

85-358

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES.

TRABAJO DE GRADUACION:

"CAMPO DE APLICACION DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO"

PRESENTADO POR:

Br. RUBEN CEFERINO RODRIGUEZ MANCIA

ASESOR:

Dr. OSCAR MAURICIO CARRANZA

San Salvador, Octubre/ 1982.



TRIBUNALES EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE: Dr. OSCAR DE JESUS ZAMORA

PRIMER VOCAL: Dr. OSCAR MAURICIO CARRANZA

SEGUNDO VOCAL: Dr. JORGE ALBERTO BARRIERE

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.-

PRESIDENTE: Dr. LUIS DOMINGUEZ PARADA

PRIMER VOCAL: Dr. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS

SEGUNDO VOCAL: Dr. FRANCISCO SALVADOR TOBAR

ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACION

Dr. OSCAR MAURICIO CARRANZA

TRIBUNAL CALIFICADOR DEL TRABAJO DE GRADUACION

PRESIDENTE: Dr. JOSE MAURICIO RODRIGUEZ

PRIMER VOCAL: Dr. ENRIQUE ARGUMEDO

SEGUNDO VOCAL: Dr. FRANCISCO RAFAEL GUERRERO AGUILAR

## DEDICATORIA

### IN MEMORIAN:

A mi padre: Dr. RUBEN RODRIGUEZ Y CASTRO, Médico y Abogado, que con su ejemplo de hombre amante de la sabiduría no permitió nunca que abandonara los estudios de Abogado, y que su lucha fué porque conquistara dicho título.

A mi Abuela: Dña. Jesús Cerritos v. de Mancia (Mamá Chus), que forjó en mí, principios de moral y de justicia.

También dedico este trabajo de Graduación con todo mi cariño:

A mi madre: Dña. Teresa Mancia v. de Rodríguez y Castro, mujer ejemplar y amorosa, quien nunca decayo y que con su tenacidad me impulso siempre a conseguir el éxito en cualquier empresa que se inicia.

A mi esposa: Doña Zoila Adela Escalante Morán de Rodríguez, quien se ha sacrificado hasta lo indecible, por ver que el sueño de mi padre y abuela se convirtiera en una realidad.

A mis hijos: Carlos Enrique Rodríguez Rivas  
Carlos Alberto Rodríguez Viera.

A mis hermanos, parientes, compañeros y amigos.

## INTRODUCCION

El presente trabajo tiene, además de ser requisito para efectos de graduación, la finalidad de aportar una serie de conocimientos sobre los ingresos tributarios que recibe el Estado y versa sobre el estudio, análisis y crítica de la "Ley de Impuesto Territorial Agropecuario", para ello lo hemos dividido en tres partes, que corresponden a cada uno de sus capítulos. En el primero hacemos un estudio de los impuestos en general; comenzando por los distintos conceptos que se han dado; sobre el mismo; a través de la historia por los distintos tratadistas, en la misma forma analizamos las diversas clasificaciones que se han hecho de los Impuestos todo esto ha tenido como único fin el poder determinar en que consiste el Impuesto-Territorial Agropecuario y donde queda ubicado dentro de las diversas clasificaciones que hemos citado de los Impuestos. En el segundo analizaremos en forma, que hemos pretendido sea lo más exhaustiva, la ley objeto de este trabajo, remontándonos a los antecedentes históricos que dieron como origen al surgimiento de la Ley, así como su fundamento constitucional, analizamos en la misma forma el problema que se pretendió resolver con la promulgación de esta. En este mismo acápite se hace un estudio de las diferencias y semejanzas que tiene el Impuesto Territorial Agropecuario con el Impuesto de Vialidad, específicamente con el Serie "A". En el tercero y último, hacemos una crítica a la Ley, que espero sea analizada y se llegue a la conclusión que es una crítica buena, mejor dicho sana, fijémonos en -- que digo que la crítica que se le hace es buena o sana, no constructiva, ya que este último término solo lo usan las personas que tienen miedo de criticar, en pocas palabras la crítica constructiva no existe, porque una crítica siempre lleva como objeto destruir un -- estado de cosas, una situación imperante, pero nunca construir por lo que una crítica solo puede ser buena o mala, espero con sinceridad que la crítica que hago sea considerada en los términos expresados, ya que el objeto de este trabajo es el hacer un análisis que nos lleve a conclusiones y recomendaciones positivas para la mejor administración de los Ingresos Tributarios que recibe el Estado de parte de los Contribuyentes.

GRACIAS,

EL SUSTENTANTE

# I N D I C E

## CAPITULO PRIMERO

I.- IMPUESTO: SU CONCEPTO.....	1 ✓
II.-CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.....	2 ✓
III.-IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO - SU FINALIDAD ....	8 ✓

## CAPITULO SEGUNDO

I.- MARCO HISTORICO EN QUE APARECIO LA "LEY DEL <u>IM</u> PUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO".....	15 <sup>u</sup>
II.- LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO-ANALI- SIS-FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	17 <sup>v</sup>
a) ANALISIS.....	17 <sup>v</sup>
b) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	43 <sup>v</sup>
III.- FINALIDAD DE DICHA LEY .....	43
IV.- DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS CON EL IMPUESTO DE <u>VIA</u> LIDAD SERIE "A" .....	44

## CAPITULO TERCERO

I.- CRITICA A LA LEY.....	46
II.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	48
BIBLIOGRAFIA.....	50

## CAPITULO PRIMERO

### II- IMPUESTO: SU CONCEPTO

No pretendo hacer un tratado del estudio del Impuesto, ya que mi objeto es el Estudio, Analisis o Crítica de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, por lo que solo me limitaré a señalar algunos concepto del Impuesto a travez de la historia.

Desde este planteamiento, vemos que si bien la Teoría del Impuesto es obra moderna, el hecho se remonta a la más lejaha antigüedad y encontramos como expresiones del mismo el "TRIBUTO" manifestación de Sumisión, y la "DECIMA", cuota de Concurso debida aún por las clases dominantes,-- a fin de contribuir a los gastos necesarios para sostener los ejércitos- y el lujo real, para alimentar a la plebe y para pagar a los Magistrados. Dentro de este recorrido a travez del tiempo encontramos los siguientes- conceptos:

1) Como el precio de los servicios recibidos por cada contribuyente se pronuncia DUPRAT en la Conferenza Sull'imposta, Lausana 1860, y nos -- dice: "El impuesto es la parte alícuota de prestaciones personales y con tribuciones de toda especie que todo ciudadano debe suministrar a la co munidad a cambio de los servicios que de ella recibe"; en el mismo senti do lo hace PROUDHON, en su obra Théorie des Impots, Cap.II, y dice: "El impuesto es la parte alícuota que cada ciudadano debe pagar por el gas to de los servicios públicos".

2) Como la prima de seguro satisfecha por los ciudadanos en pago de la seguridad que se les otorga, que claramente explica el concepto del Estado "Perro Guardian", como donosamente le llama TAINÉ, y que se halla

-en Montesquieu en su obra *Esprit des Loix*, Libro XIII, Cap. I y dice: "les reveus de l'Etat sont une partion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sureté de l'autre ou pour en jouir plus agreablement"., igualmente lo hace THIERS en su obra *De la Propriété*, quien desarrolló con claridad esta teoría y reduce el impuesto a la ejecución de una especie de contrato sinalagmático, como dice Hemming, o de prima de seguro, con la cual el contribuyente remunera la protección concedida por el Estado a la fortuna de que goza.

3) Como consecuencia de la relación de vasallaje.

En esta forma llegamos a las modernas concepciones del impuesto, y encontramos que, Federico Flora, Profesor de la Universidad de Bolonia, nos dice: Impuesto, "es la cuota individual del coste de producción de los servicios públicos requeridos de modo indistinto e indivisible por toda la población, o por grande e interminada parte de ella, y coactivamente detraída por los entes públicos territoriales o institucionales de la riqueza de todos sus miembros"(1)

R. Van der Borght, en su obra *Hacienda Pública*, nos dice: "Impuestos son las exacciones que sin prestaciones reciprocas determinadas se efectúan de un modo coercitivo en los haberes de las entidades económicas privadas, y que destinadas a la realización de las finalidades colectivas"(2).

Por otra parte, Carlos T. von Eheberg, en su obra *Hacienda Pública*, dice: que "Impuestos son exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinada por el orden público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas"(3)

(1) FLORA FEDERICO.-Manual de Ciencia de la Hacienda-3a. Versión Española 6a. Edición Tomo I, Madrid, Librería General de Victoriano Suárez-1927-Pag. 324.

(2) Van der Borght R.-Hacienda Pública-6a. Edición-1929 pag. 7

(3) Eheberg von Carlos T.-Hacienda Pública-Editorial Gustavo Gili-Pag. 185

El Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Madrid. 1970 en la Pag. 735, define al impuesto así: Impuesto, /2.m. Tributo., - Carga."

Don Joaquin Escriche, Magistrado Honorario de la Audiencia de Madrid. nos da la siguiente aceptación: "Impuesto. La contribución, carga o tributo con que se gravan las haciendas, frutos, mercancías y ramas de industria para atender las necesidades del Estado y a los particulares de los pueblos. No puede establecerse sino por el soberano o con su autorización (4).

En esta forma llegamos a los conceptos dados, de Impuesto, por los ~~tratadistas~~ contemporáneos, y entre ellos podemos citar, a:

Guillermo Cabanellas, Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de Salamanca, Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad Nacional de Asunción del Paraguay, Profesor de la Facultad de Ciencias Economicas de la Universidad de Buenos Aires, en su Diccionario de Derecho Usual, NOS DICE: "Impuesto. Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para -- sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos". (5)

Continua diciendo: "La palabra Impuesto, de imponer (que posee así el doble y adecuado sentido de obligatorio y de ingrato), equivale a carga o tributo, los que no pueden establecerse más que por el soberano o con su autorización.

El impuesto que, como se ha dicho, es la participación económica que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado, constituye un derecho --

(4) Escriche Joaquin - Editorial - Garnier Hermanos - Pag. 865

(5) Cabanellas Guillermo - Diccionario de Derecho Usual - 6a Edición - Editorial OMEBA - TOMO II Pag. 3471

que este último tiene, junto a su recíproco deber de atender los servicios públicos, y la necesidad de medios materiales para su realización".(6)

Maurice Duverger, Profesor de la Facultad de Derecho y de Ciencias Economicas de Paris, en su obra Hacienda Pública, nos cita la definición de Gastón Jezé: "El impuesto es una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas." a esta definición el autor citado le hace algunas observaciones, y expresa que "es conveniente decir, una prestación pecuniaria directa, para distinguir el impuesto de las medidas monetarias, que tienen a veces como resultado una exacción indirecta sobre los bienes de los particulares. También es preciso decir, para la cobertura de las cargas públicas o para la intervección del Estado, ya que algunos impuestos no sirven, propiamente hablando, para cubrir los gastos públicos; lo principal de ellos no es que procuran dinero al Estado sino que privan a los particulares de una parte de su poder de compra."(7)

Ernesto Flores Zavala, reproduce la definición de Código Fiscal de la Federación Mexicana con la cual está de acuerdo y que dice: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".(8).

Respecto al concepto de IMPUESTO, concluimos en que todos ellos coinciden, en que, es la parte alícuota, exacción, precio, contribución, etc. con que los miembros que integran una sociedad, y que tienen -- capacidad para ello, son obligados -- coercítivamente por el Estado -- a sostenerlo economicamente, con el fin de que éste cumple con la ---

---

(6) Cabanellas Guillermo-Op. Cit.

(7) Duverger Maurice- Hacienda Pública-2a. Edición Española-Bosch, Casa Editorial S.A. Pag.96

(8) Flores Zavala Ernesto-Elementos de Finanzas Públicas  
8a. Edición- Editorial Porua, S.A. - Pag. 34

prestación de los servicios que tiene que realizar en la consecución de sus fines.

Por otro lado debemos mencionar que todos los impuestos deben ser cumplidos en virtud de haberse emitido por la Autoridad competente, - en nuestro caso, deben ser establecidos por la Asamblea Legislativa, - tal como lo establece el art.45 de la Constitución Política en el numeral 15.

Vemos pues que en fondo todos los conceptos de IMPUESTO, son iguales, tienen el mismo objetivo, la misma finalidad, diferenciándose únicamente unos de otros, por la época en que se dieron, motivo por el cual ~~una~~ le dan más importancia a unos aspectos, según las ideas (liberales, revolucionarias, conservadoras, anarquistas, etc.) que prevalecían en el momento. Así vemos, para el caso, que PROUDHON, nos dice que los obligados a pagar el Impuesto son los "CIUDADANOS", y esto es un error, actualmente, pues las personas jurídicas pagan Impuestos - y no son ciudadanos, también los Extranjeros lo pagan y los menores de 18 años y no tienen esa calidad; pero como digo hay que analizar el concepto de acuerdo a las ideas prevalecientes en el momento y éste se dió en la época de la Revolución Francesa, de ahí la importancia del término ciudadano, lo cual actualmente es obsoleto.

Muy particularmente me pronuncio por el concepto de IMPUESTO dado por:

El Código Fiscal de la Federación Mexicana, ya que considero que es el que más se adapta a nuestra legislación, como a la idea que tenemos del mismo.

## II.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Federico Flora, en su obra citada, hace la siguiente clasificación: En razón de la época en que se han emitido, los divide en, antigua y modernamente.

	Personales	Impuestos de Capitación
	o	Impuestos de Familia
	Subjetivos	Tributos-Globales Sinteticos sobre la Renta.
ANTIGUAMENTE	Reales	Impuestos sobre la Tierra
	u	Impuestos sobre Edificios
		Impuestos sobre los intereses de la Deuda Pública.
	Objetivos	Impuestos sobre los consumos

Los Impuestos Subjetivos, nos dice: son los que gravan la riqueza con alícuotas variables según las condiciones económicas, jurídicas y sociales de los poseedores tomadas en consideración en el momento de aplicar el tributo.

Los Impuestos objetivos, nos dice "son los que gravan la riqueza con alícuotas uniformes, prescindiendo totalmente de las condiciones familiares, económicas y sociales del poseedor, a quien no se atiende cuando el tributo es aplicado, sino cuando es recaudado.

		unicos
	Sobre el Patrimonio	Complementarios
Modernamente	Directas	Sobre el Productor
		Sobre la Renta
	Indirectas	Sobre el Consumo
		Sobre el Cambio
		De las tierras
		De los Edificios
		De los Capitales
		De la Industria
		Del Trabajo
		Analiticos
		Sinteticos
		Privilegios o Monopolios
		Fiscales.
		De recaudación mediata
		De recaudación inmediata
		Recaudados mediante el Re
		gistro, de los contratos
		Recaudados mediante el tim
		bre.
		Sustitutivos del Registro-
		y del timbre

Esta clasificación está fundada en el metodo de recaudación, y -- así nos dice el autor citado, que se les llama DIRECTOS A LOS impuestos reclamados nominativa, regular y periodicamente a los individuos inscritos en determinados registros, en proporción preestablecida a su patrimonio o su renta; INDIRECTOS, a los reclamados irregularmente, con arreglo a tarifas, a todas aquellas personas, no previamente determinadas, que realizan o efectúan ciertos actos (cambios, consumos, contratos, sucesiones) con los cuales está relacionado el pago del -- tributo.

R. Van der Borght, en su obra citada, nos dice, que: los impuestos - pueden dividirse, atendiendo a muy diversos puntos de vista, en grupos y clases. Y así hace los siguientes clasificaciones:

Según la Entidad Pública que se beneficia de ellos	Estatales (Impuestos Estatales en sentido estricto o impuestos territoriales)
	Comunales
	Municipales
	Provinciales
	Departamentales

Según el Lugar donde son recaudados	Impuestos Interiores Impuestos Fronterizos
Por el objeto a que se destinen	Impuestos Determinados Impuestos Generales
Por la especie de exacción	Impuestos Distributivos por Reparto Impuestos por Cuota
Por la causa que motiva la exacción	Ocasionales Permanentes

Litz, les llama a estos: Impuestos tarifados a los primeros y presupuestos a los restantes.

Por último nos cita a la clasificación de DIRECTOS e INDIRECTOS.

Carlos T. von Eheberg, en su obra mencionada, nos hace una clasificación similar a la de Flora, y le agrega la siguiente:

En atención a su naturaleza intrínseca.

- a) Impuestos de Producto: contribución territorial de rústica, y urbana, contribución industrial, impuesto sobre los intereses de capital y sobre el producto del trabajo.
- b) Impuestos sobre la renta: impuestos personales, impuestos de clases, impuestos general sobre la renta.
- c) Impuestos sobre el patrimonio
- d) Impuestos Especiales sobre la Renta y el patrimonio.
- e) Impuestos de tráfico patrimonial-impuestos de tráfico del patrimonio inmobiliario, impuestos de trafico del patrimonio mobiliario, impuestos sobre herencias y sustitutos.
- f) Impuestos sobre el gasto: Impuestos de consumo, impuestos sobre el gasto en sentido estricto, derechos - aduaneros.

Ernesto Flores Zavala, hace la tradicional clasificación de impuestos, en Directos e Indirectos; y en impuestos reales o personales; combina ambas clasificaciones; y por último los clasifica por las cuotas.

Impuestos Directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime al intermediario entre el pagador y el fisco; se confunden así el sujeto pasivo y el pagador del impuesto.

Los Impuestos Directos se dividen en reales y personales, Reales son los impuestos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en consideración a la persona que es su dueña.

Impuestos Personales son los que consideran la situación del sujeto Pasivo, como el de herencia y donación.

Hubiera, sido interesante haber analizado una por una, todas las clasificaciones que se han hecho respecto a los IMPUESTOS, y de las cuales hemos citado las que hemos considerado más importantes; pero no es ese el objeto del presente, por lo que solo me he limitado a señalar las distintas clasificaciones que han hecho los autores citados, a fin de poder establecer el marco donde ubicaremos "EL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO", y es así como nos pronunciamos porque éste es un Impuesto Directo, ya que grava directamente el Patrimonio de los sujetos del impuesto, para hacer esta afirmación nos hemos basado en la clasificación hecha por Carlos T. von Echeberg, especialmente en la que hace en atención a la naturaleza/<sup>intrínseca</sup> del impuesto; pero este punto lo analizaremos más ampliamente en su oportunidad.

### III.-IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO - SU FINALIDAD.

Es en este acápite donde ubicaremos la Ley de Impuestos Territorial Agropecuario, motivo por el cual hemos considerado hacer un breve comentario a los Impuestos sobre el patrimonio, acotando lo dicho por Carlos T. von Eheber, en su obra citada anteriormente.

"El impuesto sobre la posesión del patrimonio o impuesto sobre el patrimonio grava fundamentalmente a todas las personas físicas, y a veces también a las jurídicas, por el patrimonio que posean, y afecta a toda clase de patrimonios en cuanto rinden algún fruto. El impuesto sobre el patrimonio se diferencia esencialmente de los impuestos del tráfico patrimonial, pues estos últimos solo gravan el patrimonio objeto de transmisiones de dominio. La naturaleza de este impuesto en la actualidad no se altera por el hecho de que se den algunas excepciones de la regla general, tales, como por ejemplo, que se someta también a gravamen el patrimonio inmobiliario de uso o el mobiliario de gran valor, aunque no den renta alguna, o que, por el contrario, se exima del impuesto al patrimonio de cierta especie que da renta o el de pequeña cuantía. El impuesto moderno sobre el patrimonio se atiene teóricamente al concepto del patrimonio adquisitivo, esto es, a la totalidad de objetos patrimoniales que se destinan a la producción y la adquisición, que por lo general se estiman por su valor corriente y se expresa en unidades monetarias. Se incluye, por lo general, en el patrimonio los derechos a prestaciones pecuniarias (rentas, pensiones temporales o vitalicias, etc.), en cuyo caso se toma por objeto por objeto tributario a su valor capital. Por lo general, como es justo, el impuesto grava solamente -

el patrimonio neto, esto previa deducción de deudas.

Para precisar con exactitud la fuente del impuesto sobre el patrimonio, hay que discutir la cuestión de si este impuesto ha de ser nominal o real sobre el patrimonio. El impuesto sobre el patrimonio será real cuando la cuantía del impuesto sea tal que no pueda satisfacerse con el producto del patrimonio, si no apelando al patrimonio mismo mientras el contribuyente no disponga de otra renta. Por consiguiente, en el impuesto real sobre el patrimonio la fuente de gravamen es el patrimonio, el fondo patrimonial; y el impuesto se satisface con una cuota parte del patrimonio. No necesita demostrarse que tal impuesto efectivo sobre el patrimonio no constituye un ingreso ordinario del Estado, si no que solamente puede establecerse de un modo intermitente, de un modo especial en épocas de penuria cuando son insuficientes los demás recursos del Estado.

El impuesto corriente sobre el patrimonio, de que ahora tratamos, es sin embargo, el impuesto nominal sobre el patrimonio; en este impuesto el patrimonio sirve sólo de medio indirecto para determinar la cuantía del producto. Consiguientemente, el fin no consiste en percibir una cuota-parte del patrimonio, si no en gravar el producto del patrimonio.

Para resolver la cuestión de si el impuesto sobre el patrimonio es un medio adecuado de gravar al contribuyente según su capacidad de prestación, hay que resolver ante todo estos dos puntos: 1o., que funciones se le atribuye en el sistema tributario, y 2o., a que clase de patrimonio se apela como objeto de gravamen.

1. Por lo que respecta a la función del impuesto sobre el patrimonio

en el sistema tributario, ésta puede ser, o bien la de un impuesto principal o incluso la de un impuesto único para gravar directamente la capacidad de prestación; o bien puede emplearse como impuesto complementario al lado de otros impuestos que gravan directamente la capacidad de prestación; de un modo especial como impuesto complementario del general sobre la renta.

Como impuesto único es defectuoso, pues su gravamen no afecta a la renta que se percibe o produce sin la colaboración del patrimonio, a la renta del trabajo; y como impuesto principal superpuesto a otros impuestos especiales directos (capitación, sobre sueldos y salarios e impuestos análogos) es insuficiente, puesto que del patrimonio que posee una persona no se puede inferir con seguridad la cuantía de la renta, ya que patrimonios de igual valor pecuniario no siempre suministran igual producto nado. Además, la percepción de este impuesto, juntamente con la de otros impuestos secundarios, constituye siempre algo inorgánico y desigual. Como impuesto único o como impuesto principal, el impuesto general sobre la renta supera con mucho al impuesto sobre el patrimonio.

Por el contrario, como impuesto complementario y accesorio al impuesto general sobre la renta, es muy adecuado para discriminar el gravamen de la renta fundada, cuya capacidad de prestación por los motivos ya expuestos es mayor que la de la renta de trabajo.

2. Por lo que respecta las clases de patrimonio que han de ser objeto de gravamen en este impuesto es indudable que debe afectar a todo el patrimonio que se destina a la producción y a la adquisición, pues justamente en este patrimonio descansa la renta fundada. Si el

impuesto sobre el patrimonio solo se implanta como impuesto comple  
mentario y, por consiguiente, se establecen tipos de gravamen rela  
tivamente pequeños, se atenúan los reparos que se formulan por to  
mar al patrimonio como medida de la capacidad de prestación y de  
la renta.

Pero en este caso no pueden evitarse en absoluto las desigualda  
des de gravamen, debidas en parte a la desigual perceptibilidad del  
objeto de gravamen. La posesión de capitales pecuniarios y de valores  
de renta eluden más fácilmente el impuesto que la posesión de inmue  
bles y de patrimonio industria. Además no puede desconocerse que en  
todos los casos en que se toma el valor de tráfico por medida de im  
posición y cuando éste difiere del valor de rendimiento, se grava en  
distinta cuantía la renta fundada. De aquí que en algunos objetos pa  
trimoniales, tales como las tierras y edificios, se considera como  
base del gravamen el valor de rendimiento o que se procure tener en  
cuenta la distinta capacidad de rendimiento de los objetos patrimo  
niales confeccionando catrastrros especiales para el patrimonio inmo  
biliario, para el industrial, el de capitales dados a préstamos, etc.  
Por último, hay que recordar que, dada la dificultad de separar el  
objeto que temporalmente no rinde producto (edificios desalquilados,  
máquinas paradas, etc.) de los que lo rinden, se gravan, por lo gene  
ral, en igual cuantía objetos patrimoniales de desigual rentabilidad.

Se ha discutido mucho la cuestión de si debe gravarse con el impues  
to sobre el patrimonio, y hasta que punto, el patrimonio de uso y de  
disfrute. Que el patrimonio necesario de uso, inclusive el ajuar co  
rriente de casa, debe eximirse de este impuesto, no necesita demos  
trarse. Por lo que respecta al resto del patrimonio de disfrute se -

ha observado, no sin fundamento, que constituye una base de gravamen en parte inadecuada y en parte inapreciable. Su extensión, su naturaleza y calidad depende de la amplitud de la familia, de las relaciones sociales y de clase de la tradición, usos, costumbres y aficiones. A su vez, otros objetos de valor que no rinden producto pero que no revelan una elevada capacidad de prestación, como, por ejemplo, objetos de adorno, antigüedades, colecciones de cuadros, etc. son inadecuados a la tributación porque su valor raramente se puede precisar, porque ello afectaría gravemente al libre empleo de la renta y porque frecuentemente fracasaría el impuesto por la dificultad de conocer el objeto gravado. La exclusión de este patrimonio del impuesto en cuestión ofrece técnicamente la ventaja de facilitar de un modo extraordinario la estimación de la base de gravamen. Pero hay también motivos poderosos que hablan en pro de someter a gravamen el patrimonio de disfrute y el patrimonio fluído de uso. Así se hace hoy con bastante generalidad, por lo que respecta al patrimonio inmobiliario de disfrute, jardines, parques, cotos de caza, edificios habitados por el dueño, etc. y es una contradicción someter este patrimonio a gravamen y eximir de él al patrimonio mobiliario de disfrute. Además, no debe olvidarse que justamente las clases acomodadas emplean una buena parte de su patrimonio en costosos objetos de disfrute que durante la vida de su dueño se eximen de todo impuesto, mientras que otras clases acomodadas suelen colocar en rentabilidad el superávit de sus ingresos, que es luego sometido a gravamen. La Imposición sobre el lujo, cuya justicia no puede ponerse en tela de juicio, puede llevarse más adecuadamente a cabo apelando a la imposición sobre el patrimonio de disfrute y sobre el patri-

monio de uso de objetos de gran valor, que apelando a impuestos so  
bre el lujo muy arbitrarios y de resultados muy dudosos. Hay que re  
conocer que la determinación de la base de gravamen del patrimonio  
de disfrute ofrece dificultades, pero tampoco pueden exagerarse és  
tas; pues las dificultades para determinar correctamente ciertas -  
especies de patrimonio adquisitivo, como, por ejemplo, el valor del  
capital de colocación, el de los valores de intereses variables, el  
de los capitales dados a préstamos y otros análogos, apenas son me-  
nores.

El impuesto sobre el patrimonio grava, por lo general, únicamen-  
te a las personas físicas, de modo que el patrimonio de una socie-  
dad por acciones sólo se somete a gravamen en cuanto se grava la ac  
ción en la persona del socio. Ello está en contradicción con el pro-  
cedimiento que se aplica en el impuesto sobre la renta; pues en éste,  
el patrimonio acciones que se halla en poder de accionistas extran-  
jeros elude el impuesto y quedan sin gravar otros muchos valores pa-  
trimoniales.

Otros problemas del impuesto sobre el patrimonio se refieren al mo  
do de liquidar el impuesto y a la cuantía de los tipos de gravamen, -  
En principio se recomienda la liquidación a base de la declaración --  
del contribuyente, para lo cual puede servir de antecedente la decla-  
ración prestada para liquidar al impuesto sobre la renta. La estimación  
rara vez es suficiente, principalmente por lo que se refiere al patri-  
monio mobiliario. En teoría se recomienda la deducción de deudas, quizá  
con exclusión de las contraídas para satisfacer necesidades domésticas.  
Se justifica la exención de los pequeños patrimonios cuando su poseedor  
no percibe rentas de gran cuantía. El tipo de gravamen, en armonía con -

el carácter de impuesto nominal sobre el patrimonio, debe ser relativamente moderado, de un modo especial cuando el impuesto es complementario. No es raro que este impuesto sea proporcional pero se justifica la progresión, del mismo modo que en el impuesto sobre la renta, puesto que con la cuantía del patrimonio neto aumenta también la seguridad y permanencia de la renta que rinde y por tanto la capacidad de prestación. Las leyes más recientes han implantado, en consecuencia, en numerosos casos la progresión de los tipos de gravamen".(9)

Se me podrá criticar que he transcrito en este acapite buena parte de la obra del tantas veces citado autor C.T.von Eheber, pero en realidad es que yo, no podría establecer tan precisamente la idea de la finalidad de los impuestos sobre el patrimonio, es decir que gravan directamente el patrimonio, como lo hace el autor mencionado, por lo que, lo único que hago es concluir lo dicho anteriormente, que el Impuesto en comento, está ubicado dentro de los que recaen sobre el patrimonio, y esto es lógico, ya que la tierra, o mejor dicho los bienes inmuebles rústicos forman parte del patrimonio de una persona a estos bienes es a los que van dirigidos, independiente de lo que produzcan.

Podemos agregar que es un impuesto complementario del de Renta, y adelantar que también lo es del de Vialidad Serie "A". Vemos que el Impuesto objeto de este trabajo grava a los bienes inmuebles rústicos que posean las personas naturales o jurídicas del territorio nacional. Igualmente vemos que el Impuesto objeto de este estudio de acuerdo a la clasificación del autor C.T.von Eheber, es nominal, ya que su fin no es obtener parte de los bienes sobre los que recae, lo cual lo convertiría en un Impuesto Real.

---

(9) Eheber von Carlos T.-Opus.Cit. Pag. 329 a 334

## CAPITULO SEGUNDO

### I.- MARCO HISTÓRICO EN QUE APARECIO LA "LÉY DE IMPUESTO TERRIT<sub>U</sub>RIAL AGROPECUARIO".

En el Gobierno del entonces Presidente de la República, Coronel Arturo Molina, se dieron en el País, en los últimos cincuenta años, los primeros intentos serios de una Reforma Agraria, estableciéndo se el Primero Distrito de Transformación Agraria, que afectaba principalmente los Departamentos de Usulután, San Miguel y parte de la Unión, estableciéndose que ninguna persona natural o jurídica podía poseer, a cualquier título, dentro de él, una extensión mayor de 50 manzanas, ni menor de 10 manzanas; asimismo, el hasta entonces Instituto de Colonización Rural se convierte en Instituto Salvadoreño de Transformación Agraria(I.S.T.A.) Ante esa situación, las clases dominantes del País, reaccionan negativamente e iniciaron un movimiento destinado a parar el mencionado Proyecto de Reforma Agraria; se organizaron en el Frente Amplio Regional Oriental(F.A.R.O.)constituido inicialmente por las personas afectadas por el susodicho proyecto, éstos inician una serie de convenciones públicas para ganar adeptos, habiéndose celebrado la primera de ellas en la ciudad de San Miguel, como esta tuviera éxito se celebró una segunda sesión en Usulután, ya para entonces se les había unidos la Asociación Nacional de la Empresa Privada(A.N.E.P.), la Asociación Cafetalera de El Salvador, la Asociación Ganadera de El Salvador, y otras Asociaciones más, todas comprendían a los propietarios de tierras de todo el País y después de mucho presionar lograron que el mencionado Proyecto se detuviera.En vista de lo anterior, los terratenientes se movilizaron

con el fin de que el próximo candidato a Presidente de la República volviera a ser el fiel defensor de sus intereses económicos logrando que el Ejército apoyara la candidatura del General Carlos Humberto Romero, éste, una vez elegido Presidente Constitucional de la República, con el fin de apaciguar a los campesinos, que habían sido defraudados en sus aspiraciones de convertirse en propietarios de la tierra que cultivaban, haciendo uso de su iniciativa de Ley, y a través de los Ministros de Hacienda y Agricultura, propone la Promulgación de la "LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO", la cual es decretada por la Asamblea Legislativa el día 22 de Diciembre de 1977. Dicha Ley se emite con el fin de que los propietarios de la tierra mejoraran las condiciones de vida de los campesinos, en los aspectos de salud, vivienda, educación, etc. así lo manifiestan los considerandos de la misma, y se estipula claramente en los arts. 5 y 8 de la mencionada Ley.

Se recurre a los impuestos como medio de lograr la redistribución de la riqueza; lo que, como veremos más adelante no se ha logrado, e incluso tampoco la Ley en comento, contribuyó a disminuir las presiones sociales en el Agro Nacional.

## II.-LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO- ANALISIS-FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

### a) ANALISIS

ART. 1.-Las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, así como las sucesiones y fideicomisos, pagarán un impuesto anual sobre la suma de los valores o comerciales de los bienes inmuebles rústicos que posean ubicados dentro del territorio nacional y de los derechos de nuda propiedad y de usufructo que posean sobre los mismos.

El valor real o comercial de dichos bienes se determinará conforme

a las disposiciones contenidas en esta Ley y su reglamento.

Los expresados contribuyentes estarán obligados al pago de este impuesto esten o no domiciliados en el país.

La sucesión se considera sujeto de impuesto desde apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia.

Aceptada la herencia, los herederos sumarán al valor de sus propios bienes el valor de la parte proporcional que corresponda a sus derechos sobre el valor de los bienes de la sucesión, incluyendo en la misma proporción el valor de los legados, el cual será declarado por los legatarios a partir de la fecha en que se verifique la tradición del legado.

Pagado el impuesto por las Sociedades quedan exentos de éste sus socios.

Este Art., es complementado por los Arts. 2 y 3 del Reglamento, los cuales nos dicen:

#### Sujetos del Impuesto

Art. 2 (REGLAMENTO).-Estan obligados al pago del impuesto:

- a) Las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras - domiciliadas o no en el país; y
- b) Las sucesiones y fideicomisos, domiciliados o no en el país.

#### Objeto del Impuesto

Art. 3. (REGLAMENTO) El impuesto recaerá sobre la suma de los valores reales o comerciales de los bienes inmuebles rústicos fuera del radio urbano y con vocación agropecuaria que los sujetos del impuesto posean dentro del territorio nacional y de los derechos de nuda propiedad o de usufructo que posean sobre los mismos; suma ésta que se determinará al 31 de diciembre de cada año, o a la fecha en que concluya el ejercicio especial de imposición.

Las disposiciones mencionadas, nos estan delimitando el campo de aplicación del impuesto, y comienza por establecer quienes son los sujetos obligados al pago del impuesto, y estas nos dicen, son "Las personas naturales y jurídicas", por personas naturales debemos entender todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, estirpe o condición y por personas jurídicas debemos entender todas las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial o extrajudicialmente. Estas personas a las que se refieren los Arts., mencionados, sin importar--nos su nacionalidad, es decir si son salvadoreños o extranjeros.

Vemos que los arts. en comento consideran también como sujetos pasivos del Impuesto a las "Sucesiones y Fideicomisos", debiendo entenderse por sucesión, de conformidad al Art. 952. C., que dice: "Se sucede a una PERSONA DIFUNTA a título universal o singular. Vemos - pués, que la sucesión no constituye ningún tipo de persona jurídica, si no que es un hecho sujeto a la condición de que la persona a quien hay que suceder, haya fallecido, para que así los herederos entren a representar a la persona de éste, tal como lo prescribe el Art. -- 1078 C. que dice: "Los asignatarios a título universal con cualquier palabra que se les llame, y aunque en el testamento se les califique de legatarios, son herederos; REPRESENTAN LA PERSONA DEL TESTADOR para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles.

Por esto es que el inc. 4o. del art. 1., de la Ley en comento, nos dice: "La sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada", o sea que el causante es obligado al pago del impuesto como persona natural hasta el día de su muerte, ya que en este momento tiene nacimiento la figura jurídica de la Sucesión, y entonces es ésta la obligada desde esa fecha, hasta el día en que la sucesión es aceptada, lo cual sucede en el momento -- en que las personas que se consideran con derecho a la misma, se presentan al Juez de lo Civil correspondiente, pidiendo los declare herederos del causante. Fijémonos bien que para ser sujeto del impuesto, no es necesario se les declare herederos, basta con que se acepte la herencia, para que los herederos sumen al valor de sus propios bienes -- el valor de la parte proporcional que corresponda a sus derechos -- sobre el valor de los bienes de la sucesión, y sean obligados al pago del impuesto; lo que se quiere decir, es que si el heredero, an

tes de aceptar los bienes de la sucesión no era sujeto del impuesto, pero si con el valor de su parte alícuota en los bienes de la sucesión, se convierte en sujeto del impuesto será obligado al pago del mismo. El caso de los Legatarios es hasta que los herederos le hacen tradición del mismo.

Entonces tenemos que el sujeto pasivo del impuesto es la persona natural hasta la fecha de su muerte; desde ese momento hasta que es aceptada la herencia lo es la sucesión; desde este último momento son los herederos.

El objeto sobre el que recae el impuesto, es sobre la suma de los valores reales o comerciales de los bienes inmuebles rústicos, que posean las personas mencionadas, aquí hay una serie de conceptos que es preciso analizar, nos habla que el impuesto se pagará anualmente sobre la suma, es decir, que aunque cada uno de los bienes tuvieran un valor exiguo, es la sumatoria de los valores de los mismos, lo que da lugar a que se les grave con el impuesto, es un gravamen al patrimonio inmobiliario rústico.

Nos habla de los valores reales o comerciales, debemos entender que nos debe servir de base tanto el valor real, como el valor comercial, y la forma de establecerlo está determinado por el art.4 de la Ley, y en especial por el Art. 8 del Reglamento, los cuales analizaremos en su oportunidad.

Asimismo, no es necesario que las personas obligadas al pago del impuesto sean propietarios de los inmuebles, basta con que sean poseedores y el art. 1 del Reglamento, nos dice que por Poseedor se entenderá: "Todo el que tiene un inmueble rústico en su poder, con ánimo de ser señor y dueño, realizando en el mismo, hechos positi-

vos como tal, por ejemplo: plantaciones o sementeras, abriendo pozos, ocupándolo con ganado y otros de igual significación"; pero si es necesario que dichos bienes estén ubicados dentro del territorio nacional.

También se gravan los derechos de Nuda Propiedad y de Usufructo que se posean sobre los bienes inmuebles rústicos. Por Nuda Propiedad debemos entender el derecho de propiedad separada del goce de la cosa.

Finaliza el art. en comento, diciendo, que pagado el impuesto por las Sociedades, quedan exentos de éste sus socios; esto es lógico, porque si se les cobrara el impuesto también a los socios, se estaría cobrando dos veces, una vez a la Sociedad y otra a los socios. Además se grava al poseedor de tales bienes y éste es la Sociedad, persona distinta del socio. En el Impuesto de Vialidad, es lo contrario - paga el socio y no la sociedad.

#### BASE DEL IMPUESTO

Art. 2.-La base del impuesto será la suma de los valores reales y comerciales de los bienes anteriormente especificados que el contribuyente posea al 31 de Diciembre de cada año; a menos que tuviere autorización de llevar, para los efectos del impuesto sobre la renta, un ejercicio de imposición que no coincida con el año natural, en cuyo caso la base del impuesto será el valor de dichos bienes poseídos a la fecha en que concluya el ejercicio de imposición especial.

Este art. está íntimamente relacionado con el art. 3 del Reglamento.

En su comentario encontramos dos puntos;

a) Que la base del impuesto es la suma de los valores reales o comerciales de los bienes objeto del impuesto, que el contribuyente posea al 31 de Diciembre de cada año, o sea que si el contribuyente a la fecha mencionada no posee bienes inmuebles rústicos no está obligado a pagar dicho impuesto, aunque los haya poseído antes; y por el con--

trario si los bienes se adquirieron para el caso; el día 30 de Noviembre, se estará en la obligación de pagar el impuesto ya que - a la fecha del 31 de Diciembre el contribuyente está en posesión - de los referidos bienes!

b) Nos dice el art. que si el contribuyente, tuviere autorización de llevar para los efectos del impuesto sobre la renta, un ejercicio de imposición que no coincida con el año natural, entonces la base - del impuesto será el valor de los referidos bienes a la fecha en que concluya el ejercicio de imposición especial. Esto se debe, a situaciones especiales, sobre todo en las personas jurídicas, que por razones contables llevan un ejercicio fiscal, que no termina al 31 de Diciembre de cada año si no que en otra fecha distinta, piden autorización a la Dirección General de Contribuciones Directas, para que la fecha de imposición se les cambie a la fecha en que vence su año - contable; en estos casos también para los efectos de imposición del - Impuesto Territorial Agropecuario, la fecha de imposición será la fecha que se les hubiere autorizado para los efectos del impuesto sobre la renta, tal como lo prescribe el art. 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inc. 2o., que dice: "En atención a la naturaleza de los negocios del contribuyente, la Dirección General de Contribuciones Directas podrá autorizarlo para llevar un ejercicio de imposición anual comprendido en fechas diferentes a las establecidas en el inciso anterior, siempre que el interesado contabilice en debida forma todos - o la mayor parte de sus negocios."

#### CONCEPTO DE BIENES RUSTICOS

Art.3.- Se consideran como bienes inmuebles rústicos, para los efectos de esta ley, únicamente los situados fuera de los radios urbanos, y - que tengan vocación agropecuaria, circunstancia ésta última que, en - caso de duda, se calificará según dictamen del Ministerio de Agricul-

tura y Gadería....

Este Art. es complementado por los arts. 5,6 y 7 del Reglamento, los cuales nos dicen:

#### Concepto de Bienes Inmuebles Rústicos

Art.5.- (REGLAMENTO).- Para que un inmueble se consideré rústico, para los efectos de la Ley y este Reglamento, se requieren que concurren las siguientes circunstancias.

a) Que esté situado fuera del radio urbano de su respectiva comprensión municipal, y

b) Que tenga vocación agropecuaria.

#### Determinación del Radio Urbano

Art.6- (REGLAMENTO).- Para la aplicación de la Ley y de este Reglamento, se tendrá por radio urbano, el reconocido por la respectiva Municipal.

#### Vocación Agropecuaria

Art. 7 (REGLAMENTO).- Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, se considera que un inmueble rústico tiene vocación agropecuaria, -- cuando por su situación topográfica, por la naturaleza de su suelo -- determinada por el análisis técnico del mismo o por otros factores -- es susceptible de explotación agrícola o pecuaria.

En el caso de controversia sobre la vocación agropecuaria, o por la modificación de las características de un inmueble posterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley, debida a factores provenientes de la naturaleza y otros análogos, el MAG, a petición del contribuyente o de la Dirección General, emitirá dictamen al respecto recabado previamente si lo considera necesario, la opinión de otros organismos técnicos especializados. La controversia se decidirá con base en dicho dictamen.

El dictamen lo emitirá el MAG, dentro del plazo de tres meses a contar de la fecha en que se formule la petición correspondiente.

No serán objeto de discusión aquellos inmuebles que se encuentren destinados actualmente al explotación agropecuaria.

Debido a que en nuestra legislación no se encuentra definido que se debe entender por bienes inmuebles rústicos, lo hace este art.,.... y se persigue con ello el evitar al máximo dudas sobre que debe considerarse rústico, por lo que nos dice tanto la Ley como el Reglamento, que serán los situados fuera de los radios urbanos, definiendonos el art. 6 del Reglamento lo que debemos entender por radio urbano; pero no basta con que el inmueble esté situado fuera del radio urbano, sino que además debe tener Vocación Agropecuaria, circunstancia ésta,

que en caso de duda será calificada por el Ministerio de Agricultura y Ganadería. Fijémos bien que para que se califique un bien como inmueble rústico, es necesario que concurren las circunstancias que exige el Art. 5 del Reglamento, o sea si falta una de ellas el bien no puede ser considerado rústico; para efectos del impuesto, para el caso, si el inmueble en cuestión tiene vocación agropecuaria, pero esta situado en el centro de la ciudad, ya no puede considerarse rústico, si no que sería urbano, y los impuestos que lo gravarían serían los Municipales; y si al contrario el inmueble se encuentra fuera del Radio Urbano, pero éste no tiene vocación agropecuaria, concepto que nos los define el art.7 del Reglamento, tampoco podrán ser gravados con el impuesto.

Nos dice el art. 3 de la Ley en comento, que en caso de duda sobre si el inmueble tiene vocación agropecuaria, esta circunstancia será calificada por el MAG, exigiéndole a dicha institución, que para hacer la referida calificación se deberán cumplir los requisitos señalados por el art. 7 del Reglamento, los cuales son claros y por lo tanto no necesitan ningún comentario.

#### VALOR DE LOS INMUEBLES RUSTICOS Y DERECHOS DE NUDA PROPIEDAD Y USUFRUCTO.-

Art. 4.-Para los efectos de la determinación del valor real o comercial de los bienes inmuebles rústicos, se tomará el valor que se declare por el contribuyente, para los efectos de este impuesto, en el formulario respectivo; de acuerdo con esta ley y su reglamento; valor que también servirá de base para determinar, conforme el artículo 15 de la Ley de Vialidad, el valor real o comercial de los derechos de nuda propiedad y usufructo.

Cuando no hubiere declaración o la Dirección General de Contribuciones Directas no considere correcto el valor declarado, se faculta a esa Dirección para efectuar el avalúo correspondiente, de acuerdo con esta Ley y su reglamento.

Este Art., es complementado por el Art. 8 del Reglamento, el cual nos dice:

## DETERMINACION DEL VALOR REAL O COMERCIAL

Art. 8. (REGLAMENTO) El Avalúo de los inmuebles afectos al impuesto, se hará tomando en consideración los siguientes elementos de juicio:

- a) El valor establecido por la Dirección General de Contribuciones Directas para los efectos de los impuestos que administra;
- b) El precio de adquisición del inmueble en las últimas traferencias de dominio que se hubieren realizado en los cinco años que preceden al momento del avalúo.
- c) Los precios de adquisición de inmuebles semejantes en la misma -- región o zona, durante los últimos cinco años anteriores a la fecha -- del avalúo;
- d) El valor de la producción media anual durante los cinco años anteriores a la fecha del avalúo;
- e) El valor declarado por el dueño o poseedor para efectos tributarios;
- f) Otros elementos análogos.

En todo caso deberán tomarse en consideración las mejoras permanentes efectuadas con posterioridad a la determinación de los precios señalados.

Para los efectos de la Ley y este Reglamento, el valor de los cultivos temporales no se incorporan al valor real o comercial de los inmuebles afectos al impuesto Territorial Agropecuario.

El valor real o comercial de los derechos de nuda propiedad y usufructo se determinará de acuerdo a las reglas del art. 15 de la Ley de Viabilidad.

Sobre lo prescrito en este art. ya habíamos hablado cuando comentamos el art. 1 de la Ley, es decir sobre la determinación del valor real o comercial de los inmuebles rústicos, así como de los derechos de nuda propiedad y usufructo sobre los mismos. Pero es este art., el que regula la manera de determinar el valor referido, y así nos dice, que se tomará el valor real que se declare por el contribuyente, para los efectos de este impuesto, o sea que el valor declarado puede diferir del declarado para otros impuestos, pero si es importante que se haga la declaración del valor en el formulario respectivo, es decir que si no se verifica en el mismo, no tendrá ninguna validez la declaración del valor del inmueble por parte del contribuyente.

Ahora bien es el art. 8 del Reglamento, el que nos indica cuales son los elementos de juicio que se deberán tomar en consideración para la determinación del avalúo de los inmuebles. Y dicho art. en el literal

"a" nos dice que se toma el valor establecido por la Dirección -- General de Contribuciones Directas para los efectos de los impuestos que administra. Este es un valor real, y a los impuestos que se refiere son; el de Renta y el de Vialidad Serie "A", sobre todo a este último.

Los literales "b" y "c", regula Valores Comerciales, como es el -- precio de adquisición del inmueble en los cinco años anteriores al momento del avalúo, y el precio de adquisición durante el mismo período de tiempo de bienes situados en la misma región o zona en que se encuentra el inmueble objeto del avalúo.

El literal "d" regula una forma de establecer el valor real del -- inmueble, obtenido a travez del valor de la producción media anual, -- durante los cinco años anteriores a la fecha del avaluo, dicha media -- se obtiene a travez de la siguiente formula:  $\bar{X} = \frac{\sum X_i}{N}$  es decir la sumatoria de las cinco producciones dividida por los cinco años, el resultado será la producción medio anual y este resultado servirá de base -- para determinar el valor sobre el cual se tasará el impuesto territorial agropecuario.

Simbologia:

$\bar{X}$  : Significa la media aritmetica, en este caso representa la producción media anual.

$X_i$ : significa los datos de cada producción

$N$  : número de años.

El literal "e" es un valor real, ya que es el valor declarado por -- el dueño o poseedor PARA EFECTOS TRIBUTARIO; fijémonos bien que dice, para efectos tributarios, no el valor en que el dueño o poseedor estuviera dispuesto a venderlo, que sería el valor comercial.

Nos dice el Art. 8 del Reglamento, que en todo caso se deberán tomar en cuenta las mejoras permanentes efectuadas con posterioridad a la determinación de los precios o valores señalados, o sea - que si de un año a otro se le han hecho mejoras permanentes al inmueble, las cuales han incrementado su valor real o comercial, estas deberán ser tomadas en cuenta, para efectos de determinar dicho valor. Este inciso lo analizaremos posteriormente.

Pero el valor de los cultivos no se incorporan al valor real o comercial de los inmuebles afectos al gravamen, y esto es lógico, - porque una vez recogida la cosecha de estos cultivos, el valor - del inmueble no se ha incrementado.

Ahora bien, tanto el inc. último del Art. 8 del reglamento, como - la parte final del inc. 1o. del art. 4 de la Ley, se refieren a que - el valor que también servirá de base para determinar el valor real -- o comercial de los derechos de nuda propiedad y usufructo, será el establecido conforme a las reglas señaladas por el art. 15 de la Ley de Vialidad. Debemos entender que el valor real o comercial del inmueble- objeto del gravamen se determina conforme las reglas analizadas, y lo que regula el art. 15 de la Ley de Vialidad, es la distribución de dicho valor, entre el usufructuario y el nudo propietario, y el cual expresamente nos dice:

Determinación del valor que corresponde a los derechos de Usufructo - y nuda propiedad.

Art.15 (LEY DE VIALIDAD). Cuando de un bien corresponda a una persona el usufructo vitalicio y a la otra la nuda propiedad el valor de dichos derechos se determinará aplicando al valor real del bien, la siguiente tabla:

Edad del Usufructuario	Valor del Usufructo	Valor de la Nuda Propiedad,-
Hasta 20 años cumplidos.....	7/10	3/10
Más de 20 hasta 30 años cumplidos..	6/10	4/10
Más de 30 hasta 40 años ucumplidos..	5/10	5/10
Más de 40 hasta 50 años cumplidos..	4/10	6/10
Más de 50 hasta 60 años cumplidos..	3/10	7/10
Más de 60 hasta 70 años cumplidos .	2/10	8/10
Más de 70 años cumplidos.....	1/10	9/10

Si el usufructo vitalicio correspondiere simultáneamente a varias personas, se procederá así: se determinará el valor que corresponda a la nuda propiedad, calculándose únicamente, conforme a la tabla -- precedente, en relación con la edad del menor de los usufructuarios. El resto se dividirá entre el número de usufructuarios.

Quando el usufructo sea vitalicio y sucesivo o cuando no fuere vi talicio, así como cuando cualquier usufructo fuere oneroso, el valor del derecho de usufructo será la mitad del valor real del bien y el valor del derecho de nuda propiedad estará representado por la otra mitad.

La tabla se aplicará en el caso de que el Usufructo sea vitalicio, porque cuando no lo es, o aunque lo sea, pero se ha constituido a tí tulo oneroso, el valor real del inmueble se dividirá por mitad entre el Usufructoario y el nudo propietario.

Ahora bien, la tabla está estructurada en razón a las probabilidad des de vida del Usufructuario(Utilizando para ello una distribución - binomial) representada por la curva normal Fig.1 También es de hacer constar que esta estructurada por la edad, en razón inversa a los va lores del derecho de usufructo, fig. 2, es decir, que entre menor es - la edad de la persona mayor es el valor real de su derecho de Usufruc to, y esto se refleja en que menor es el valor real o comercial del - derecho de nuda propiedad, y que conforme va aumentando la edad del - usufructuario menor va siendo el valor del derecho de Usufructo, y - por lo tanto va aumentando en valor el derecho de Nuda Propiedad; y - es lógico que así sea, porque mientras vive el usufructuario, el goce del inmueble le corresponde a él, hasta que fallezca es que la nuda -

propiedad se consolida con el usufructo, y la ley presume que las probabilidades de vida para una persona menor de 20 años son más que para un anciano de más de 70 años, por eso es que al Usufructuario de hasta 20 años cumplidos lo grava con los 7/10 del valor real del inmueble y el nudo propietario con los 3/10; y al segundo o sea al anciano usufructuario lo grava con un valor real del inmueble de 1/10 y 9/10 del mismo representan el derecho de Nuda propiedad.

Esto mismo nos dice el Art. 4 de la Ley en comento, se aplica para la determinación del valor del Derecho de Usufructo y del Derecho de Nuda Propiedad.

Termina este último artículo citado, estableciendo que en caso de que el contribuyente no hiciera la declaración a que se refiere este Art., o cuando la Dirección General de Contribuciones Directas no considere correcto el valor declarado, se faculta a la misma Dirección para efectuar el referido avalúo, el cual se hará observando las disposiciones y procedimientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como lo prescribe el art. 10 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, por lo que volveremos al presente punto cuando analicemos dicho artículo.

#### DEDUCCIONES PERMITIDAS

ART.5.-No se incluirán en el valor de los bienes gravables los siguientes:

a) El valor de los cultivos permanentes y semipermanentes y de las mejoras cuando unos u otras se incorporen a los bienes inmuebles con posterioridad a la vigencia de esta ley,

Se entiende por mejoras las obras a que se refiere la Ley de Arrendamiento de Tierras.

b) El valor de las viviendas, incluyendo el valor del terreno, cuyo uso se proporcione gratuitamente a los trabajadores del inmueble.

c) El valor de las edificaciones, incluyendo el valor del terreno,

destinadas a escuelas, hospitales, clínicas y otros servicios similares; así como el de las obras que verifique el contribuyente para el bienestar material y la superación cultural, suministradas gratuitamente a sus trabajadores; cuando tales obras incrementen el valor de los bienes gravables.

Se comprenden en esta deducción el valor de las obras y servicios actuales y futuros.

d) El valor de todas las edificaciones, bodegas e instalaciones destinadas para fines industriales, agroindustriales, ganaderos, comerciales; o turísticos, incluyendo el valor del terreno; maquinaria y demás equipo que sean necesarios para el desarrollo de tales actividades.

e) El valor de los terrenos dedicados al cultivo, conservación, mejoramiento, restauración y acrecentamiento de los recursos forestales.

f) El valor de las obras, incluyendo el valor del terreno, dedicadas a investigaciones científicas agropecuarias.

g) El monto de la deuda hipotecaria garantizada con el o los inmuebles que causen este impuesto, siempre que dicha deuda haya sido -- contraída con el objeto de la adquisición de los mismos.

Este Art. es complementado por el Art. 9 del Reglamento, el cual nos dice:

#### Deducciones al Valor de los Inmuebles

Art. 9 (REGLAMENTO) Para los efectos de la determinación del impuesto, son deducibles del valor de los bienes:

a) El valor de los cultivos permanentes y semipermanentes y de las mejoras en inmuebles que contengan cualquier clase de cultivos, cuando unos y otras se incorporen a los bienes inmuebles con posterioridad al 31 de diciembre de 1977.

En el caso de Nudo propietario o del usufructuario, el valor de los cultivos permanentes y semipermanentes y de las mejoras, será deducible de conformidad a sus respectivos derechos.

Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, se entenderán que los cultivos permanentes y semipermanentes, y las mejoras verificadas durante el transcurso del año calendario o del ejercicio especial de imposición autorizado al contribuyente, se ha incorporado al inmueble al treinta y uno de Diciembre de cada año o a la fecha en que termine el ejercicio especial de imposición correspondiente.

En caso de traspaso del inmueble o consolidación de la propiedad, - el valor de los cultivos y mejoras se podrá establecer conforme las - justificaciones documentales en poder del contribuyente o de sus derecho-habiente o causa-habientes, cuando éstas correspondan a cultivos - y mejoras verificadas por los poseedores que el inmueble haya tenido - en el año calendario o ejercicio especial correspondiente, sin perjuicio de la prueba que pueda recabar la Dirección General.

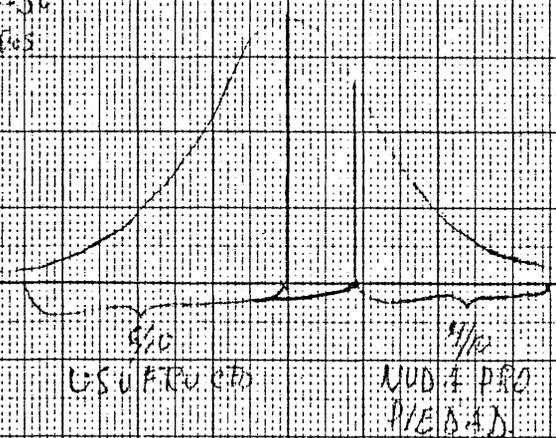
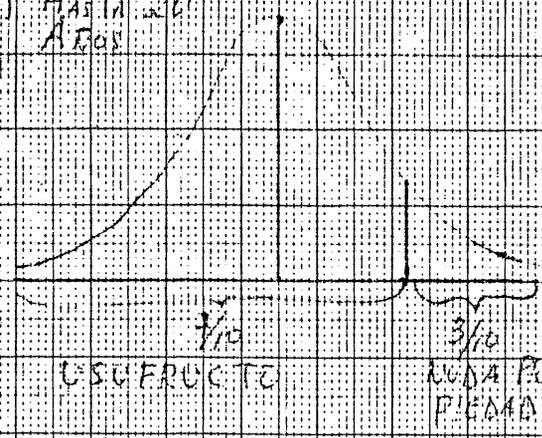
b) El valor de las viviendas, incluyendo el valor del terreno cuyo uso se proporcione gratuitamente a los trabajadores del contribuyente.

Para que se considere deducible su valor, la vivienda deberá reunir las siguientes características:

1) Que sea construída de acuerdo con las normas del Ministerio-- Obras Públicas que emitirá para construcciones rurales en un plazo - de tres meses a partir de la fecha de entrada en vigencia de este Re

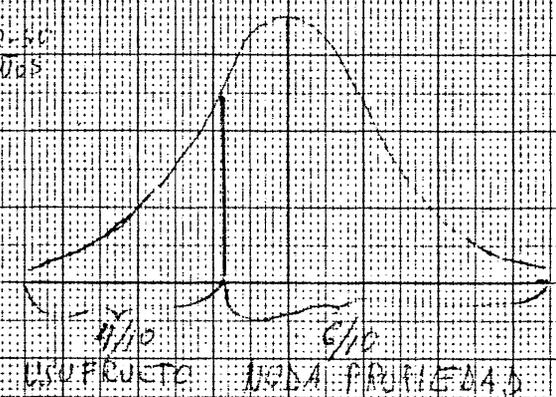
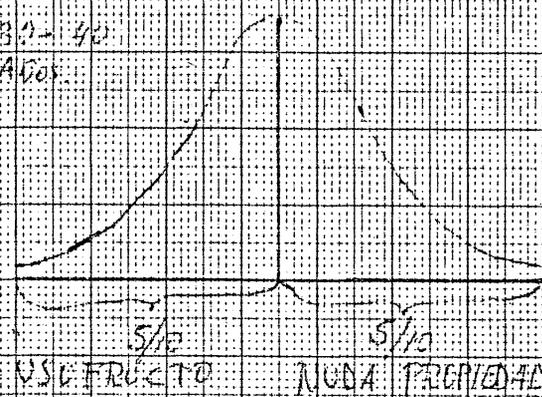
A) Hasta 20 Años

B) 20-30 Años



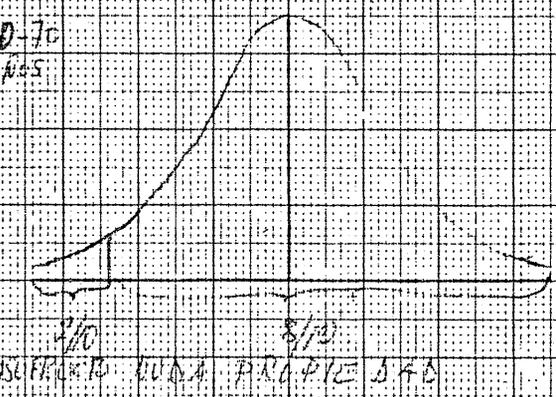
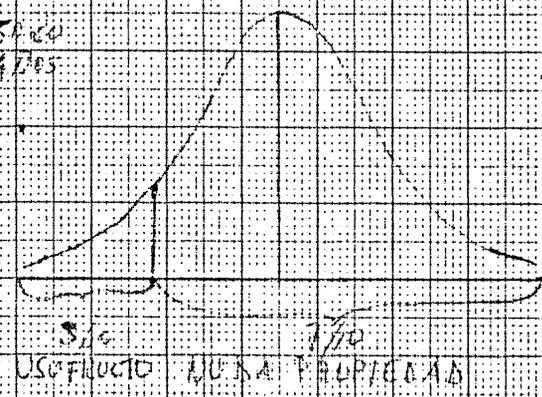
C) 30-40 Años

D) 40-50 Años



E) 50-60 Años

F) 60-70 Años



G) Mas de 70 Años

Voluntad o Convencional

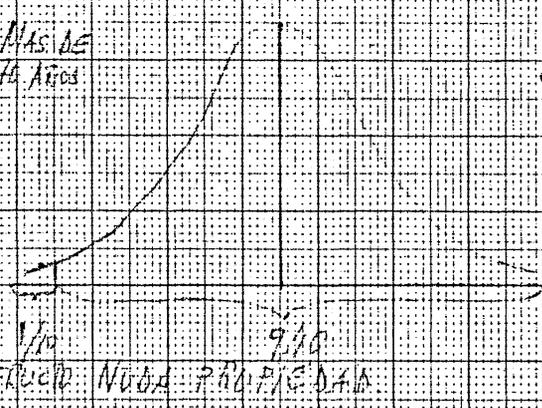
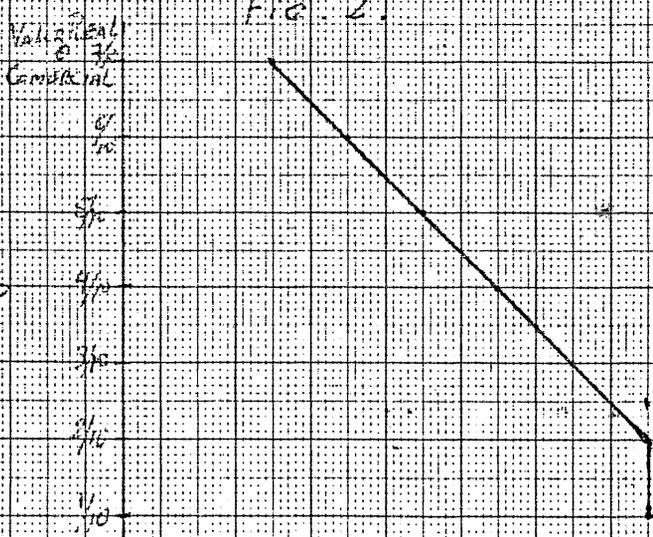


Fig. 2.



glamento;

2) Tener una amplitud que permita habitarse cómoda e higiénicamente por un grupo familiar;

3) Contar con una extensión de terreno adicional, sin construir, que por lo menos equivalga al doble del área construida.

c) El valor de las edificaciones incluyendo el valor del terreno - destinadas a escuelas, hospitales, clínicas y otros servicios similares, así como el de las obras que verifique el contribuyente para el bienestar material y la superación cultural de sus trabajadores, como por ejemplo: centros de recreo, casas comunales, canchas deportivas, etc. siempre que sean suministradas para su uso gratuito, y -- que tales obras incrementen el valor de los bienes gravables.

Estas obras deberán someterse a las normas requeridas por la respectiva Secretaría de Estado u organismo correspondiente, de conformidad a lo siguiente:

1) Para las escuelas y las obras para la superación cultural así como las canchas deportivas, deberán acudir al Ministerio de Educación.

2) Para los hospitales y clínicas, acudirá al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; y

3) Para las obras de bienestar material, uso y servicio comunal, acudirá al Ministerio del Interior, a través de la Dirección de Desarrollo de la Comunidad.

Se comprende en esta deducción el valor de las obras y servicios - actuales y futuros.

Para que pueda deducirse el valor de las edificaciones, incluyendo el valor del terreno, destinadas a los fines indicados, así como el - de las obras especificadas, será necesario que dichas autoridades hagan constar que las mismas reúnen los expresados requisitos, salvo -- que se trate de obras o servicios para los fines indicados en los literales b) y c), ya existentes con anterioridad a la vigencia de la - Ley, cuyo valor también podrá deducirse.

d) El valor de las edificaciones, bodegas e instalaciones destinadas por el contribuyente para sus fines industriales, agroindustriales, - ganaderos, comerciales o turísticos, incluyendo el valor del terreno, maquinaria y demás equipos que sea necesario para el desarrollo de -- tales actividades.

e) El valor de los terrenos dedicados al cultivo, conservación, mejoramiento, restauración y acrecentamiento de los recursos forestales, - siempre que los programas respectivos se lleven a cabo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Forestal.

f) El valor de las obras, incluyendo el valor del terreno, destinadas a investigación científicas agropecuarias.

g) El monto de la deuda hipotecaria garantizada con el o los inmuebles o derechos que causen el impuesto, siempre que dicha deuda haya sido - contraída con el objeto de su adquisición.

Para los efectos de la Ley y este Reglamento, se considerará que la deuda ha sido contraída con tal objeto, cuando concurra una o más - de las circunstancias siguientes:

1) Que en la respectiva escritura de compra-venta conste expresamen - te que sólo se ha pagado parte del precio y se extablezca el saldo - deudor garantizado hipotecariamente.

2) Que el inmueble se adquiriera con un gravamen hipotecario de -- cuyo pago se hace cargo el comprador.

3) Que el precio o parte del mismo sea pagado con el producto de un préstamo obtenido de una institución de crédito toda vez que se compruebe fehacientemente que dicho préstamo se invirtió efectiva-- mente en la adquisición del inmueble o del derecho.

En el monto de la deuda hipotecaria no se comprenderán los intere-- ses pactados o adeudados.

El Art. 5 de la Ley, nos dice: "No se incluirá en el valor de los bie-- nes gravables los siguientes: a) El valor de los cultivos permanentes, semipermanentes y de las MEJORAS cuando unos u otras se incorporen - a los bienes inmuebles con posterioridad a la vigencia de esta Ley.

A primera vista en lo anterior encontramos una contradicción con lo -- prescrito en el Art. 8 del Reglamento, ya analizado anteriormente, -- cuando nos dice: "En todo caso deberá tomarse en consideración las me-- joras permanentes efectuadas con posterioridad a la determinación de los precios o valores señalados." esto es para poder determinar el va-- lor señalados." esto es para poder determinar el valor real o comer-- cial, y entonces podríamos hacernos las siguientes preguntas: Las me-- joras se toman en cuenta, o no se toman en cuenta ? ya que el Art. - en comento nos dice, que no se incluirán en el valor de los bienes - gravables las mejoras; lo que sucede es que hay una mala redacción, - en este art., y lo que se quiso decir es que se DEDUCIRAN del valor - los bienes gravables las mejoras, tal como lo aclara el art. 9 del - reglamento. Lo que se hace es lo siguiente, todos los años al declarar el valor real o comercial de los inmuebles, se toman en cuenta las - mejoras efectuadas durante el año, hasta el 31 de Diciembre o hasta - la fecha especial de imposición, y a continuación se deducen de dicho valor las mejoras en referencia efectuadas con posterioridad a la fe-- cha de vigencia de esta Ley.

El Art. 1, del Reglamento, nos define lo que debemos entender por: CULTIVOS PERMANENTES: "Aquellos que para entrar en plena producción requieren un período variable que excede de cuatro años y la mantienen por un tiempo considerable", tal es el caso del Café.

CULTIVOS SEMI-PERMANENTES: "Aquellos que para entrar en producción requieran un período variable aproximado de un año y la mantienen por un tiempo menor que los permanentes," tal es el caso de la Caña de Azúcar.

MEJORAS: "Todas aquellas obras que contribuyen a aportar una ventaja en la explotación del inmueble o aumentan su valor real o comercial", tal sería el caso de construir un sistema de riego por gravedad.

Los literales "b" de ambos artículos, nos dice que serán deducibles el valor de las viviendas, incluyendo el valor del terreno, cuyo uso se proporcione gratuitamente a los trabajadores del inmueble. Pero el Art. 9 del Reglamento, nos agrega, que para que sea deducible el referido valor, la vivienda deberá reunir ciertas características, las cuales se mencionan en el mismo, de ellas la que merece algún comentario es la primera, la cual dice: "1) Que sea construída de acuerdo con las normas del Ministerio de Obras Públicas que emitirá para construcciones rurales en un plazo de tres meses a partir de la fecha de entrada en vigencia de este Reglamento", y el único comentario que podemos hacer es que hasta la fecha, no se han emitido las normas a que se refiere este Art. por lo tanto, por este motivo, no se podría deducir del valor real comercial del inmueble, la vivienda que se les proporcione gratuitamente a los trabajadores del contribu-

yente.

Lo mismo pasa con las normas que exige el literal "c" del Art.9 del Reglamento, que no se han emitido hasta la fecha, por las autoridades correspondientes.

Los demás literales de ambos artículos son claros, por lo que no necesitan de ningún comentario, a no ser el literal "g", que se le hace el siguiente: "Que la deuda hipotecaria haya sido contraída con objeto de la Adquisición de los inmuebles, pero para ello, por lo menos debe darse una de las circunstancias siguientes, para que se pueda deducir del valor real o comercial: 1) Que en la escritura de compra-venta conste que sólo se ha pagado parte del precio y se establezca el saldo deudor garantizado hipotecariamente, es decir, el único acreedor puede ser el vendedor, en otras palabras no se puede obtener un crédito, con persona distinta, para la adquisición del inmueble, con excepción del caso contemplado en el número 3, de ese literal, que se refiere, cuando el acreedor es una institución de crédito y el préstamo ha servido para la adquisición del inmueble; el caso número 2, no tiene ninguna dificultad, ya que regula la situación cuando el comprador adquiere el inmueble, y sobre éste pesa un gravamen hipotecario, y el cual se trasfiere al comprador quien deberá cancelarlo.

#### BIENES EXENTOS

Art. 6.-Estan exentos del impuesto:

a) El valor de los bienes especificados en esta ley, que posean - el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas o Semiautónomas y demás entidades de derecho público; y

b) El valor de tales bienes que posea cualquier persona natural, jurídica, sucesión o fideicomiso, que determine la ley.

Este Art. es ratificado por el Art. 4 del Reglamento, el cual nos dice:

Bienes exentos del pago de Impuesto.

Art. 4 (REGLAMENTO) Estan exentos del pago del impuesto.

a) Los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y de usufructo que sobre los mismos posean: El Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas y Semiautónomas y demás entidades de derecho público.

b) Los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y de usufructo que sobre los mismos posea cualquier persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que determine cualquier otra Ley.

Lo unico que podemos decir de estos dos artículos, es que establecen, que los bienes que posea el Estado, así como las demás Instituciones o personas, que se mencionan en los mismos, están exentos del pago del impuesto, o sea no estan obligados al pago del mismo.

#### IMPUESTO

ART. 7.-El impuesto será de 1% sobre el valor de los bienes, cuando éste exceda de ₡ 200.000.00

Son deducibles ₡ 200.000.00 cuando el valor del o de los inmuebles no exceda de ₡ 900.000.00

Este Art. es complementado por el Art. 10 del Reglamento, el cual nos dice:

#### IMPUESTOS

Art. 10 (REGLAMENTO) -El impuesto será de 1% sobre el valor gravable de los bienes cuando el valor bruto total de éstos exceda de ₡200.000

Son deducibles ₡200.000.00 cuando el valor bruto total del o de los bienes no exceda de ₡900.000.00.

Quando un inmueble rústico sea poseído por dos o más personas en proindivisión, cada una de ellas presentará DECLARACION por separado relativa al valor de su derecho proindiviso, toda vez que este valor exceda de ₡ 200.000.00.

Quando de un inmueble rústico o derecho proindiviso sobre el mismo corresponde a una o varias personas el derecho de nuda propiedad, y a otra u otras el usufructo, cada una presentará declaración por separado relativa al valor de su respectivo derecho, toda vez que este valor exceda de ₡ 200.000.00.

Ambos articulos determinan que el impuesto será el 1% sobre el valor gravable de los bienes, y cuando el valor bruto de los mismos, es mayor de ₡ 200.000.00. Por otro lado dice que son deducibles ₡ 200.000.00 cuando el valor bruto total de los mismos no exceda de ₡900.000.00 es decir que si exceden de dicha cantidad no se deducen los mencionados ₡ 200.000.00.

Dicho cálculo se hace con una simple regla de tres, por ejemplo: el valor total. real o comercial, de todos los inmuebles rústicos - de una persona, asciende a ₡ 300.000.00, el impuesto lo calculare mos así:

Valor Real o Comercial:            ₡ 300.000.00  
Deducción de ley                :        ₡ 200.000.00  
TOTAL IMPONIBLE                :        ₡ 100.000.00  
Entonces decimos                :

$$\begin{array}{r} 100 \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad 1 \\ 100.000 \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad X \end{array}$$

De donde:

$$X = \frac{100.000.00 \times 1}{100} = 1.000.00$$

Por lo que el Impuesto a pagar será: ₡ 1.000.00

El inciso 3o., del art. 10 del reglamento se refiere al caso en - que dos o más personas posean en proindivisión un inmueble, o sea - que el inmueble se encuentra en indivisión, sin poder determinarse - que parte le corresponde a cada uno, en este caso los poseedores -- presentarán sus respectivas declaraciones por separado relativa al - derecho que le corresponde en el referido inmueble, toda vez que --- el valor exceda de ₡ 200.000.00.

El último inciso es parecido solo que se refiere a que el derecho - proindiviso recaiga sobre los derechos de Usufructo o de Nuda propie- dad, cada uno presentará su respectiva declaración por separado, rela- tiva a su derecho, toda vez que el valor del mismo exceda de ₡200.000.

Se exige en ambos incisos que el valor exceda de ₡ 200.000.00, porque

si no excede de dicho valor no está obligado al pago del impuesto.

#### DEDUCCION DEL IMPUESTO

ART.8.-Los poseedores de bienes afectos al pago de este impuesto - deducirán de su importe el monto de las sumas erogadas en el ejercicio impositivo, con el fin de contribuir en forma gratuita, a la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y demás a que se refiere esta ley, dentro de las áreas rurales.

La parte de esa erogación que exceda del impuesto a pagarse, será deducible del monto de los impuestos que se causen y que deban ser pagados en ejercicios posteriores.

El reglamento de esta ley, determinará los requisitos y procedimientos para que opere la anterior deducción.

Este art. es complementado por los arts. 11 a 19 del Reglamento, los cuales dicen:

#### Deducción del Impuesto

Art. 11.(REGLAMENTO) El contribuyente deducirá del importe del impuesto que le corresponda pagar, el monto de la suma que haya erogado en el ejercicio impositivo, con el fin de contribuir en forma gratuita a la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y demás a que se refiere la Ley y este Reglamento, dentro de las áreas rurales.

La parte de la erogación que exceda del impuesto a pagarse será deducible del monto de los impuestos que se causen y que deban ser pagados en ejercicios posteriores.

En esta deducción se incluirán el monto de los intereses que pague el contribuyente en el respectivo ejercicio, cuando para financiar la erogación haya recurrido a un préstamo.

Para efectos de esta deducción se considera:

a) OBRAS para el bienestar material y superación cultural dentro de las áreas rurales, las destinadas para:

- 1) Vivienda para uso gratuito de sus trabajadores y sus familias.-
- 2) Instalaciones de tipo permanente para albergue de trabajadores temporales y sus familias siempre que reunan las condiciones mínimas de seguridad e higiene señalados por el MOP;
- 3) Centros de educación, de alfabetización, bibliotecas, y otras similares;

4) Hospitales, centros, clínicas o unidades de salud;

5) Prácticas deportivas y educación física;

6) Centros de recreación o sociales, destinados a promover la solidaridad social y la convivencia fraternal entre los trabajadores y sus familias; y

7) Las demás actividades que a juicio de la Dirección General tiendan a los fines señalados.

b) SERVICIOS para el bienestar material y superación cultural dentro de las áreas rurales, los destinados a:

1) Alfabetización y educación;

2) Promover y estimular las actividades artísticas y deportivas;

3) Mantener y recuperar la salud de la población rural;

4) Obtener y mantener el saneamiento ambiental, tales como el -  
aprovechamiento de agua y energía eléctrica;

5) Cuidado y rehabilitación de invalidos y ancianos;

6) Los demás que a juicio de la Dirección General tiendan o permitan el logro de las finalidades señaladas.

c) CONTRIBUCIONES para el bienestar material y superación cultural dentro de las areas rurales:

1) Las Donaciones en efectivo o en especie, que con dicho fin se hicieren a organismos e instituciones estatales, autónomas o semiautónomas; municipales o asociaciones organizadas de acuerdo a la Ley de Desarrollo de la Comunidad;

2) Las demás que a juicio de la Dirección General de Contribuciones Directas persigan los fines antes señalados.

#### FORMAS DE EJECUTAR O PRESTAR OBRAS Y SERVICIOS

art.12(REGLAMENTO) Las obras, servicios o contribuciones, podrán -  
construirse o proporcionarse por el contribuyente:

a) Directamente con su única participación;

b) En cooperación con otros poseedores, personas naturales o jurídicas, sean o no contribuyentes de este impuesto, organizados para llevar a cabo programas de asentamiento o servicios comunitarios;

c) En cooperación con sus trabajadores;

d) En cooperación con organismos o instituciones estatales, autónomas o semi autónomas o municipales;

e) En cooperación con asociaciones de servicio comunal organizadas de acuerdo con la Ley de Desarrollo de la Comunidad o con entidades o agrupaciones de servicio público que tengan personería jurídica;

f) En cooperación mixta con los contribuyentes, trabajadores, organismos, instituciones, asociaciones y entidades a que se refieren todos los literales anteriores.

Art. 13 (REGLAMENTO) Las obras o servicios podrán contruirse o prestarse:

a) En inmuebles poseídos por el contribuyente;

b) Inmuebles adquiridos específicamente para ese fin, solo o con otras personas, sean o no contribuyentes, trabajadores, instituciones asociaciones o entidades;

c) En un inmueble de propiedad del Estado, de alguna institución autónoma o semi autónoma o de una asociación de servicio público con personería jurídica.

Art. 14 (REGLAMENTO) Las obras podrán ejecutarse:

a) Por el sistema de unidades; o

b) Por el sistema de asentamiento

Requisitos para que se acepte la deducción

Art. 15 (REGLAMENTO) Todo contribuyente que desee ejecutar obras o prestar servicios en forma de asentamiento o a determinada comunidad con inversión individual, o en cooperación con otras personas o entidades privadas, deberá someterse a las normas requeridas por la -

respectiva Secretaría de Estado u organismos correspondiente.

Art. 16 (REGLAMENTO) En caso de que las obras o servicios se efectúen o prestaren en coordinación y cooperación con organismos o instituciones estatales autónomas o semi-autónomas, municipales, asociaciones organizadas conforme a la ley de Desarrollo de la Comunidad, bastará el comprobante de pago o de la entrega del respectivo aporte extendido por funcionario competente del organismo o Institución respectiva, para que se acepte como deducción del impuesto.

Art. 17 (REGLAMENTO) Cuando el contribuyente desee construir obras destinadas a la vivienda, por el sistema unitario, se requerirá que sean construídas de acuerdo a las normas emitidas por el Ministerio de Obras Públicas.

Art. 18 (REGLAMENTO) En el caso de la obra a construirse estuviere destinada para servicios de salud, educacionales, recreacionales, comunales o sociales, también se requerirá que sean construídas de acuerdo a las normas emitidas por la respectiva Secretaría de Estado u organismos correspondiente.

Art. 19 (REGLAMENTO) Para que se conceda la deducción en su totalidad deberá acompañarse constancia de que la obra ha sido concluída en el respectivo ejercicio impositivo, o que el programa de servicio ha funcionado en toda su extensión.

La constancia será extendida por el Alcalde Municipal competente, a petición del contribuyente.

En caso de que al cierre del respectivo ejercicio impositivo, la obra o servicio aún no estuviere concluída, el contribuyente podrá deducir el monto de lo invertido en ese ejercicio.

No hay que confundir la deducción que regulan estos arts. con la que regulan los arts. 5 de la Ley y 9 del Reglamento; la de los arts. en comento en esta oportunidad se refiere a la deducción que se verifica al impuesto ya calculado; y la de los arts. 5 y 9 respectivamente ya mencionados se refiere a deducciones sobre el valor real o comercial de los inmuebles. Aclarado esto procedemos al análisis de los arts. que hoy nos ocupan.

Los dos primeros incisos del art. 8 de la ley, establecen los mismos que los dos primeros incisos del art. 11 del reglamento, y regulan la situación de cuando los poseedores de los bienes que han sido afectados con el pago del impuesto, deducirán del importe del mismo la cantidad de dinero que hubieren gastado durante el ejercicio impositivo-

y que haya sido destinado a contribuir en forma gratuita, a la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y demás a que se refiere esta ley, dentro de las áreas rurales. Cuando se haya gastado una cantidad mayor que la del impuesto, el excedente será deducible del monto de los impuestos que se causen y que debán ser pagados en -- ejercicios futuros.

Para poder gozar de esta deducción, nos dice el mismo Art. 8 de la ley, es el reglamento quien determina los requisitos y procedimientos para que opere la anterior deducción. A esto es lo que se refieren -- los incs. 3 y siguientes del art. 11 del reglamento, así como los arts. 12 a 19 del mismo.

El inc. 3 del art. 11 del reglamento, establece que en la deducción -- se incluirán el monto de los intereses que pague el contribuyente en -- el respectivo ejercicio de imposición, cuando para financiar la erogación haya recurrido a un préstamo.

Luego en los siguientes incs. nos dice: a) que se considera Obras, -- para bienestar material y superación cultural dentro de las áreas rurales, la destinada para los efectos que se señalan en el mismo literal, los cuales no necesitan explicación; lo mismo se puede decir a los literales "b" y "c", en este último literal cabe decir, que las asociaciones organizadas de acuerdo a la Ley de Desarrollo Comunal, son las reguladas por los arts. 8 y siguientes de la referida Ley.

Solo hay que agregar, que el art. 1 del Reglamentom nos definió lo -- que debemos entender por OBRAS: "Las que se ejecutan para contribuir -- al bienestar material y la superación cultural de los trabajadores del campo, y los terrenos que se utilicen para ello", y por SERVICIOS: "Los servicios y prestaciones que se otorguen y se brinden a los trabajado-

res del campo con el objetivo de contribuir a su bienestar material y a su superación cultural."

Los Arts. 12,13 y 14 del Reglamento establecen la forma de ejecutar o prestar las obras y servicios.

El Art. 12, nos dice como podrán construirse o proporcionarse las obras, servicios o contribuciones; por el contribuyente, y nos da -- una lista de la forma de hacerlo, la cual es taxativa, es decir que solo en estas formas se pueden construir o prestar, por los demás-- es claro el art. en referencia.

El Art. 13 nos dice los lugares en que las obras o servicios podrán construirse o prestarse, e igual que el art. anterior, los lugares -- que se enumeran son los únicos en que pueden construirse las obras -- o prestarse los servicios.

El art. 14, establece la forma en que pueden ejecutarse las obras , y así nos dice que se harán por el sistema de unidades o por el sistema de asentamiento. Que debemos entender por Unidad y por asentamiento nos lo dice el art. 1 de este mismo reglamento:

UNIDAD: "Edificación única destinada para albergar una familia, una escuela, una clínica, una sala de recreación, etc. sin que forme parte de un grupo o complejo de edificaciones o sea de un asentamiento.

ASENTAMIENTO: "Conjunto habitacional en el área rural debidamente distribuido y dotado de los servicios comunitarios esenciales."

Pero no basta cumplir con lo anterior para poder deducir del Im-- puesto, las erogaciones que se hayan hecho en Obras, Servicios y -- Contribuciones prestados gratuitamente a los trabajadores de los inmuebles rústicos del contribuyente, si no que además hay que cum-- plir con los requisitos que se establecen en los arts. 15 a 19 del --

reglamento, para que se acepte la deducción.

Al art. 15, el único comentario que se puede hacer es, que no existen las normas que deberán requerir las Secretarías de Estado, y a las cuales debería someterse el contribuyente, en la construcción o prestación de las obras o servicios, para poder deducir del impuesto la erogación efectuada, por lo tanto dichas erogaciones no se pueden deducir del impuesto.

El art. 16 es claro y no necesita comentario.

El art. 17, se le hace el mismo comentario que se hizo al analizar el art. 5 de la ley y 9 del reglamento.

El art. 18, se le hace el mismo comentario que a los anteriores, que no existen normas para la construcción de las referidas obras, es más en las Secretaría de Estado correspondientes, desconocen la obligación de que existen las referidas normas.

El art. 19 es claro y no necesita de ningún comentario.

#### OBLIGADOS A PRESTAR DECLARACION

Art. 9.-Todo el que conforme a esta ley sea sujeto de impuesto, este registrado o no, queda obligado a presentar una declaración jurada del valor de sus bienes gravables, en el formulario que elabore al efecto la Dirección General de Contribuciones Directas.

Este art. nos habla de la existencia de un Registro de Contribuyentes, y que la persona que sea sujeto del impuesto está obligada a presentar una declaración jurada del valor de sus bienes gravables.

El Registro a que se refiere el presente artículo, lo lleva la Dirección General de Contribuciones Directas para los efectos de este impuesto.

Ahora, la DECLARACION JURADA del valor de los bienes, es para los efectos del art. 4 de la Ley, es decir para los efectos de determinar

el valor real o comercial de los inmuebles rústicos.

#### OTRAS DISPOSICIONES APLICABLES

Art.10.-La Dirección General de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes a la administración de este impuesto y observará las disposiciones y procedimientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente;

- 1) A la preparación de la declaración y computo del correspondiente impuesto por el contribuyente;
- 2) Al tiempo, forma y lugar de la presentación de la declaración por el contribuyente;
- 3) Al tiempo, forma y lugar de pago del impuesto computado por el contribuyente, o determinado por la Dirección General;
- 4) A la fiscalización e investigación de las declaraciones por la Dirección General, comprendiendo las obligaciones para los contribuyentes y terceros de suministrar la información requerida por la Dirección;
- 5) A la función pericial o de información;
- 6) A la determinación del monto imponible y tasación del impuesto correspondiente por la Dirección General, en los casos en que no se presente declaración o que la presentada no se estimare correcta;
- 7) De las facultades de la Dirección General de emitir mandamientos de ingreso de impuesto original o complementario, en su caso. Estas facultades y las comprendidas en el ordinal anterior y en el ordinal 4), prescribirán en los mismos términos y condiciones establecidas para el impuesto sobre la renta;
- 8) De los recursos de rectificación, queja, apelación y de hecho que interponga el contribuyente;
- 9) Al carácter definitivo de los fallos que resuelvan los recursos interpuestos, y de las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de emitir mandamiento de ingreso de impuestos originales o complementarios;
- 10) De la consecución de plazos para el pago del impuesto computado en la declaración o para el pago de los impuestos tasados por la Dirección General;
- 11) A la obligación de obtener constancia de solvencia del pago de este impuesto y a los procedimientos y requisitos para que la dirección General la extienda, en los casos de enajenación o gravamen de los bienes a que se refiere esta ley;
- 12) A las obligaciones de los notarios y registradores respecto a la exigencia de la solvencia de este impuesto;
- 13) A los procedimientos para el cobro del impuesto en mora;
- 14) A la devolución sin intereses cuando el impuesto pagado conforme a la declaración exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General o cuando la persona no tuviera capacidad contributiva de conformidad con la ley;
- 15) A las sanciones e intereses por incumplimiento de las obligaciones fiscales;
- 16) A la competencia del Tribunal de Apelaciones para conocer de los recursos de queja, apelación y de hecho; y

17) A cualquier otra materia de procedimiento para la determinación de la base imponible, la tasación y recaudación del impuesto a que no se haya hecho antes referencia, siempre que lo permita - la propia naturaleza de este impuesto y no haya contradicción con lo dispuesto en esta ley.

Ordena que la Dirección General de Contribuciones Directas en la Administración del Impuesto Territorial Agropecuario, observará las disposiciones y procedimientos de la ley del Impuesto sobre la Renta en todos los casos que se expresan en el Art. en comento, o sea que la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene carácter supletorio en este caso, ya que es a travez de sus disposiciones que se regulan los casos establecidos en el presente art.

#### COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Art. 11.-El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Viabilidad conocerá de los recursos de queja, apelación y de hecho, interpuestos por los contribuyentes del impuesto establecido por esta ley, con las mismas atribuciones y procedimientos establecidos en la ley de Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones de la misma que fueren aplicables y que no esten en contradicción con la presente ley.

Son los arts. 94 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los que regulan las atribuciones y procedimientos del referido Tribunal de Apelaciones.

Los arts. 12 y siguientes de la Ley objeto de este estudio, son de carácter transitorio, por lo que su comentario a estas alturas, carece de toda importancia.

#### b) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

El fundamento constitucional de la presente Ley, se ha enmarcado dentro de los arts. 135,136,137 inc. 1, y 148 inc. 2 de la Constitución Política, que expresamente nos dicen:

ART.135(CONSTITUCION POLITICA.-El régimen económico debe responder esencialmente a principios de justicia social, que tiendan a asegurar a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano.

ART. 136(CONSTITUCION POLITICA) .-Se garantiza la libertad económica,

en lo que no se oponga al interés social.

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.137, Inc. 1 (CONSTITUCION POLITICA).-Se reconoce y garantiza la propiedad privada en función social.

ART.148 Inc. 2 (CONSTITUCION POLITICA).-El estado procurará que el mayor número de familias salvadoreñas lleguen a ser propietarios de su vivienda. Fomentará que todo dueño de fincas rústicas proporcione a sus colonos y trabajadores habitación higiénica y cómoda y, al efecto, facilitará al pequeño propietario los medios necesarios.

Los anteriores arts. son la base constitucional sobre la cual descansa esta Ley; todo gira en derredor del principio de justicia social, y como pauta para redistribuir la riqueza del país.

### III.- FINALIDAD DE DICHA LEY.

Como lo mencionamos en el capítulo anterior, esta Ley se dió como consecuencia de los compromisos políticos adquiridos por el Gobierno del General Carlos Humberto Romero, ya que éste se había comprometido a no continuar el proceso de reforma agraria, pero claro, tenía también que calmar los ánimos de la población campesina; con esta ley, el gobierno pretendió dar una imagen de que estaba procurando mejorar las condiciones de vida del trabajador del Agro, puesto que esta ley obliga a los poseedores de los inmuebles rústicos, a mejorar el bienestar de los sectores de menores recursos, particularmente de las áreas rurales.

Este impuesto grava a los inmuebles rústicos, de tal manera que pretende inducir a los propietarios a fraccionar sus posesiones a invertir en obras de mejoramiento en las condiciones de vida de los campesinos. Se persigue destruir el latifundio, y si no se logra se incentiva al poseedor para que realice obras en beneficio del campesinado. Si no hace cualquiera de estas cosas el Estado percibe un porcenta-

je, de las ganancias de poseedor, para luego trasladar este ingreso, al pueblo, en bienes y servicios públicos.

Al final veremos si se logró o no el objetivo de la Ley.

#### IV.- DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS CON EL IMPUESTO DE VIALIDAD "SERIE A"

##### DIFERENCIAS:

##### DIFERENCIA

a) El impuesto de Vialidad grava todo el patrimonio del contribuyente. El Impuesto Territorial Agropecuario, grava solo el patrimonio inmobiliario rústico. Arts. 5 y 6 Ley de Vialidad.-1 Ley de Impuesto Territorial Agropecuario.

b) El Impuesto de Vialidad, grava solo el capital líquido. El Impuesto Territorial, grava el capital inmobiliario rústico en bruto, con excepción si la deuda es hipotecaria y se ha contraído como consecuencia de la adquisición del inmueble. Art. 5 L. de Vialidad.-5 L. de Impuesto Territorial Agropecuario.

c) Para los insolventes del Impuesto de Vialidad hay apremio, no así para los insolventes del Impuesto Territorial Agropecuario. Art. 4 L. de Vialidad.

d) El impuesto de vialidad se calcula de acuerdo a una tasa progresiva, y según sea el capital líquido, así será el impuesto a pagar, o sea al aumentar el capital aumenta el porcentaje a pagar sobre el mismo. En el Impuesto Territorial Agropecuario, es un porcentaje fijo del 1% sobre el valor de los inmuebles rústicos. Arts. 5 L. de Vialidad.-7 L. de Impuesto Territorial Agropecuario.

e) Las personas jurídicas domiciliadas no están obligadas al pago del Impuesto de Vialidad, no ocurre así con el Impuesto Territorial Agropecuario.

Arts. 14 L. de Vialidad.-1 L. de Impuesto Territorial Agropecuario.

f) El Impuesto de Vialidad establece como valores exentos los del art. 9 de la Ley de Vialidad, que dice:

#### VALORES EXENTOS

Art. 9 (LEY DE VIALIDAD) Están exentos del impuesto y, en consecuencia, no forman parte del capital imponible, los valores siguientes: Prestaciones en beneficio de los trabajadores

a) El de las viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural y el de análogas prestaciones que el contribuyente proporcione gratuitamente a sus trabajadores para la superación cultural y bienestar material de éstos;

Casas Baratas

b) El de las casas baratas, incluyendo el valor del terreno, cuyos alquileres estén exentos del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el numeral 5o. del Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la renta, por el mismo período en dicho artículo

Depósitos Bancarios

c) Los depósitos bancarios en el país, de ahorro, a la vista, a plazo o de los llamados en cuenta corriente; y

Otros valores exentos

d) Los de personas o empresas que gocen de exención por decreto legislativo o contrato aprobado por el Poder Legislativo.

Para gozar de la exención a que se refiere este artículo, el contribuyente deberá rendir las pruebas que la Dirección General de Contribuciones Directas estime necesarias.

En cambio la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, establece únicamente como bienes exentos los del art. 6 de la misma.

#### SEMEJANZAS

a) Ambos impuestos están dirigidos a gravar el patrimonio de las personas, se podría decir que el primero es el género y el segundo -- la especie.

b) En ambos se establece que se aplicaran las disposiciones y procedimientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

c) Ambos son impuestos directos

d) Ambos son recolectados, administrados y fiscalizados por la Dirección General de Contribuciones Directas.

e) Ambos son impuestos nominales.

f) En ambos se aplican los mismos términos, para los efectos de la prescripción.

g) En ambos tiene jurisdicción el Tribunal de Apelaciones.

h) El plazo para declarar y pagarlo es el mismo.

### CAPITULO TERCERO

#### I.- CRITICA A LA LEY

La crítica más importante que se le hace a esta ley es, que no ha llenado las metas propuestas, ya que las condiciones de vida de los campesinos no se han mejorado en ninguna forma, a tal grado que nos llevó a un nuevo golpe de estado, y a una reforma agraria, siendo esta última una de las cosas que se habría pretendido evitar con la promulgación de la misma. Por otra parte, la Ley en estudio ha perdido razón de ser, porque con la reforma agraria desaparecieron los grandes terratenientes, a quienes se les pedía cumplir con los planes de mejoramiento de vida de los campesinos, y hoy éstos son los dueños de los latifundios; por otro lado el decreto 207 de la Junta Revolucionaria de Gobierno a afectado las medianas y aún pequeñas propiedades agrícolas, por lo que también el impuesto pierde su finalidad, que era el de que los poseedores de la tierra mejoraran las condiciones de vida de los campesinos, siendo estos sus actuales poseedores.

La ley, en sí, esta tan mal estructurada, y hay tal desorganización, que ni las mismas Secretarías de Estado han emitido las normas requeridas para darle fluidez al cumplimiento de los fines del Impuesto - como es que los poseedores de los inmuebles rústicos contribuyeran en forma gratuita a construir o prestar obras o servicios en favor de la población campesina.

la población campesina.

Veamos que porcentaje de los Ingresos Tributarios del Estado, representa el Impuesto Territorial Agropecuario, y para ello hagamos uso del siguiente cuadro:

PARTICIPACION DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO DENTRO DEL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

(MILLONES DE COLONES)

AÑOS	TERRITORIAL AGROPECUARIO	INGRESOS TRIBUTARIOS	%
1978	10.1	972.1	0.01
1979	7.7	1162.3	0.007
1980	5.0	989.3	0.005
1981	4.3	990.3	0.004

FUENTE: INFORME COMPLEMENTARIO CONSTITUCIONAL, 1981. M. DE HACIENDA.

Vemos pues que solo el primer año de su recolección significó el 1% de los Ingresos Tributarios del Estado. Podrán decir algunos que el impuesto ha cumplido su finalidad, ya que se había estructurado para que conforme los poseedores de los inmuebles rústicos, mejoraran las condiciones de vida de sus trabajadores el impuesto ha percibir por parte del Estado sería menor, lo cual los números se ha logrado, pero esto no es cierto, ya que las condiciones de vida de los campesinos no se mejoró, y esto lo puede constatar cualquiera que recorra nuestro Agro, que el campesino sigue viviendo en las mismas condiciones pauperrimas de antes del Impuesto, y la razón de que las cifras demuestren que los ingresos tributarios por parte de este impuesto han disminuido, es por los efectos de la Reforma Agraria y del Decreto 207 antes mencionado, por la Reforma Agraria, porque las Cooperativas no son sujetos de este Impuesto y por lo tanto no lo pagan, y por el Decreto 207 porque al fraccionarse la Propiedad, disminuyó -

su valor; dejando de ser sujetos del impuesto muchos contribuyentes.

## II.-CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

En vista de que la Ley en referencia ha perdido su razón de ser, por los motivos dichos en el acapite anterior, lo más recomendable sería su derogatoria, ya que son más los gastos en que incurre el Estado en su administración, percepción, y fiscalización, que los beneficios que le reporta. Considero que habrá otras maneras de estimular a los medianos y pequeños poseedores de inmuebles rústicos de proveer, no solo al beneficio de los habitantes de las áreas rurales, sino que de toda la población.

Esta es una Ley que fué dada sin criterio científico, sin ningún análisis sobre la realidad socio-económica del país, si no que la única pretención fué lograr un objetivo político, y no atendió los reclamos de mejor condiciones de vida de los campesinos de ahí la mala estructuración de la Ley, a tal grado que como lo hemos visto hay una desorganización o mejor dicho desicronización entre todas las partes que intervienen por parte del Estado.

La presente Ley no le reporta al Estado ningún beneficio económico, es decir hay otros impuesto que le reportan más beneficio para la consecución de sus fines, y por lo tanto se traducen en beneficio de todo el pueblo.

El impuesto Territorial Agropecuario, al final de cuentas no ha beneficiado ni a las personas que se pretendió que iba a favorecer, por lo que no cumple con su finalidad.

Espero con este trabajo haber contribuido en algo al estudio de los

Ingresos Tributarios en nuestro País, si ~~lo~~ he logrado me sentiré -  
satisfecho, y de no haberlo conseguido, solo pido una crítica bondaa  
dosa a los lectores que han tenido la paciencia de leerme.

BIBLIOGRAFIA

- DICCIONARIO DE DERECHO USUAL. 6a. Edición. Editorial OMEBA; Tomo II; CABANELLAS GUILLERMO.
- HACIENDA PUBLICA. 2a. Edición Española. Bosch, Casa Editorial, S.A. Urgel 51 bis. Barcelona. DUVERGER MAURICE.
- DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA. Editorial Garnier Hermanos. ESCRICHE JOAQUIN.
- MANUAL DE CIENCIA DE LA HACIENDA. 3a. Versión Española, 6a. Edición. Tomo I. Madrid. Librería General de Victoriano Suárez- 1927. FLORA, FEDERICO.
- ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. 8a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. FLORES ZAVALA ERNESTO.
- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Madrid. 1970 Real Academia Española.
- HACIENDA PUBLICA. 6a. Edición. 1929. Tomo II VAN DER BORGHT R.
- HACIENDA PUBLICA. Editorial Gustavo Gili. 1929. VON EHEBERG CARLOS T.
- INFORME COMPLEMENTARIO CONSTITUCIONAL - MINISTERIO DE HACIENDA-1981

LEGISLACION

- CONSTITUCION POLITICA DE EL SALVADOR
- LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO
- REGLAMENTO DE LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO
- CODIGO CIVIL
- LEY DE VIALIDAD
- LEY DE DESARROLLO COMUNAL
- LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA