	1.6
¢ 13.000	¢ 329.00	¢ 234.40	¢ 94.60	2.5	1.8
¢ 14.000	¢ 412.00	¢ 274.40	¢ 137.60	2.9	1.9
¢ 15.000	¢ 504.00	¢ 314.40	¢ 189.60	3.3	2.0
¢ 16.000	¢ 605.00	¢ 354.40	¢ 250.60	3.7	2.2
¢ 17.000	¢ 715.00	¢ 394.40	¢ 320.60	4.2	2.3
¢ 18.000	¢ 826.00	¢ 434.40	¢ 391.60	4.5	2.4
¢ 20.000	¢ 1.066.00	¢ 514.40	¢ 551.60	5.3	2.5
¢ 22.000	¢ 1.346.00	¢ 600.20	¢ 745.80	6.1	2.7
¢ 26.000	¢ 1.946.00	¢ 800.20	¢ 1.145.80	7.4	3.0
¢ 30.000	¢ 2.586.00	¢ 1.014.60	¢ 1.571.40	8.6	3.3
¢ 36.000	¢ 3.606.00	¢ 1.416.30	¢ 2.189.70	10.0	3.9
¢ 42.000	¢ 4.746.00	¢ 1.923.60	¢ 2.822.40	11.3	4.5
¢ 48.000	¢ 6.006.00	¢ 2.515.20	¢ 3.490.80	12.5	5.2
¢ 54.000	¢ 7.386.00	¢ 3.137.55	¢ 4.248.45	13.6	5.8
¢ 62.000	¢ 9.386.00	¢ 4.030.65	¢ 5.355.35	15.1	6.5
¢ 70.000	¢ 11.546.00	¢ 4.994.50	¢ 6.551.50	16.4	7.1
¢ 80.000	¢ 14.546.00	¢ 6.309.10	¢ 8.236.90	18.1	7.8
¢ 95.000	¢ 19.496.00	¢ 8.409.10	¢ 11.086.90	20.5	8.8
¢ 110.000	¢ 24.896.00	¢ 10.645.20	¢ 14.250.80	22.6	9.6
¢ 125.000	¢ 30.746.00	¢ 13.002.80	¢ 17.743.20	24.5	10.4
¢ 150.000	¢ 41.496.00	¢ 17.182.50	¢ 24.313.50	27.6	11.4
¢ 200.000	¢ 65.496.00	¢ 26.648.20	¢ 38.847.80	32.7	13.3
¢ 250.000	¢ 91.996.00	¢ 36.934.80	¢ 55.061.20	36.7	14.7
¢ 500.000	¢ 241.996.00	¢ 97.011.20	¢ 144.984.80	48.3	19.4
¢ 750.000	¢ 391.996.00	¢ 162.739.20	¢ 229.256.80	52.2	21.6
¢ 1.000.000	¢ 541.996.00	¢ 237.739.20	¢ 304.256.80	54.1	23.7
¢ 1.250.000	¢ 691.996.00	¢ 312.739.20	¢ 379.256.80	55.3	25.0

NOTA: Deducción básica: 20.000 Córdovas.

FUENTE: Cálculos propios basados en las Tablas de Impuesto sobre la Renta de El Salvador y Nicaragua.

Comparación El Salvador - Costa Rica

Comparación del Impuesto sobre la Renta que se paga en El Salvador y Costa Rica y de las Tasas Efectivas correspondientes, a diferentes niveles de ingresos en colones.

<u>Renta imponible salvadoreña</u>	<u>Impuesto de El Salv.</u>	<u>Impuesto de Costa Rica</u>	<u>Diferencia de Impuestos</u>	<u>Tasa efectiva El Salv. %</u>	<u>Tasa efectiva Costa Rica %</u>	
¢ 7.000	¢ 19.50	¢ 174.95	(-)	155.45	0.2	2.4
¢ 8.000	¢ 49.00	¢ 243.32	(-)	194.32	0.6	3.0
¢ 9.000	¢ 87.00	¢ 320.38	(-)	233.38	1.0	3.5
¢ 10.000	¢ 134.00	¢ 406.13	(-)	272.13	1.3	4.0
¢ 11.000	¢ 190.00	¢ 500.57	(-)	310.57	1.7	4.5
¢ 12.000	¢ 255.00	¢ 603.70	(-)	348.70	2.1	5.0
¢ 13.000	¢ 329.00	¢ 713.70	(-)	384.70	2.5	5.4
¢ 14.000	¢ 412.00	¢ 831.75	(-)	419.75	2.9	5.9
¢ 15.000	¢ 504.00	¢ 951.75	(-)	447.75	3.3	6.3
¢ 16.000	¢ 605.00	¢ 1.080.95	(-)	475.95	3.7	6.7
¢ 17.000	¢ 715.00	¢ 1.211.30	(-)	496.30	4.2	7.1
¢ 18.000	¢ 826.00	¢ 1.351.30	(-)	525.30	4.5	7.5
¢ 20.000	¢ 1.066.00	¢ 1.642.80	(-)	576.80	5.3	8.2
¢ 22.000	¢ 1.346.00	¢ 1.955.45	(-)	609.45	6.1	8.8
¢ 26.000	¢ 1.946.00	¢ 2.621.71	(-)	675.71	7.4	10.0
¢ 30.000	¢ 2.586.00	¢ 3.337.81	(-)	751.81	8.6	11.1
¢ 36.000	¢ 3.606.00	¢ 4.496.91	(-)	890.91	10.0	12.4
¢ 42.000	¢ 4.746.00	¢ 5.745.21	(-)	999.21	11.3	13.6
¢ 48.000	¢ 6.006.00	¢ 7.073.96	(-)	1.067.96	12.5	14.7
¢ 54.000	¢ 7.386.00	¢ 8.466.16	(-)	1.080.16	13.6	15.6
¢ 62.000	¢ 9.386.00	¢ 10.402.96	(-)	1.016.96	15.1	16.7
¢ 70.000	¢ 11.546.00	¢ 12.424.36	(-)	878.36	16.4	17.7
¢ 80.000	¢ 14.546.00	¢ 15.051.51	(-)	505.51	18.1	18.8
¢ 95.000	¢ 19.496.00	¢ 19.101.51		394.49	20.5	20.1
¢ 110.000	¢ 24.896.00	¢ 23.290.16		1.605.84	22.6	21.1
¢ 125.000	¢ 30.746.00	¢ 27.490.16		3.255.84	24.5	21.9
¢ 150.000	¢ 41.496.00	¢ 34.651.81		6.844.19	27.6	23.1
¢ 200.000	¢ 65.496.00	¢ 49.247.96		16.248.04	32.7	24.6
¢ 250.000	¢ 91.996.00	¢ 64.247.96		27.748.04	36.7	25.6
¢ 500.000	¢ 241.996.00	¢ 139.247.96		102.748.04	48.3	27.8
¢ 750.000	¢ 391.996.00	¢ 214.247.96		177.748.04	52.2	28.5
¢ 1.000.000	¢ 541.996.00	¢ 289.247.96		252.748.04	54.1	28.9
¢ 1.250.000	¢ 691.996.00	¢ 364.247.96		327.748.04	55.3	29.1

NOTAS: a) La diferencia de impuesto que tiene signo menos (-), indica que el impuesto en El Salvador es menor que en Costa Rica.

b) Deducción básica: 5.000 colones costarricenses.

FUENTE: Cálculos propios basados en las Tablas de Impuesto sobre la Renta de El Salvador y Costa Rica.

Observaciones generales a las diferentes columnas

Columna de Renta Imponible

Los niveles de renta imponible que aparecen en todos los cuadros anteriores se basan en las tablas de impuesto sobre la renta de El Salvador, cuya tarifa proporcional comienza a partir de los ₡ 250.000.00; pero como las tablas de Guatemala continúan la progresividad hasta una renta de 500.000 quetzales, equivalentes a un millón doscientos cincuenta mil colones, hemos prolongado los niveles de renta imponible hasta esta última cantidad, en todos los cuadros, para que la presentación sea uniforme.-

Como prácticamente las comparaciones se hacen a través de los impuestos que efectivamente se pagan y de sus correspondientes tasas efectivas y por dificultades de espacio, nos hemos visto obligados a anotar una sola columna de renta imponible, que es la salvadoreña, la cual prácticamente se convierte en renta neta para el cálculo del impuesto de los demás países de centroamerica, para que la comparación en impuestos y tasas efectivas sea posible. -- Por ejemplo, para una renta imponible salvadoreña de ₡ 10.000.00 podría decirse que corresponde una renta imponible **guatemalteca** de cuatro mil quetzales, pero para que la comparación sea válida esto no puede ser así, pues al impuesto salvadoreño que resulta de una renta imponible de ₡ 10.000.00 todavía hay que restarle los ---- ₡ 180.00 de crédito básico, que tienen la misma función que la de ducción por mínimun vital guatemalteca, En cambio, a una renta imponible de 4.000 quetzales ya no podríamos hacerle la deducción básica de 600 quetzales, pues desde el momento en que es renta im-

nible, se supone que ya está hecha la deducción por mínimun vital.

En conclusión, la primera columna de cada uno de los cuadros contiene niveles de renta imponible salvadoreña y por lo tanto, para calcular el impuesto de cualquiera de los demás países de centroamerica, primero hemos convertido dicha renta imponible salvadoreña a la respectiva moneda del país con que se compara y al resultado así encontrado le hemos restado la deducción por mínimun vital del correspondiente país.-

Columna de Impuesto de El Salvador.

Esta columna se ha establecido calculando el impuesto correspondiente a cada renta imponible y restándole el crédito básico, establecido en el Artículo 38 de la ley. Por ejemplo, para renta imponible de 7.000.00 colones la tabla señala un impuesto de -- ¢ 199.50, pero restándole ¢ 180.00 de crédito básico, queda un impuesto a pagar de ¢ 19.50.-

Columna de Impuesto de los demás países centroamericanos.

Para calcular el impuesto de cualquier otro país centroamericano, como las leyes de todos ellos dan derecho a deducción básica y para que esta columna sea equivalente a la columna de impuesto de El Salvador, la renta imponible salvadoreña se ha convertido a la moneda del país respectivo; (véanse al final los tipos de cambio utilizados) al resultado obtenido se le ha restado la deducción básica correspondiente a hombre solo. A la renta imponible así encontrada se le ha calculado el impuesto conforme la respectiva tabla y este impuesto, al tipo de cambio respectivo, se ha convertido en colones, anotándose dicha cantidad en la columna que corresponde.

Tipos de cambio utilizados

Quetzales	¢ 2.50 cada uno
Lempiras	¢ 1.25 cada uno
Córdovas	¢ 0.3570 cada uno
Colones Costarricenses	¢ 0.3770 cada uno

Diferencia de Impuestos.

Esta columna contiene las cantidades en que el impuesto de un país excede al del otro. Las diferencias de impuesto que tienen el signo "menos" (-) adelante, indican que el impuesto en El Salvador es menor que en el otro país.

Columnas de Tasa Efectiva

La tasa efectiva de impuesto se ha determinado dividiendo el impuesto que efectivamente corresponde pagar en cada país, en colones, entre la renta imponible salvadoreña.-

Comparación Guatemala - El Salvador:

Lo primero que salta a la vista al observar el cuadro comparativo El Salvador - Guatemala es que en los niveles más bajos de ingreso, desde los ¢ 7.000.00 hasta los ¢ 22.000.00 el impuesto -- que corresponde pagar conforme las tablas de Guatemala es superior al de El Salvador. Las diferencias de impuesto, en los primeros -- renglones son verdaderamente grandes en términos relativos, pues solamente en el nivel de los 7.000.00 colones de ingreso el impuesto en Guatemala es más de catorce veces mayor que en El Salvador, y a nivel de 13.000 colones de ingreso el impuesto guatemalteco es más del doble del salvadoreño.

En los siguientes renglones la diferencia se va reduciendo

rápida- mente hasta que, a los 26.000 colones de renta imponible salvadoreña, el impuesto en **El Salvador**, excede por primera vez al de Guatemala.- De aquí en adelante el impuesto en **El Salvador** rápidamente va siendo mayor que en Guatemala, precisamente en los niveles de ingreso que pueden gravar a las empresas. Así tenemos que para una renta imponible de 110.000 colones en **El Salvador** se pagarían -- 24.896 colones y en Guatemala solamente 16.323.73. En términos de tasa efectiva al contribuyente salvadoreño le toca pagar el 22.6% y al de Guatemala el 14.8%. Continuando el análisis observamos que a una renta de 250.000 colones corresponde pagar en **El Salvador** ---- 91.996 colones y en Guatemala 55.120 colones, o sea que hay una diferencia de 36.876 colones lo que en el primero de los países mencionados hay que pagar a ese nivel de ingreso, el 165% de lo que se pagaría en el segundo. La tasa efectiva para el contribuyente salvadoreño en este punto es del 36.7% mientras que para el guatemalteco solo es del 22%. Finalmente puede notarse que a una renta imponible de un millón doscientos cincuenta mil colones la tasa efectiva en **El Salvador** es de 55.3% y en Guatemala representa el 36.9%. - A este nivel, el contribuyente de **El Salvador** tendría que pagar ---- 230.222.25 más que el de Guatemala, siendo esta una diferencia que a cualquier empresario induciría a escoger Guatemala en vez de **El Salvador** para montar su empresa.

En resumen puede decirse que las tablas de Guatemala gravan en una forma excesiva los bajos niveles de ingreso, que normalmente recaen sobre la renta proveniente del trabajo y sobre las pequeñas empresas pertenecientes a los nacionales que por lo mismo casi no -

tienen movilidad. Por el contrario, en los niveles de renta superiores a los 50.000 colones las tablas se quedan bajas comparativamente con El Salvador, siendo posible teóricamente, que las inversiones nuevas prefieran establecerse en aquel país y no en éste, por causa del impuesto sobre la renta.

Comparación El Salvador - Honduras

La tasa efectiva de Honduras para una renta de 7.000 colones es del 1.9%, la cual aunque es relativamente moderada, es 10 veces superior a la de El Salvador:- A un nivel de renta imponible de --- 15.000 colones ambas tasas efectivas se equiparan correspondiendo el 3.3% a ambos países: pero de aquí en adelante la tabla de El -- Salvador comienza a exceder en una forma acelerada, al grado de que en una renta imponible de 110.000 colones el impuesto en El Salva-- dor es más del doble del de Honduras, pues en el primero de los --- países mencionados se pagarían por dicho ingreso 24.896 colones --- mientras que en el segundo solamente se pagarían 12.425. colones. - La tasa efectiva ante dicho ingreso en El Salvador es del 22.6% y - en Honduras es del 11.2%. En Honduras el impuesto se vuelve proporcional a partir de una renta imponible de un millón de lempiras, -- equivalente a 1.250.000 colones.- A este nivel, la tasa efectiva en aquel país es del 28.3% mientras que en El Salvador es mucho mayor, pues llega al 55.3%. En cifras absolutas el impuesto salvadoreño ante dicho ingreso excedería en 337.971 colones al hondureño.

En consecuencia, puede decirse que las inversiones grandes que aspiren a cubrir toda el área centroamericana, pueden desviarse desde El Salvador hacia Honduras por causa de las diferencias en --

las tablas de impuesto sobre la renta de ambos países.-

Comparación El Salvador - Nicaragua

Las tablas de El Salvador son más altas que las de Nicaragua desde los más bajos niveles de ingreso, pues hasta la deducción por mínimun vital es superior en aquel país, sin tomar en cuenta -- las deducciones por cargas familiares que también son muy amplias.- Basta con observar cualquier renglón del cuadro comparativo para de ducir que **perfectamente** puede darse el fenómeno de la desviación de las nuevas inversiones de El Salvador hacia Nicaragua y como las **di**ferencias de impuesto son tan grandes, puede darse el caso de que -- hasta las inversiones ya establecidas en El Salvador se trasladen -- hacia Nicaragua para aprovechar las bajas tarifas impositivas que -- tiene aquel país.

Comparación El Salvador - Costa Rica

Al observar el cuadro comparativo El Salvador-Costa Rica -- llama la atención el hecho de que hasta una **renta imponible de ----** 80.000 colones es mayor el impuesto sobre la renta que se pagaría -- en Costa Rica que el que se pagaría en El Salvador. Esto no se debe a que las tasas efectivas de aquel país sean excesivas, sino a que en los primeros niveles de ingreso las tablas de El Salvador son **no**tablemente bajas. Por otra parte, la progresividad del impuesto en Costa Rica es bastante lenta al grado que el impuesto se vuelve **pro**porcional a partir de un ingreso de 500.000 colones costarricenses, con una tarifa máxima del 30%. **Es** así como, aunque un ingreso por -- ejemplo de 500.000 colones salvadoreños la tasa efectiva en El Sal-- vador es del 48.3% y en Costa Rica es del 27.8%. En cifras absolutas

el exceso de impuesto en El Salvador a dicho nivel es de 102.748,04.

La conclusión a que se puede llegar es que se necesitaría - que la inversión fuera demasiado grande, con rentas superiores a -- 200.000 colones para que se pensara en desviarla de El Salvador hacia Costa Rica, por causa del Impuesto sobre la Renta.-

Resumen de comparaciones

En resumen, puede decirse que la comparación de las tablas de impuesto de los 5 países de Centro América demuestra que es posible que las medianas y grandes inversiones nuevas encuentren conveniente localizarse en los demás países centroamericanos y no en El Salvador como consecuencia de las notables diferencias de impuesto que se observan. Sin embargo, también se observa que esas diferencias ocurren no tanto porque las tablas salvadoreñas sean excesivas, sino porque las de los otros países son más bajas de lo técnicamente recomendable, en los altos niveles de ingreso.-

La solución a este problema no se encuentra simplemente en bajar las tarifas salvadoreñas para los altos niveles de ingreso, - sino que, en función integracionista centroamericana, tratar de que los demás países del área eleven un poco la progresividad de sus tablas hasta niveles técnicamente recomendables desde el punto de vista de que puedan ser útiles como instrumentos de redistribución del ingreso. Por su parte, El Salvador debe aumentar sus tarifas en los bajos niveles de ingreso de tal manera que la tasa efectiva comience aproximadamente con el 1.4% en vez del 0.2% que tiene en la actualidad.

Estudio de los porcentajes
aplicables a los Grupos Segundo y Cuarto

Habiendo concluido el análisis de las tablas aplicables a los contribuyentes que hemos clasificado como GRUPO PRIMERO, que comprende a las personas naturales domiciliadas y a otro tipo de contribuyentes domiciliados, pasamos seguidamente a externar algunas consideraciones acerca del porcentaje aplicable al GRUPO SEGUNDO y por su afinidad, simultáneamente analizaremos el porcentaje al GRUPO CUARTO.

Como ya hemos visto anteriormente, el grupo segundo está formado por las personas naturales, conjuntos artísticos, fideicomisos y sucesiones no domiciliados en el país, a quienes les corresponde pagar el 28% de impuesto sobre su renta imponible, de acuerdo con el Artículo 39, excepto en lo que se refiere a la renta proveniente de dividendos, la cual ha de pagar el 38%.

El Grupo Cuarto, por su parte comprende a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, y quizás por error, incluye también a las sucesiones no domiciliadas en el país, (1) disponiendo el Artículo 41 que los comprendidos en este grupo deben pagar el 38% sobre su renta imponible.

Antes de referirnos al análisis de los efectos de estos

(1) Decimos que quizás por error incluye también a las sucesiones no domiciliadas en El Salvador, porque estas mismas son sujeto del impuesto del 28% establecido en el Artículo 39 pareciéndonos más lógico incluir a dichas sucesiones en el segundo grupo que incluirlas en el cuarto, dicho esto sin perjuicio del comentario que nos ha de merecer la discriminación entre contribuyentes no domiciliados en el país.

gravámenes, hemos de referirnos al defecto técnico representado por el impuesto del 38% para los dividendos percibidos por las personas no domiciliadas a quienes se les ha señalado la obligación de pagar el 28% sobre su renta imponible. Encontramos inapropiado el hecho de que habiéndose fijado los gravámenes en forma unicelular, en atención a la naturaleza de los contribuyentes y a su domicilio, se pretenda establecer algo así como una cédula especial para gravar los dividendos. Este defecto que vuelve más compendioso el cálculo del impuesto, no es solamente criticable desde el punto de vista técnico, sino que tiene el efecto de inducir a los inversionistas extranjeros a operar directamente en El Salvador como contribuyentes no domiciliados, ya que por la circunstancia mencionada no les resulta conveniente operar como accionistas de compañías anónimas salvadoreñas, perdiéndose así oportunidades de que los capitales nacionales se asocien con los extranjeros.

También hemos de señalar que nos parece impráctico, desde el punto de vista administrativo, la distinción que para efectos de fijar el porcentaje de impuesto, se hace entre personas naturales y jurídicas no domiciliadas, pues es un sistema muy complicado y además la oficina administrativa del impuesto no está en posibilidad de controlar las diferentes formas de asociación determinadas por otras legislaciones. Precisamente el impuesto del 38% para los dividendos a que acabamos de referirnos, es una de las complicaciones que surgen de querer gravar a las personas jurídicas no domiciliadas con un impuesto superior al de otra clase de contribuyentes también no domiciliados. Resumiendo las dos observaciones anteriores -

expuestas, opinamos que no se haga ninguna discriminación entre personas naturales y jurídicas no domiciliadas, sino que se haga un solo grupo de ambas y se les señale un porcentaje de imposición que, al mismo tiempo que garantice un ingreso fiscal adecuado, sea de tal magnitud que no sea causa de desviación de las inversiones hacia los demás países centroamericanos. Nos parece que un 30% sobre la renta imponible llenaría las condiciones indicadas.

Análisis del efecto que estas tablas pueden haber tenido sobre la distribución de los recursos económicos entre los diferentes lugares.

Siempre haciendo la salvedad de que debido al corto tiempo transcurrido a partir de la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta no pueden considerarse totalmente concluyentes los datos estadísticos, procederemos a examinar los datos referentes a la inversión extranjera registrada en El Salvador durante los años 1963 y 1964.- Sobre el particular encontramos en la memoria de la gestión desarrollada por el Ramo de Economía durante el período comprendido del 1.º de julio de 1963 al 30 de junio de 1964 los siguientes datos:

Total de capitales registrados en el período 1963/1964	14.062.567.37 Dlls.
Capitales completamente nuevos registrados, el 50 % de la suma anterior, o sea	7.031.283.68 Dlls.

En la Memoria de la gestión desarrollada por el mismo ramo durante el año comprendido del 1.º de julio de 1964 al 30 de junio de 1965

encontramos lo siguiente:

Total de capitales registrados 15.4 millones de Dlls.
Capitales completamente nuevos, el 13% de
lo anterior o sea 2.0 millones de Dlls.

De las cifras anteriores, los datos útiles son los referentes a capitales completamente nuevos, y, como puede verse, la inversión del último año es apenas una tercera parte de la del año anterior. Ello solo indica que ha disminuido el ingreso de inversiones extranjeras al país, pero no es prueba de que eso se deba a que estas se han desviado hacia los demás países centroamericanos. Al momento de preparar este trabajo se carece de las cifras de inversiones nuevas correspondientes a los 4 países restantes del área centroamericana, pero ello no impide concluir esta parte del análisis reconociendo que la inversión extranjera en el país disminuyó durante el último año a una tercera parte de la registrada en el período anterior.-

Estudio de la tabla de impuesto aplicable al grupo tercero

El grupo tercero de contribuyentes, es el formado por las personas jurídicas domiciliadas en El Salvador y, como ya vimos antes, el artículo 40 dispone que estas han de pagar un impuesto sobre la renta imponible obtenida en El Salvador de acuerdo con una tabla que comienza gravando con el 2.5% los primeros 10.000 colones; con el 5% los siguientes 10.000; con el 10% los siguientes 75.000 colones o sea hasta llegar a ₡ 100.000.00; y con el 15% el excedente de esta última cantidad.

Al tratar del sujeto del impuesto expusimos los fundamentos

teóricos invocados por quienes defienden el gravamen a las personas jurídicas, por cuyo motivo no hemos de tratar aquí nuevamente el tema. Bástanos hacer notar que las tasas impositivas de la presente ley, prácticamente han sido triplicados en su nivel con respecto a las contenidas en la ley de 1951, en la que la tasa proporcional -- era del 5% mientras que en la presente, la tasa proporcional es del 15% a un nivel de 100.000 colones de renta imponible.

Para determinar si la elevación de las tarifas han sido causa de que disminuya el número de sociedades tenemos dos fuentes: -- una de ellas es el registro de sociedades anónimas que lleva la Inspección de Sociedades Mercantiles y Sindicatos y otro es el propio registro estadístico de las declaraciones recibidas por la oficina administrativa del impuesto.--

Del registro de Sociedades Anónimas que lleva la oficina -- primeramente mencionada tomamos los siguientes datos:

Número de Sociedades Anónimas y Capital Suscrito
(En millones de colones)

	al 30 de abril de 1964		Al 30 de abril de 1965	
<u>Estado</u>	<u>Sociedades</u>	<u>Capital Suscrito</u>	<u>Sociedades</u>	<u>Capital Suscrito</u>
En actividad	419	335.1	460	428.0
Inactivas	36	6.1	33	5.3
En liquidación	4	2.9	13	5.5
Sub-totales	459	344.1	506	438.8
En investigación	31	9.7	44	12.9
Totales	490	353.8	550	451.7

Nota: Están excluidos los bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras.

Fuente: Inspección de Sociedades Mercantiles y Sindicatos.

Puede apreciarse por el cuadro antes expuesto, que las sociedades anónimas en actividad aumentaron del 419 a 460 en el lapso comprendido del 30 de abril de 1964 al 30 de abril de 1965, y los correspondientes capitales también aumentaron de 335.1 millones a 420.0 millones de colones, en el mismo período. Por su parte, las sociedades que están inactivas disminuyeron de 36 a 33, no habiendo datos si esta disminución obedece a que fueron liquidadas -- o si, por el contrario, reincidieron sus actividades. En contraposición al significado de los datos anteriores, tenemos que en el mismo período, las sociedades en liquidación aumentaron de 4 a 13, lo que indica que, para algunas sociedades, ha resultado conveniente desaparecer.

Como decíamos antes, el otro indicador de los efectos del impuesto sobre las sociedades se encuentra en el número de sociedades que han declarado durante los últimos años, y su correspondiente impuesto. Las cifras respectivas son las siguientes:

Número de Sociedades domiciliadas en El Salvador
que declararon Impuesto sobre la Renta 1961/1964

	<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>1963</u>	<u>1964</u>
Anónimas	222	226	273	284
Colectivas	<u>365</u>	<u>421</u>	<u>433</u>	<u>505</u>
Total	587	647	706	789

FUENTE: Dirección General de Contribuciones Directas.

Impuesto sobre la Renta computado por
las Sociedades, años de 1961 a 1964
(en millones de colones)

	<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>1963</u>	<u>1964</u>
Anónimas	2.0	3.9	4.9	5.5
Colectivas	<u>0.9</u>	<u>1.9</u>	<u>2.2</u>	<u>2.9</u>
Total	<u>2.9</u>	<u>5.8</u>	<u>7.1</u>	<u>8.4</u>

FUENTE: Dirección General de Contribuciones Directas.

Nota: Los renglones de colectivas comprenden también las sociedades en comandita y cooperativas, pues para los efectos del Impuesto sobre la Renta reciben el tratamiento de colectivas.-

Sin necesidad de profundizar en el análisis de los cuadros anteriores, se concluye en que, en el primer año de vigencia de la Ley, no ha habido reducción de sociedades, sino que por el contrario, éstas han aumentado.

CAPITULO I

CONCLUSIONES

a) Necesidad de darle forma a nuevos principios tributarios

En la primera parte de este trabajo, en Capítulo I, hicimos una revisión de las ideas más interesantes que, respecto a principios tributarios, ha recogido la Ciencia de la Hacienda Pública.

Como consecuencia del examen, llegamos a la conclusión -- de que, en materia de principios de tributación, los tratados de finanzas públicas, son, en su mayoría, una mera repetición de las viejas doctrinas, a pesar de que, en la práctica, la política fiscal ha encontrado que los impuestos tienen una importancia mucho mayor que la tradicionalmente conocida de servir de medio de financiamiento de los gastos del gobierno.

Dedujimos de lo anterior, la necesidad de darles forma a -- nuevos principios tributarios que permitan estructurar los siste-- mas impositivos en consonancia con los fines que al presente se -- les reconocen de manera universal a los Estados, fines que son mucho más amplios de los que a regañadientes les reconocía la doctri-- na clásica, principalmente desde que Keynes demostró la falsedad -- del ajuste automático de la economía bajo el sistema de laissez-- faire y propugnó por la intervención del Estado como poder equili-- brador, capaz de complementar la conducta y actuación de los capi-- talistas individuales, afianzando de esta manera la sobrevivencia del sistema de libre empresa.

En concordancia con nuestro propósito, hicimos un detenido examen de las propuestas de John Maynard Keynes para el aumento -- del empleo así como de las ideas de Alvin H. Hansen para proveer - al Estado, por medio del sistema tributario, de un instrumento eficaz para ejercer una política fiscal compensatoria de las fluctuaciones del ciclo económico. Asimismo, encontramos en Hansen las ideas referentes a como elevar la propensión a consumir, partiendo del supuesto de que nos encontramos con una situación de largo plazo de desocupación crónica, en la que los cauces de la inversión - privada son insuficientes, suposición muy representativa de la situación típica del sistema económico de libre empresa, cuya supervivencia se desea.

En relación con lo investigado, encontramos que las pro- - puestas más importantes de Keynes para el aumento del empleo son - las siguientes: 1o.)— imposición progresiva para elevar la pro-- pensión a consumir de la comunidad. 2o.)— Inversión pública e - intervención pública de la inversión privada para compensar y reducir la magnitud de las fluctuaciones de la eficacia marginal de la inversión privada. 3o.)— Una autoridad monetaria fuerte para regular la oferta de dinero y disminuir el tipo de interés. Por -- otra parte, en Hansen encontramos como, por medio de un sistema -- fluctuante de tasas impositivas, se puede reducir a un mínimo los efectos del ciclo económico y asimismo, como se puede elevar la -- proporción a consumir por medio de la redistribución del ingreso a través de una estructura progresiva de los impuestos

La explicación de estos principios, aparece suficientemente expuesta en el Capítulo I del Título Primero de esta tesis. -- Sinceramente queremos manifestar que, aunque esta fuera la única - conclusión de nuestro modesto trabajo, nos sentiríamos altamente - satisfechos con lo logrado, pues en verdad, no nos ha sido fácil - darles forma a estas ideas desde un punto de vista hacendario, ni las hemos encontrado en los tratados de finanzas que hemos consultado.

b) Efectos de los Impuestos

En el Capítulo destinado a los Efectos de los Impuestos, - nos concretamos a hacer una recopilación y ordenamiento de lo ex-- puesto por algunos tratadistas con respecto al tema, recogiendo -- principalmente las ideas de Hugh Dalton, Gerloff y Newmark, John - F. Due, Anibal Pinto, Henry Laufenburger y otros autores, además - de haber hecho una revisión de las ideas clásicas al respecto. - - Aparte de la utilidad didáctica que esta recopilación y ordenamiento pueda ofrecer, en el presente trabajo llena principalmente otro objetivo: de referencia al hacer el análisis económico del Impuesto sobre la Renta de El Salvador, análisis que, si bien no será lo más valioso del presente trabajo, por lo menos es la parte donde - se concreta la exposición de nuestras propias ideas.

c) Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador

Al referirnos a esta parte de nuestro presente trabajo, podemos expresar como conclusión, el juicio que nos merece el progreso

so observado en casi medio siglo de vigencia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador. En nuestra opinión, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 representó un gran avance en la materia, tanto desde el punto de vista técnico de la estructuración de la Ley como por haberse logrado en un alto porcentaje los objetivos fiscales y extrafiscales que la Ley perseguía. Las exigencias de esta Ley contribuyeron notablemente a mejorar los sistemas contables -- utilizados en el país hasta 1950 y, aunque no de una manera total, llevaron a la conciencia del contribuyente salvadoreño, reacio por naturaleza, la noción de estar obligados a cumplir sus deberes fiscales, so pena de sufrir las sanciones contempladas en la Ley.

Las reformas introducidas en 1961 a la Ley mencionada, aunque desordenadas y no bien estudiadas, demuestran que la importancia de la política tributaria ya no es totalmente incomprendida para los dirigentes y funcionarios del país y las fallas en que incurrieron se explican por la premura con que quisieron dar cumplimiento a sus afanes reformistas.

d) Análisis Económico de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente

Esperamos que quienes hayan tenido la paciencia suficiente para leer este trabajo, encuentren natural como a nosotros nos parece, que sea en esta parte donde aparezca la mayor parte de conclusiones, pues nuestra intención ha sido, (aunque no estamos seguros de haberlo logrado) que esta parte sea la medular de la Tesis. En los párrafos que siguen expondremos brevemente las conclusiones de este análisis.

1) — Los sujetos de Impuesto no han sido establecidos con criterio económico

En el Capítulo referente al sujeto del impuesto, llegamos a la conclusión de que, en términos generales, puede decirse que los sujetos del impuesto han sido establecidos con criterio jurídico y no con criterio económico.

2) — Se concluye que hay buenas razones para gravar con el impuesto a las Sociedades al mismo tiempo que se grava a los socios por las utilidades provenientes de dichas Sociedades

En el mismo Capítulo se hizo un estudio de porqué son sujeto de impuesto las personas jurídicas al mismo tiempo que tributan los socios por las utilidades provenientes de las mismas.

Se expuso que la crítica que se le hace a éste doble gravamen tiene relación con los principios impositivos, con los efectos adversos sobre la inversión y con el deseo de invertir.

Luego se expusieron las opiniones vertidas en favor del procedimiento y para finalizar se hizo un examen de la importancia que las personas jurídicas tienen dentro del impuesto sobre la renta salvadoreño y de la forma en que dicho impuesto las ha afectado, de donde se desprendieron las siguientes observaciones: I — La renta bruta de las personas jurídicas alcanza mayores niveles — que la de cualquiera de los otros sujetos de impuesto, deduciéndose de ello la gran importancia de las sociedades como sujetos del impuesto. II — Se demuestra que las personas jurídicas pueden ser utilizadas en forma decisiva como instrumentos de política figcal a través del impuesto sobre la renta y que sería insensato desperdiciar tan valiosa fuente de ingresos estatales.

- 3) — Se concluye que la imposición a las rentas obtenidas fuera del territorio nacional es inconveniente

En vista del análisis hecho, y tomando en cuenta la imposibilidad material en que el Estado se encontrará para verificar las declaraciones respectivas, se llegó a la conclusión de que la imposición a las rentas obtenidas fuera del territorio nacional es inconveniente.

- 4) — Se concluye que nuestra Ley se acoge al concepto de renta como rendimiento de una fuente o sea como flujo de ingresos monetarios o en especie

Al desarrollar el Capítulo II, referente al "Objeto del Impuesto y Determinación de la Renta", se estudia de una manera exhaustiva el concepto de renta y se deduce que nuestra Ley no define lo que ha de entenderse por renta. Luego se hace una relación de los diferentes conceptos técnicos del vocablo y, al examinar nuestra legislación a la luz de dichos conceptos, se concluye que nuestra Ley se acoge al concepto de renta como rendimiento de una fuente o sea como flujo de ingresos, monetarios o en especie.

- 5) — Se concluye que la exención de ingresos por concepto de alquileres de casas baratas es inoperante en la actualidad como incentivo para construir casas

Se fundamenta esta conclusión en la observación de que nadie se ha acogido a esta exención, lo que se explica por el hecho de que la tasa de mercado del alquiler excede en mucho a la tasa del 12% sobre el valor que pretende imponer la Ley.

Determinación del Impuesto y las Tablas impositivas

En el Capítulo Tercero se estudia la determinación del Impuesto y las tablas impositivas. Sobre el particular se llega a las siguientes conclusiones:

6) — Tablas de Imposición para las personas naturales

- a) — Se concluye que son excesivamente bajas en los bajos niveles de ingreso y ligeramente más altas de lo que el consenso de opiniones acepta como equitativo en los más altos estratos de ingreso.
- b) — Se demuestra que el mínimun vital para la familia obrera es de aproximadamente \$2.400.00 al año, por lo que un mínimun vital de carácter general sería una suma ligeramente superior a la mencionada, reconociendo que el nivel de vida obrero es más bajo del que puede establecerse como general.
- c) — Otra de las conclusiones importantes que se han extraído, es la de que hasta el momento, la Ley vigente no ha tenido efectos negativos sobre la producción y el deseo de trabajar, haciendo la salvedad de que las cifras que sirvieron de base para el análisis no pueden considerarse como definitivamente concluyentes.
- d) — El análisis efectuado permitió observar que en el crecimiento de la producción observado en el país, han in

fluído decisivamente la Ley de Fomento Industrial y los programas de integración económica.

- e) — Al hacer un examen comparativo de las tablas de imposición para las personas naturales contenidas en las leyes de los cinco países de Centro América, se corroboró la conclusión extraída anteriormente, relativa a -- que en los bajos niveles de ingreso las tablas de El Salvador están reducidas excesivamente sin ninguna justificación de carácter técnico. Asimismo, se observó que en los altos niveles de ingreso, que son los que normalmente afectan a los grandes inversionistas, las tarifas de El Salvador son mucho más altas que las de los demás países de Centro América, siendo por ello -- teóricamente posible la desviación de las inversiones nuevas hacia aquellos países, con perjuicio para El Salvador. Sin embargo se menciona que la solución a este problema no se encuentra sencillamente en reducir las tarifas salvadoreñas, ya que, hasta cierto punto, estas se encuentran elaboradas más técnicamente que -- las de los otros países; sino que el remedio debe buscarse en función integracionista centroamericana, tratando de que los demás países del área eleven un poco la progresividad de sus tablas hasta niveles técnica-- mente recomendables desde el punto de vista de que puedan ser útiles como instrumentos de redistribución del ingreso.

7) — Porcentajes de imposición
aplicables a los grupos segundo y cuarto

Se encuentra inapropiado el hecho de que, habiéndose fijado los gravámenes en forma unicedular, atendiendo a la naturaleza de los contribuyentes y a su domicilio, se pretende establecer, o se haya establecido, algo así como una cédula especial para gravar los dividendos. También se señala como impráctica, desde el punto de vista administrativo, la distinción que para efectos de fijar el porcentaje de impuesto, se hace entre personas naturales y jurídicas no domiciliadas, ya que la oficina administrativa no está en posibilidad de controlar las diferentes formas de asociación determinadas por legislaciones de otros países. Se hace notar que el impuesto del 38% especial para los dividendos, es una de las complicaciones que surgen de querer gravar a las personas jurídicas no domiciliadas con un impuesto superior al de otra clase de contribuyentes también no domiciliados en el país.

8) — Efecto de las tablas de imposición
sobre las Sociedades

Finalmente, al hacer un análisis del número de sociedades que había en el país antes de la vigencia de la actual Ley, y de las que hay a la fecha, se observó que, en el primer año de vigencia de la Ley, las sociedades no solo no han disminuido, sino que, por el contrario su número ha aumentado.

CAPITULO II

RECOMENDACIONES

a)- Nuevos principios Tributarios
derivados de la Teoría Keynesiana

En atención a la primera conclusión anotada en el Capítulo I del Título IV, o sea, la referente a la necesidad de darle forma a nuevos principios tributarios, como recomendación nos hemos atrevido a estructurar los siguientes "Nuevos Principios de Imposición Derivados de la Teoría Keynesiana":

- 1o. La imposición debe tratar de suavizar las oscilaciones del ciclo económico.
- 2o. Los impuestos deben ser instrumentos de redistribución del ingreso.
- 3o. Los impuestos deben ser instrumentos de modificación de la conducta de consumidores y productores, cuando ello sea necesario para el bienestar social.

b)- Los sujetos del Impuesto sobre la Renta
deben establecerse con criterio económico.

Habiendo llegado a la conclusión de que los sujetos del Impuesto sobre la Renta en El Salvador han sido establecidos con criterio jurídico antes que económico, recomendamos que se corrija esa situación, con miras a facilitar la administración del impuesto, por una parte, y por otra, a buscar mayor justicia en la distribución de la carga tributaria.

Sobre el particular opinamos que, así como se incluyó entre-

los contribuyentes a los conjuntos (artísticos, deportivos, etc.), se incluya igualmente como sujetos a los matrimonios y grupos familiares que tienen ingresos conjuntos, ya que estos son entes económicos con capacidad tributaria muy diferente de los individuos que los forman.

c)- Las ganancias de capital provenientes de la venta de acciones deben quedar exentas del Impuesto sobre la Renta

Esta exención se recomienda para estimular al público a invertir sus ahorros en acciones. Se reconoce que, estando gravadas las demás formas de ganancias de capital y exenta la proveniente de la venta de acciones, muchas personas tratarán de aprovecharse de esta ventaja para lograr la evasión legal del impuesto. Se calcula que, en alguna medida, dicha evasión será posible; pero se estima que, a pesar de ello, los resultados positivos obtenidos compensarían ampliamente la pérdida de ingresos que sufriese el Fisco. También se recomienda que esta exención tenga carácter temporal, de 10 a 15 años, aproximadamente.

d)- Exención de la ganancia de capital proveniente de la venta de una vivienda, que se reinvierta en la adquisición de otra.

Esta recomendación se hace porque ello estimularía a los pequeños propietarios a elevar su nivel de vida en cuanto a vivienda se refiere; y contribuiría de una manera notable a solucionar el problema de la escasez de vivienda.

e)- Modificar la disposición referente a como se determina el costo básico de los bienes adquiridos por herencia o donación.

Se hace notar que los impuestos sobre sucesiones y donaciones se calculan sobre el valor que los bienes heredados o dona-

dos tienen a la fecha del traspaso, por lo que muchas veces estos impuestos resultan mayores que el costo de adquisición del bien por parte del causante o donante. Por esta razón se recomienda que sea reformada la disposición que dice: "El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia -- será el costo básico del donante ó causante".

f) Admitir como deducibles los siguientes rubros:

Art. 26, numeral 3. El Impuesto de Vialidad.

Art. 26, numeral 6. Las indemnizaciones a los trabajadores -- por despido.

Art. 26, numeral 8. Los intereses pagados, los cuales deben deducirse en su totalidad a quien efectivamente los pagó, cuando, por seguridad del acreedor, exige que el préstamo vaya garantizado con firma colateral. Sobre este particular se reco--mienda que, en atención al principio de justicia tributaria, se haga caso omiso del aspecto formal del préstamo y que se - admita la deducción total de los intereses a quien efectivamente los paga.

Art. 27, literal a) Que sólo sean deducibles las primas de seguro sobre la vida pagadas a compañías de seguros domiciliadas en el país, para fortalecer a estas compañías y para evitar el drenaje de divisas. Al mismo tiempo, se recomienda que el importe deducible sea de \$2.000.00 en vez de \$1.000.00 que se admite en la actualidad.

Art. 27, literal b) Adaptar la ley a los procedimientos administrativos y contables reconociendo como deducible un porcen-

taje del valor de las ventas al crédito anuales o de los saldos adeudados por los clientes a las empresas. De esta manera, al tener la certeza de haber sufrido una pérdida por el concepto indicado, ésta sería cargada a la reserva previamente efectuada y no sería deducible como gasto del ejercicio.

Art. 27, literal h) Que las pérdidas sufridas por las empresas (que en la actualidad sólo son deducibles para las empresas industriales), sean deducibles solamente cuando se trate de pérdidas sufridas durante los 3 primeros años de vida de la empresa; y que la deducción sea extensiva para las empresas agrícolas, ganaderas, de servicios y financieras, sin necesidad del requisito de ser calificadas por los Ministerios de Economía y Hacienda.

Art. 28, numeral 1) Se recomienda que el monto de las utilidades que se reinvierta en ampliación de las plantas, al incremento de su capacidad productiva, etc., sea deducible no sólo para las sociedades anónimas, sino para todo tipo de empresa industrial, inclusive la de forma individual o colectiva. Lo mismo se recomienda con respecto a la exención para los intereses procedentes de préstamos concedidos al mismo tipo de empresas.

g) — Deducciones personales y deducciones por cargas familiares

Se recomienda que las deducciones personales y por cargas familiares, así como otros importes que la ley admite como deducibles con ciertos fines, aunque no sean necesarios para la producción de la renta o conservación de su fuente, se deduzcan de

BIBLIOGRAFIA

- Amorós, Narciso, Derecho Tributario,
Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1963.
- Alas, Leonilo Armando, Comercio Exterior y la
Inflación en El Salvador, Tesis. 1954.
- Beatriz, Alfonso Moisés, Notas acerca del
Impuesto sobre la Renta. 1952.
- Daltón, Hugh, Principios de Finanzas Públicas,
Editorial Depalma, Buenos Aires. 1948.
- Dillard, Dudlé y La Teoría Económica de John
Maynard Keynes, Editorial Aguilar.
- Due, John F., Análisis Económico de los Impuestos.
Editorial El Ateneo. Buenos Aires.
- Fasciani, Mauro, Principios de Ciencia de la
Hacienda Pública.
Editorial Aguilar, Madrid. 1962.
- Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas
Mexicanas, los Impuestos.
Editorial Porrúa, S.A. 1959.
- Franco, Gabriel, Principios de Hacienda Pública.
Ediciones de Ciencias Económicas.
- Gavidia Hidalgo, Vicente Amado, Equilibrio Presupuesta-
rio y Desarrollo Económico de El Salvador. Tesis.
- Gerloff, W. y Neumark F., Tratado de Finanzas.
Editorial El Ateneo, Buenos Aires.
- Grizziotti Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas.
Editorial Depalma. Buenos Aires. 1959.
- Groves, Harold M. Viewpoints on Public Finance.
Editorial Henry Holt and Company. New York.
- Hansen, Halvin H., Política Fiscal y Ciclo Económico.
Fondo de Cultura Económica. México.
- Hansen, Halvin H., Guía de Keynes.
Fondo de Cultura Económica.

- Keynes, J. M., Teoría General de la Ocupación, el interés y el dinero.
Fondo de Cultura Económica. México.
- Klein, Lawrence R., La Revolución Keynesiana.
Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid.
- Laufenburger, Henry, Finanzas Comparadas.
Fondo de Cultura Económica.
- Magaña h., Alvaro, Los intereses pagados a los socios como ingreso gravable en la Ley de Impuesto -- sobre la Renta. Tesis doctoral. 1961.
- OEA, BID, CEPAL, Reforma Tributaria para America Latina II - Problemas de Política Fiscal.
Publicación de la Unión Panamericana. 1964.
- Pinto Santa Cruz, Anibal, Finanzas Públicas, mitos y realidades.
Editorial del Pacífico, Santiago de Chile.
- Sommers, Harold M., Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.
Editorial Fondo de Cultura Económica.
- Suárez, Belarmino, El Impuesto sobre la Renta en El Salvador, según Documentos Oficiales.
Publicación de la Dirección General de Contribuciones Directas. 1921.
- Wallich y Adler, Proyecciones Económicas de las Finanzas Públicas - Un estudio experimental en El Salvador.
Editorial Fondo de Cultura Económica.

PUBLICACIONES OFICIALES, FOLLETOS Y REVISTAS

- Memoria de la Gestión del Ramo de Economía, 1963/64 y 1964/65.
Memoria de la Gestión de Hacienda, desde 1920 hasta 1947.
Anuarios Estadísticos.
Revista de Hacienda No. 23.
Informe Económico Social para la Comisión III del CIES.
Diarios Oficiales.
Modernización de la Administración de las Rentas Públicas,
Publicación de la Agencia para el Desarrollo Internacional.