

85-3.100

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DE
LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES

MONOGRAFIA PRESENTADA POR
VICTOR DOUGLAS GUTIERREZ CISNEROS
PARA OPTAR AL TITULO DE
LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS



SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMERICA, 1982.

I N D I C E

PAGINA
Nº

TITULO I- RESUMEN EXEGETICO DE LAS DISPOSICIONES
LEGALES EN MATERIA DE SUCESIONES Y DO-
NACIONES.

CAPITULO I- LEY DE GRAVAMEN DE LAS SU-
CESIONES

3

- A) Hecho Generador-Sujeto y Objeto del Impuesto.
- B) Tarifa-Exenciones-Reducciones.
- C) Procedimiento.
- D) Fiscalización y Prescripción.
- E) De los Recursos.
- F) Tribunal de Apelaciones.
- G) Del pago del Impuesto.
- H) Pago Compulsivo del Impuesto.
- I) De las Sanciones.
- J) Disposiciones Generales, Transito
rias y Vigencia de La Ley.

CAPITULO II - LEY DE IMPUESTO SOBRE DO-
NACIONES

16

- A) Hecho Generador, Sujeto y Objeto del Impuesto.
- B) Donaciones presuntas.
- C) Tarifas.
- D) Procedimiento.
- E) De las Sanciones.
- F) Disposiciones Generales y Transitorias.

../
TITULO II-PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES Y DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

CAPITULO I-COMPETENCIA DE LAS DELEGACIONES FISCALES 23

CAPITULO II- DE LOS FORMULARIOS 26

A) Para La Ley de Gravamen de las Sucesiones.

B) Para la Ley de Impuesto sobre Donaciones.

CAPITULO III- ACTUACION DE LA DELEGACION FISCAL 41

Admisión de la Solicitud, Emisión de los Mandamientos del Impuesto Computado y Pago de los mismos.

CAPITULO IV-ACTUACION DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS 44

CAPITULO V- AUTORIZACION PARA INSCRIBIR 46

CAPITULO VI-RECURSOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO 48

A) Recurso de Rectificación

B) Recurso de Queja

C) Recurso de Apelación

D) Recurso de Hecho

E) Recurso Contencioso Administrativo

TITULO III-CONCLUSIONES GENERALES Y RECOMENDACIONES

A) CONCLUSIONES GENERALES 53

BIBLIOGRAFIA 57

INTRODUCCION

En el presente estudio he considerado de mucha importancia referirme al procedimiento administrativo para el pago de los impuestos de las sucesiones y donaciones, con el anhelo de que pueda servir, aunque en poca medida, a los estudiantes de las Ciencias Jurídicas y especialmente a aquellos que litigan en las Oficinas de la Dirección General de Contribuciones Directas, ya que de la correcta presentación de una declaración depende en gran parte que se agilice o se prolongue el procedimiento.

Nuestro legislador, para dar una clara visión y comprensión de la ley de la materia y evitar largos procedimientos, derogó el 29 de noviembre de 1974 la ley de 1936; la -- que ocasionaba serios perjuicios tanto al contribuyente como a la administración. Ahora ambos impuestos, el de sucesiones y el de donaciones, se consideran como hermanos gemelos, ya que se basan en el principio de la auto-liquidación del impuesto, o sea que se sigue un trámite breve, mediante la presentación de un formulario que contiene la declaración correspondiente y que se entrega a la oficina receptora. El objetivo de la ley ha sido cambiar el sistema, siendo el propio contribuyente el que hace la declaración: Se ha dicho -- que la ley del impuesto de donaciones no puede subsistir sin la ley del gravamen de las sucesiones, ya que ambas aparecieron al mismo tiempo y la mayoría de disposiciones de la segunda se aplican a la primera, principalmente en lo relativo

a las tarifas y a las categorías de contribuyentes. Cuando una ley se remite a otra, se dice que hay en ella un grado de dependencia, y es por tal razón que se ha sostenido que la ley de donaciones no es mas que un complemento de la ley de sucesiones, con el objeto de evitar fuga de impuestos al fisco.

Pretendo con este estudio monográfico, hasta donde me sea posible, exponer en términos generales y citando las disposiciones legales pertinentes, el procedimiento establecido para la determinación de los impuestos antes referidos, pero no con la pretensión de haber desarrollado un tema que este completamente acabado, dejando a las personas que son verdaderas autoridades en esta materia, la inquietud para abundar más en este trabajo, ya que no es de carácter científico sino más bien eminentemente práctico, esperando que sea de utilidad para aquellos que quieran tomarlo así.

Antes de dar inicio al desarrollo de este trabajo, he tenido a bien presentar un resumen exegético de ambas leyes con la buena intención de que sirva de guía en la consulta de ellas.

TITULO I

RESUMEN EXEGETICO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN MATERIA DE SUCESSIONES Y DONACIONES

CAPITULO I

LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCIONES

A. HECHO GENERADOR-SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

A.1 Hecho Generador

Art. 1.- Se grava la transmisión de bienes --
por causa de:

- a) Herencia
- b) Legado
- c) Donaciones por causa de muerte
- d) Fideicomiso por causa de muerte
- e) Donaciones no seguidas de tradición cuando ha fallecido el donante

A.2 Sujeto del Impuesto

Art. 2.- Estan obligados a pagar:

- a) Herederos
- b) Legatarios
- c) Fiduciario por cuenta del Fideicomisario
- d) Donatarios por causa de muerte

Art. 3.- Regula el derecho de transmisión. El impuesto se paga según el parentesco que existe entre el adquirente y el causante.

Art. 4.- Regula el derecho de representación.

Art. 5.- Regula la Cesión de Derechos Hereditarios: El impuesto será según el parentesco entre el cedente y el causante..

A.3 Objeto del Impuesto

Art. 6.- Recae el impuesto sobre la masa total líquida:

- a) Lo paga cada heredero o legatario en proporción a su herencia o legado.
- b) En el fideicomiso, el parentesco será entre fideicomitente y fideicomisario.

Art. 7.- Presunción sobre bienes del causante: hay una enumeración del activo.

Art. 8.- Hay una enumeración del pasivo.

B. TARIFA-EXENCIONES-REDUCCIONES

B.1 Tarifa

Art. 9.- Se grava adelante de ϕ 6.000.00, sobre el exceso según el parentesco que exista conforme el Artículo 10, según la tabla que contiene la -- disposición.

Art. 10.- Establece el orden de parentesco para efectos de la tasación con los porcentajes de la tabla anterior. Hay una deducción previa de ¢ 6.000.00 como queda dicho.

Art. 11.- Se refiere al porcentaje cuando los herederos o legatarios son extranjeros; esto es entre el 25% y el 50%, según el caso.

B.2 Exenciones

Art. 12.- Establece detalladamente las exenciones legales.

B.3 Reducciones

Art. 13.-

- a) Menores de edad
- b) Cónyuge
- c) Incapacitados permanentes;

Requisitos:

- 1) Que la cantidad no exceda de ¢ 25.000.00,
- 2) Que no tengan bienes cuyo valor exceda de ¢ 25.000.00

La reducción es del 50% del impuesto.

Art. 14.- Derechos litigiosos:

El representante de la sucesión pagará todo el im---

puesto.

El inc. 2o. trata el Litigio entre herederos de distinto grado.

El inc. 3o. considera que Terminado el litigio se hará nueva liquidación.

Art. 15.- Caso de la herencia no aceptada o declarada yacente.

Art. 16.- Regula el fraccionamiento de la propiedad. Esta disposición establece los porcentajes o exenciones del impuesto en la división de la plena propiedad, en casos de usufructo, de uso, habitación vitalicio o no y otros casos.

C. PROCEDIMIENTO

C.1 Término de Presentación

Art. 17.-

- a) Término de presentación: 90 días después de -- abierta la sucesión.
- b) Se debe presentar en formularios de la Direc-- ción General de Contribuciones Directas;
- c) Se puede declarar por medio de apoderado o re-- presentante legal.

Art. 18.- Anexos a la declaración:

- a) Certificación del auto de aceptación de herencia o declaratoria de heredero.
- b) Testimonio del testamento si la sucesión fuere testamentaria.
- c) Inventario y avalúo de bienes hecho privadamente.
- d) Detalle de las deudas hecho igualmente.
- e) Documentos que acrediten parentesco con el causante si no consta en artículo del auto de aceptación o en declaratoria de heredero.
- f) Cualquier otro documento necesario según las circunstancias.

Art. 19.- Presentación de la declaración:

- a) Deberá presentarse en la Delegación Fiscal de la Dirección General de Contribuciones Directas;
- b) El Delegado Fiscal la examinará y extenderá el mandamiento de pago del impuesto inicial computado;
- c) El impuesto deberá pagarse dentro de 60 días de notificado el auto que ordena se emita el mandamiento de pago.

D. FISCALIZACION Y PRESCRIPCION

D.1 Comprobación de las Declaraciones

Art. 20.-

- a) Forma en que la Dirección General de Contribu-

ciones Directas obtiene datos para fiscalizar las declaraciones;

- b) El Director General de Contribuciones Directas puede pedir la aposición de sellos y promover diligencias para declarar yacente la herencia.

Art. 21.- Intervención Pericial: Regulación - sobre dictámenes periciales.

Art. 22.- Determinación del Impuesto complementario: Cuando el monto computado es mayor que el declarado: El inc. 2o. trata la prescripción de este derecho.

Art. 23.- Sin comentarios.

E. DE LOS RECURSOS

E.1 Recurso de Rectificación.

Art. 24.-

- a) Se notifica la tasación complementaria;
- b) El recurso se interpone ante la Dirección General de Contribuciones Directas o ante la Delegación Fiscal correspondiente.
- c) El plazo para interponerlo es de 15 días siguientes al de la última notificación;
- d) Recibidas las diligencias, la Dirección Gene--

ral dictará, dentro de 3 días providencia admitiendo o denegando el recurso.

E.2 Recurso de Queja

Art. 25.-

- a) Se interpone para ante el Tribunal de Apelaciones;
- b) Se presenta con una copia dentro de 8 días hábiles después de notificado.
- c) Se presenta solicitud y copia a la Dirección General de Contribuciones Directas o a la Delegación Fiscal.
- d) El tribunal de Apelaciones pedirá dentro de 24 horas de recibir el original del recurso informe a la Dirección General de Contribuciones Directas.
- e) Se suspende el Cobro;
- f) La Dirección General de Contribuciones Directas - La Delegación Fiscal envía dentro del tercer día al Tribunal de Apelaciones;
- g) El Tribunal resuelve dentro de 3 días si la Dirección debe o no admitir recurso de rectificación.

E.3 Recurso de Apelación

Art. 26.-

- a) Recae sobre la resolución del recurso de rectificación;
- b) La cantidad o impuesto debe exceder de \$ 500.00
- c) El término fatal es de 15 días después de notificada la resolución;
- d) Se interpone ante la Dirección General o Dele-gación Fiscal;
- e) La Dirección General debe admitirlo en ambos - efectos;
- f) Se emplaza al recurrente y al Fiscal General - de Hacienda para que dentro de 15 días compa--rezcan al Tribunal de Apelaciones.

E.4 Recurso de Hecho

Art. 27.- Sigue las normas del Derecho común - (Art. 1028 y ss. Pr.)

Art. 28.- Fallos definitivos: Cuando se resuelven los recursos interpuestos o las resoluciones no sean recurridas.

F. TRIBUNAL DE APELACIONES

Art. 29.- Se le da competencia al Tribunal de Apelaciones de los impuestos de Renta y Vialidad, siguiendo el procedimiento de esta última ley en lo -- que no contraríe a la de la materia.

G. DEL PAGO DEL IMPUESTO

G.1 Pago Ordinario

Art. 30.- El pago ordinario, se debe hacer dentro de 60 días.

G.2 Plazos para el Pago

Art. 31.- El plazo será hasta por un año. Este plazo se debe solicitar dentro del término fijado para el pago.

G.3 Autorización para Inscribir

Art. 32.- Autorización para inscribir los derechos provenientes de herencia o fideicomiso por causa de muerte.

Art. 33.- Autorización para enajenar bienes.

G.4 Garantías

Art. 34.- Enumera las garantías para asegurar el interés fiscal.

Art. 35.- Reglas para determinar el monto de las garantías.

Art. 36.- Especificaciones de la autorización,

Art. 37.- Transferencia de valores.

Art. 38.- Cuando causante deja letras o valores gravables en poder de persona natural o jurídica o - institución de crédito; herederos podrán les sean entregados, previo cumplimiento Art. 33.

H. PAGO COMPULSIVO DEL IMPUESTO

H.1 Instrumentos con Fuerza Ejecutiva.

Art. 39.- La certificación o copia del mandamiento de pago o del estado de cuentas respectivo que expida la Dirección General de Tesorería.

Art. 40.- El encargado de ejecutar es el Fiscal General de Hacienda. Aquí también procede el sobreseimiento conforme y al igual que el Art. 645 inc. 2º Pr.

H.2 Devoluciones

Art. 41.- Regula las devoluciones.

I. DE LAS SANCIONES

I.1 Multas por declaración extemporánea y por no declarar

Art. 42.- Cuando no se hace en término:

- a) 5% sobre el impuesto menos de 3 meses.

- b) 10% sobre el impuesto más 3 meses, pero menos - de 6 meses;
- c) 20% sobre el impuesto más de 6 meses.

Art. 43.- Cuando no existe declaración:

- a) 50% sobre el impuesto.
- b) La multa no puede ser inferior a ¢ 25.00.
- c) Cuando la asignación no alcance cantidad imponi ble, será de ¢ 25.00.

I.2 Recargos por mora en el pago

Art. 44.- Cuando no se paga en el término legal, un porcentaje anual igual al máximo vigente el primero de enero de cada año que fije la Junta Monetaria - sobre créditos hipotecarios, más 1% anual adicional.

Art. 45.- Otras sanciones no especificadas.

I.3 Evasión no Intencional

Art. 46.- Multa que no excede el 25% del impues to omitido; pero nunca inferior a ¢ 25.00.

I.4 Evasión Intencional

Art. 47.- Multa entre el 25% y el 50% del impues to evadido.

I.5 Reglas para la Imposición de Multas, Recargos e Inte
reses.

Art. 48.- Regula varios casos

J. DISPOSICIONES GENERALES TRANSITORIAS Y VIGENCIA DE LA LEY

J.1 Disposiciones Generales

Art. 49.- Facultad para pedir apoyo a autoridades civiles y militares.

Art. 50.-

- a) Relativo a particiones judiciales y extrajudiciales;
- b) Partición extrajudicial en acto testamentario;
- c) Remate de bienes de una sucesión;
- d) Cobro ante algún tribunal, por herederos declarados, por crédito personal constituido originalmente por el causante o traspasado a él.

Art. 51.- Obligación a Jueces de lo Civil y Alcaldes Municipales de remitir copia dentro de 8 días donde se solicite expedición de Título Supletorio o Municipal.

Art. 52.- Sanciones a Registradores, Jueces y Notarios por infracción a la Ley.

Art. 53.-

- a) Obligaciones de los Alcaldes Municipales de remitir, dentro de los primeros 15 días de cada mes, relacion de personas fallecidas;
- b) Sanción por incumplimiento de lo anterior;
- c) Trámite para imponer la sanción y recursos;
- d) Plazo;
- e) Aplicación del Código de Procedimientos Civiles

Art. 54.- Notificaciones:

J.2 Disposiciones Transitorias

Art. 55.- Sin comentarios

Art. 56.- Se deroga la ley de 1936, y sus reformas.

J.3 Vigencia de la Ley

Art. 57.- 29 de Octubre de 1974.-

CAPITULO II

LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

A. HECHO GENERADOR

Art. 1.- Se grava la transferencia de bienes:

- a) Por donación entre vivos; que regula el Código Civil en sus Arts. 1265 y ss.
- b) Constitución de Fideicomisos entre vivos; regulado por los Arts. 1233 y ss. del Código de Comercio.
- c) Constitución de Fideicomisos Mixtos.

El inc. 2. establece la presunción de las donaciones revocables seguidas de tradición, que se consideran irrevocables para el pago del impuesto. (R-1117.C. y 651 Pr.)..-

A.1 Sujeto del Impuesto

Art. 2.-

- a) Están obligados al pago del Impuesto, los Donatarios, en el orden del Art. 10 de la Ley de Gravámenes Sobre Sucesiones;
- b) Sobre la masa líquida que reciban en conjunto y en proporción a los bienes de cada uno.
- c) Donante y Donatario, responden solidariamente.

A.2 Objeto del Impuesto

Art. 3.-

- a) Masa de bienes muebles o inmuebles;
 - b) Derechos reales constituidos sobre inmuebles;
- En el Inc. 2. hay una excepción para las donaciones onerosas;

En el Inc. 3. se aplica cuando las cargas son en favor de un tercero se le considera donatario.

B. DONACIONES PRESUNTAS

Art. 4.-

N.1-

- a) Compraventa entre parientes;
- b) Caso de cuando es entre parientes, por interpósita persona, salvo que la interpósita persona transfiera el dominio después de un año.

N.2-

- a) La permuta entre parientes, cuando la diferencia de valores de las cosas pase de un 10% del valor inferior de alguna de ellas.

N.3-

- a) Constitución de Renta Vitalicia
- b) Constituciones a título oneroso de derechos de usufructos, uso o habitación a favor de parientes;
- c) Opera la presunción de derecho de la interposi-

ta persona del N.1

N.4-

Operaciones de compraventa de una persona natural a una persona jurídica, formada por parientes de aquella. En el inc. 2 se entiende la situación cuando el 80% o más pertenezcan a las personas mencionadas. El Inc. 3 estipula forma de calcular el impuesto.

N.5-

Considera adjudicación de bienes en la disolución de Sociedades

N.6-

- a) Trata la dación en pago;
- b) Contempla la adjudicación de bienes en subasta judicial.

El inc. 2.- Establece que el juez hará constatar en el acta el parentesco;

El inc. 3.- previene que el Registrador no inscribirá si no se le prueba el pago de tal impuesto.

Conforme al inc. último, cuando en la Constitución o Modificación de Sociedades, se dá un derecho social sin un aporte efectivo y real.

C - T A R I F A

Art. 5- El monto del impuesto será según las tarifas del Art. 9 de la Ley de Gravamen sobre Sucesiones en relación con el Art.10 de la misma ley.

Art. 6- Cuando en un plazo menor de 5 años se hacen varias donaciones, el impuesto será el monto de ellas y al calcularlo se deducirá el que ya se había pagado.

El inc.2, dice que para este efecto se acumularán las diligencias en la Dirección General de Contribuciones Directas.

C.1 -EXENCIONES

Art. 7- Casos de exención que comprende y otros.

C.2 -DEDUCCIONES Y RECARGOS

Art. 8- Se aplican los Arts. 13 y 45 de la Ley de Gravamen sobre Sucesiones.

C.3 -FRACIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD

Art. 9- Esta disposición considera los diferentes ca-

sos de división de la plena propiedad tal como en el caso de la ley del gravamen sobre sucesiones.

C.4 - DONACIONES CONDICIONALES

Art. 10- a) Cuando hay condición resolutoria; como si fuera pura y simple;

b) Cuando hay condición suspensiva, pagará el impuesto el que tenga la posesión.

D - PROCEDIMIENTOS

Art. 11- Plazo y competencia para presentar la declaración respectiva.

D.1- TRAMITACION

Art. 12- Se aplican los Arts. 19,20,21 a 29 de la -- ley de Gravamen de las Sucesiones.

D.2- PAGO DEL IMPUESTO

Art. 13- Se aplican los Arts. 30 a 41 Ley de Gravamen de las Sucesiones.

D.3 - LIQUIDACION DE OFICIO

Art. 14- Si no se presenta la liquidación la Dirección General de Contribuciones Directas la hará de oficio.

D.4 - IMPEDIMENTOS

Art. 15- Los Notarios que sean miembros del Tribunal de Apelaciones, de los Impuestos de Renta y Validad de la Dirección General de Contribuciones Directas y de las Delegaciones Fiscales, no pueden autorizar ninguna escritura de Donación, ni las comprendidas en el Art. 4, si van a intervenir en diligencias de tasación de impuestos.

D.5 - DE LOS REGISTROS PUBLICOS

Art. 17 - De gran importancia en materia Notarial y se relaciona con el Art.32 N.13 de la Ley de Notariado.

E.- DE LAS SANCIONES

Art. 18 - Se aplican los Arts. 42 a 48 y 52 de la

Ley de Gravamen de las Sucesiones.

Art. 19- Se aplica además, los Arts. 49, 50 y 54 de la Ley de Gravámenes de las Sucesiones.

F - DISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIAS

F.1 APLICACION DEL IMPUESTO DE ALCABALA

Art. 20- Se paga alcabala por parte del capital no afecto al pago de impuesto de Donaciones.

F.2 DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art. 21 a 23- Sin comentarios.

TITULO II

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESSIONES Y DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

CAPITULO I

COMPETENCIA DE LAS DELEGACIONES FISCALES

En cuanto a la competencia, antes hay que manifestar que existen 14 Delegaciones Fiscales, es decir una Delegación Fiscal por cada uno de los Departamentos; están situados por lo regular en la Cabecera Departamental. Cabe aclarar que en la Capital existen 2 Delegaciones: una Delegación Fiscal, donde se presentan las declaraciones de los Impuestos de Sucesiones y de Donaciones y una Delegación Departamental, que es la competente para la percepción de las declaraciones de los Impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie "A" y Territorial Agropecuario. Eso únicamente en la Capital. Las Delegaciones Fiscales restantes del País, tienen doble función, la de Delegación Fiscal y la de Delegación Departamental. El Delegado Fiscal tiene dos funciones, como Delegado Fiscal y como Delegado Departamental, así aparece en la Ley de Salarios, lo único que cuando en la Ley de Salarios aparece como Delegación Departamental, el cargo aparece Ad-Honorem, es decir no devenga ningún sueldo, porque lo está devengando como Delegado Fiscal. Ahora entraré a ver cual es la competencia de las Delegaciones Fiscales de acuerdo al Art. 19 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, que dice que la competencia es de acuerdo al lugar donde se abre la Suce-

sión; el Delegado Fiscal donde se abre la Sucesión es el competente para recibir la declaración de los Impuestos Sucesorales y de Donación. El mismo Art. habla que cuando la Sucesión es abierta en el extranjero deberá, y esto es obligatorio no potestativo, ser presentada la declaración a la Delegación Fiscal de San Salvador. Veamos pues un caso de competencia, supongamos que una persona que deja bienes, fallece y su último domicilio, fue la Ciudad de Chalchuapa, como -- Chalchuapa es un distrito del Departamento de Santa Ana, entonces los herederos o el encargado de hacer la declaración y presentarla tendrá que acudir a la Delegación Fiscal del Departamento de Santa Ana a presentar la declaración. Supongamos ahora que una persona fallece en un pueblito o en un distrito del Departamento de San Miguel, tendrá que ser en San Miguel, donde deberá presentarse esa Declaración. No -- puede haber conflicto de competencia entre las Delegaciones Fiscales, porque cada persona tiene su propio domicilio. En el caso que existiera una persona que ostenta dos domicilios, la Ley del Art. 37 Pr., no lo aclara pero este establece la regla general que puede demandarse en cualquiera de los dos domicilios y, en consecuencia, la declaración podrá ser presentada en cualquiera de los dos domicilios que haya tenido; pero, de preferencia, tendrá que ser el domicilio de donde -- estén situados los bienes objeto de la herencia. Supongamos que se da el caso de un conflicto de competencia; que un Delegado no se hace cargo de seguir la tramitación de una he--

rencia por haber duda con respecto al domicilio de una persona, ya sea porque ésta tiene su domicilio en un lugar que todavía no se ha definido a que jurisdicción pertenece y que es tá en pleito con la Municipalidad. En este caso puede ser que un Delegado diga, yo no soy competente y que el otro diga, -- tampoco soy competente, porque ese lugar no es de mi jurisdicción; puede haber también el caso de que un Delegado se avoque a conocer de una herencia que no le corresponde y venga otro delegado y quiera conocer porque a él le compete el caso, entonces la Ley se ha quedado muda al respecto, no dice nada; pero si nos vamos al espíritu de la misma Ley, en cuanto a la actuación de la Dirección General de Contribuciones, vemos -- pues que tiene hegemonía sobre los Delegados Fiscales y que puede en un momento determinado discernir la competencia o establecer la competencia de un caso en especial. En caso, pues, que la Dirección General no quisiera resolver sobre esa competencia el Ministerio de Hacienda, como entidad máxima de las Oficinas perceptoras de impuestos puede dilucidar el problema y dar la competencia a quien él quiera, así es como el conflicto podría llegar hasta ese nivel. Ahora bien, la Ley -- tampoco dice nada sobre la actuación de un Delegado Fiscal, a quien se le ha presentado una declaración y de la cual él no es competente. Es cierto que la Ley no dice nada, pero en la práctica, el Delegado Fiscal se declara incompetente y remite la Declaración a la Delegación Fiscal que es competente para que ésta siga con la tramitación de la Declaración.

CAPITULO II

DE LOS FORMULARIOS

A. Para la Ley de Gravamen de las Sucesiones

En este apartado se tratarán los formularios para las declaraciones de los Impuestos Sucesorales, éstos formularios son elaborados y redactados por la Dirección General de Contribuciones Directas, ya lo dice el Art. 17; consta estos formularios de varias secciones o cuadros, los que se encuentran numerados del uno al sexto. Cada uno de estos cuadros tiene una importante función, tanto para la Oficina Administrativa o sea para la Delegación Fiscal y la Dirección General de Contribuciones Directas, como para el propio contribuyente. Veámos como funciona: el cuadro 1o. se refiere a la identificación del causante, trata aquí de individualizar hasta donde sea posible la identidad de la persona, cuyos bienes se transmiten, debiendo anotarse en primer lugar el nombre completo y el o los nombres con que dicha persona es o fué conocida. Esto es importante para los efectos del control del expediente -- que lleva la Sección de Sucesiones y Donaciones en cuanto a la nacionalidad y al domicilio; es importante su determinación en la declaración respectiva ya que los extranjeros domiciliados están sujetos a una tarifa mayor del aplicado a los nacionales o a los extranjeros residentes, según el Art. 11 de la Ley de gravamen de las Sucesiones. Además se deben de llenar los requisitos siguientes: Des-

pués del nombre completo y cualquier otro por el cual sea conocido del causante, está la fecha de la defunción la - de la aceptación de la herencia (esto de aplicación práctica para la Dirección General de Contribuciones Directas, - en cuanto a los Impuestos sobre la Renta y Vialidad, Se--rie "A", ya que de acuerdo a la Ley de estos Impuestos, - los herederos o legatarios comienzan a declarar los bienes a partir de la fecha de la aceptación de herencia). En otro de los apartados, está el lugar del último domicilio del causante (la utilidad de este apartado es con el fin de establecer la competencia de la Delegación Fiscal que conocerá en la presentación de la declaración); sigue la nacionalidad, con el objeto de establecer si una persona que deja bienes es nacional o extranjero, residente o no residente, para la aplicación de las tarifas que son diferentes para los nacionales y los extranjeros no domiciliados. En el siguiente apartado, debe ponerse el número de Identificación Tributaria del causante, con el fin de que la Dirección General de Contribuciones Directas tenga, en determinado momento, la identificación del causante con respecto a sus bienes, o sea los que se declaraban en los Impuestos de Renta y Vialidad Serie "A"; además de eso, - existe un apartado donde debe declararse si el causante - era sujeto de Impuestos de Renta y de Vialidad Serie "A" o si aunque no lo era, declaraba porque estaba obligado - de acuerdo a esas Leyes mencionadas. El último apartado

del cuadro 1o. es con el fin de establecer si la sucesión es testamentaria o abintestato. Esto es muy importante, porque si la sucesión es testamentaria, la cuota que le corresponde a cada heredero debe de estar determinada en el testamento y, por consiguiente, a la declaración se le debe agregar el testamento correspondiente, pues es un requisito necesario para establecer el impuesto que le corresponderá a cada persona, ya sea heredero o legatario, cuando la Sucesión es testamentaria; cuando es abintestato no hay problema, porque se sabe que los herederos aceptantes tienen igual derecho entre todos, a menos, pues, -- que se suceda por derecho de transmisión o de representación, en que el Impuesto es diferente, de acuerdo al Art. 3, que trata del derecho de transmisión. El Art. 4 se refiere al derecho de representación y el Art. 5o. trata sobre el efecto de la cesión de derechos hereditarios. Estos derechos, en cuanto a la aplicación de la tarifa contenida en el Art. 11 de la misma Ley. En el cuadro 2o. tenemos la identificación de los sujetos del Impuesto o de la exención, poniéndose en primer lugar el nombre completo del heredero o legatario, lo mismo que en el cuadro 1o. cuando se refiere al nombre del causante. Aquí deben ponerse los nombres con que ha sido conocido el heredero o legatario. En ese mismo cuadro se encuentra el parentesco con el causante, para determinar la tarifa que se va a aplicar en cuanto al Impuesto. Existe también el apartadi

to que habla sobre la profesión u oficio y después el del número de la Cédula de Identidad Personal, el de la edad, de la nacionalidad, el NIT, el domicilio y dirección, la Cuantía de los bienes propios del heredero o legatario y el lugar señalado para oír notificaciones. El objeto de este cuadro es identificar plenamente al o a los herederos o legatarios, la profesión u oficio es una señal que debe de tenerse de una persona, el número de la Cédula de Identidad para identificarlo y la edad y la nacionalidad, aunque después hay que poner el NIT, que vendría a hacer en síntesis lo necesario, porque el NIT es el que identifica a la persona con respecto a la Dirección General de -- Contribuciones Directas, o sea a la Administración de los Impuestos Directos. El domicilio y la dirección son necesarios por cuanto a veces existe la necesidad de llamar a los herederos para que digan donde están situados los bienes o que dejen una seña exacta para efectos de valúo. En cuanto a la cuantía de los bienes propios, es interés de la Dirección General de Contribuciones, porque ésto les -- dá la pauta para establecer si ésta persona es o no sujeto de Impuesto sobre la Renta y Vialidad Serie "A", le -- sirve pués como índice, o como guía para establecer nuevos contribuyentes; el lugar señalado para oír notificaciones, tiene gran utilidad porque es el lugar donde se -- le hace saber a los interesados, las resoluciones, tanto de la Delegación Fiscal, como de la Dirección General de

Contribuciones Directas, ahí es donde se les lleva los Mandamientos de Ingreso originales o sea los computados y los tasa dos por la Dirección General, como complemento. En el cuadro 3º debe de anotarse el objeto del Impuesto o sea la masa total líquida sobre lo que recaerá el Impuesto, tiene sus apartados en 1er. lugar, un activo total, después una determinación separada de lo que son bienes inmuebles, de lo que son bienes mue bles, además del total del pasivo para establecer el Capital líquido objeto del impuesto. Con esta declaración debe de pre sentarse un inventario privado de los bienes del causante, ma nifestándose en él, tanto la descripción de los bienes como el valúo de los mismos, y también el pasivo, para establecer el capital líquido de la masa herencial. El cuadro 4º del for mulario, que se refiere al cómputo total del impuesto, está dividido en dos partes: La primera parte es para la autoliquidación de los impuestos cuando la sucesión o el causante de la sucesión es salvadoreño y extranjero, pero que aún siendo extranjero tiene su domicilio dentro del país, sean herederos y legatarios pues el porcentaje va de acuerdo a la tabla del Art. 9 de la Ley de Sucesiones; entonces tenemos que se auto computa el impuesto, es decir que el que elabora la de clara-- ción es el que con base a las tablas y de acuerdo al paréntes co, elabora el impuesto y lo determina aquí con base al cap ital líquido del cuadro anterior. El segundo apartado se refie re a los extranjeros no domiciliados; la tarifa es un poquito más alta y está dentro del Art. 11 de la misma ley, el porcen

taje, se estableció para los no domiciliados, considerándose que aún cuando el causante sea extranjero, estaban domiciliados aquí los herederos y los legatarios, el capital quedaba aquí y podría ser reinvertido dentro del país, se vió, pues, - cierta ventaja en que un capital sea reinvertido en El Salvador, porque genera riquezas, mano de obra, y otros necesarios para el desarrollo del país. En la tarifa del Art. 11 cuando son extranjeros no domiciliados se considera que los herederos vienen del extranjero a traer el capital o los bienes que haya dejado el causante y se los llevan del país, entonces, pues, ninguna utilidad puede prestar un capital o algunos bienes de un extranjero que fallece y que no tiene su domicilio, porque el dinero es extraído del país sin ninguna ventaja interior. El cuadro 5, que se refiere a la determinación del impuesto y la multa, está dividido en dos secciones cada sección está dividida en 5 apartados de acuerdo a las 5 tablas del Art. 9 de la Ley, entonces puede resultar que en una herencia existan - personas de diferentes grados y por éso está dividido ahí en 1, 2, 3, 4 y 5 para poner cada grupo con su masa herencial y su impuesto. Existen también los últimos dos apartados para - establecer la multa por declaración extemporánea y el último es el total de impuestos pagados en ese apartado. Hay un rotulo que dice: "no haga uso de esos espacios", es porque la - multa la calcula el Delegado Fiscal, no la debe de calcular el interesado; la calcula el Delegado Fiscal con base al Art. 42

de la Ley, en las multas que hay tanto por declaración extemporánea como por no declarar, entonces, pues, estas multas -- van del 5 al 20%. La sección segunda es para los extranjeros no domiciliados tiene su base en el Art. 11, en ese Art. la -- tarifa es fija, ya no es progresiva como en la del 9; ahí es-- tán siempre los grados de parentesco pero en una tarifa fija sea cual sea la masa herencial que le corresponde a cada grupo. En la sección tercera del mismo cuadro 5º está un cuadro para la distribución del impuesto y la multa. Esta distribución co -- rresponde al total que a cada heredero le corresponde y la de -- terminación del impuesto que le corresponde a cada heredero -- por su cuota o derecho, siempre con el apartado de la multa -- que es calculada por el delegado fiscal. Aquí ya no se pone -- el grado de parentesco, aquí sólo se pone el monto de cada u -- no, el impuesto que le corresponde por ese monto y la cuota -- líquida que se le ha asignado a cada uno. Seguidamente tene -- mos la sección cuarta del mismo cuadro 5º que se refiere a -- las posibles exenciones. Debe tenerse en cuenta que en toda -- sucesión para la aplicación de la tarifa, el Art. 9 establece que los primeros 6.000 colones están exentos del impuesto, es decir pues que cuando una herencia no pasa de 6.000 colones, entonces la exención procede, en ese caso se ocupa la Sección 4 del Cuadro 5º que es para cuando las herencias son menores de 6,000 colones. Siempre se pone el motivo de la exención, -- por lo siguiente: los primeros 6,000 colones están exentos --

del pago del impuesto, pero puede suceder que en una herencia haya una equivalencia de activos y de pasivos y en ese caso - los herederos no pagarán ningún impuesto, no hay una masa líquida a repartir porque todo se debe; es decir, que hay tanto activo como pasivo y en ese caso la exención procede siempre en el final de ese cuadro donde dice motivo de exención, hay que poner la razón de porqué a un heredero o legatario se le está exencionando del impuesto. El cuadro 6 se refiere a un detalle de los documentos anexos. En este cuadro hay que relacionar todos los documentos que deben ir anexados a la declaración, tales como los numerados en el Art. 18; dice: certificación del auto en que se tiene por aceptada la herencia, testimonio de testamento si lo hubiere, un inventario y avalúo de los bienes de la sucesión, hechos privadamente; un detalle de las deudas que constituyen el pasivo, documentos que acreditan el parentesco de los herederos y legatarios cuando se consta en la certificación mencionada, y cualquier otro documento justificativo de la declaración. Con relación a la certificación del auto de aceptación de herencia, cuando el interesado se presenta al Juzgado para efectos de tramitar la herencia, el primer Auto que el Juez pone, es el auto de aceptación de herencia, en la cual le concede a los que se presentan la representación y administración interinas de la Sucesión. De este Auto el juez dá una certificación que sirve para anexarla a la declaración que se presenta a la Delegación Fiscal.

Hay necesidad de presentar el testamento, cuando es testamentaria la herencia, porque puede que sea un testamento partido o puede ser que haya legados dentro del testamento, y de acuerdo a eso, es necesario establecer qué bienes les corresponde a cada uno o por lo menos, saber quien es el que ha sido declarado heredero universal. Se requiere también un inventario y evalúo de los bienes de la Sucesión. En este inventario, que se hace privadamente, se detallan minuciosamente todos los bienes que corresponden a la herencia, cada bien debe ser detallado con su valúo. Además de esto, se necesita en el mismo inventario privado un detalle de las deudas que constituyen el pasivo de la herencia. Es de advertir que en el último literal de este artículo, cuando dice cualquier otro documento --- justificativo de la declaración, se refiere prácticamente a aquellos documentos con los cuales se compruebe un pasivo, ya que para que la Delegación Fiscal o la Dirección General de --- Contribuciones Directas, acepte un pasivo debe de estar legalmente comprobado y así, para el caso de las deudas hipotecarias, éstas se comprueban con las respectivas Certificaciones del Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, donde se hace --- constar que existen contra del causante y el gravamen sobre algunos de los bienes declarados en el inventario privado. Puede resultar también que el causante haya dejado deudas en Instituciones de Crédito, Bancos y otras Empresas donde haya --- tenido relación comercial; entonces hay que presentar una constancia o un detalle, o un estado de cuentas, de la Institu---

ción para comprobar el pasivo. Ahí es donde debe de agregarse otro documento justificativo de la declaración, además de que si la declaración es presentada por el Apoderado de los herederos o legatarios, debe presentar original, fotocopia o copia de Poder con que legitima su personería el Apoderado; otros requisitos son los documentos que acreditan el parentesco, o sea por medio de la Certificación de la Partida correspondiente, expedida por el Registro Civil, con la que se comprueba el parentesco de los herederos o legatarios con el causante; ésto, para efecto de la aplicación de la tarifa de los Arts. 9 y 11. De acuerdo al alejamiento del parentesco, así también va alejándose la tarifa contenida en los dos Artículos anteriormente mencionados. Al final del cuadro 6 aparecen las observaciones. En este apartado se pueden poner ciertas aclaraciones que dentro de la documentación presentada no aparecen; como por ejemplo el hecho de que un causante no sea -- dueño total de un inmueble, sino que sea dueño de una parte; de que la escritura todavía no está inscrita a su favor, pero que tiene antecedentes y otras observaciones aclaratorias: La situación de un bien que está tan extraviado y que le costará trabajo al perito encontrarlo, donde puede ser localizado con facilidad. Al final de cuentas aparece la aclaración de la veracidad de los datos contenidos en la declaración hecha, viene a ser un juramento, el cual le dá fuerza a la Delegación Fiscal o a la Dirección General de Contribuciones para poner

las multas correspondientes, porque si se ha mentido la Dirección General establece las multas por evasión de impuesto, y ésto le puede dar pauta si es o no intencional y así aumentar el porcentaje de la multa. Por último el lugar y fecha de --- cuando se presente la declaración y sirve para establecer el tiempo transcurrido y determinar la multa por extemporánea --- presentación de acuerdo al tiempo que haya transcurrido entre el fallecimiento del causante y la presentación de la de clara ción a la Delegación Fiscal; y, por último, la firma del contribuyente, que es la que le dá carácter de formal a la de clara ción. Caso de que el contribuyente no sepa o no pueda fir--- mar, basta con que firme alguien a su ruego o él ponga las --- huellas digitales, toda vez que el Delegado Fiscal, al recibir la declaración, lo identifique con su respectiva Cédula de I--- dentidad Personal. Aunque en esta clase de declaraciones no es muy delicado el que la presente cualquier persona, ya que lo que se está haciendo es que se está declarando para que el fis co perciba impuestos y no va a ponerse trabas para que la de clara ción no se presente.

B - PARA LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Analizando el formulario de la declaración del Impuesto sobre donaciones, se observa que es poca la variante que contiene --- respecto del de sucesiones. Tiene como áquel, también 6 cua--- dros: el cuadro 1º es exactamente igual al de Sucesiones, con

la única diferencia que existe un apartadito al final, en el cual se obliga que diga si ha efectuado el donante otras donaciones dentro de los 5 años anteriores a la que está efectuando, esto con el objeto de establecer si hay o no lugar a la acumulación, ya que el Art. 6 dice que cuando en un plazo menor de 5 años una misma persona hace dos o más donaciones a favor de una ó más personas de las comprendidas en el Art. 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, el impuesto correspondiente será por el monto de todas las donaciones aunque se hayan hecho en fechas diferentes. Este, pues, es el objeto de este apartadito del cuadro 1, para que la Dirección General, acumule, porque es allí donde se acumulan de acuerdo al Inc. final del mismo Artículo y se tasan los impuestos correspondientes. Cuando hayan sido donaciones anteriores y se haya pagado el Impuesto Tasado, única y exclusivamente se hace la tasación para el nuevo contribuyente y se tasan complementos para los anteriores donatarios, ya que al acumular, la masa sube siendo la tarifa progresiva aumenta el impuesto y hay un complemento que debe de pagarse. Cabe aclarar que en este cuadro no aparece la pregunta si el causante era contribuyente de los impuestos de Renta y Vialidad Serie "A", porque esto sólo tiene interés para la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando una persona fallece y hay investigación pericial sobre la herencia. También la Dirección General aprovecha la oportunidad para establecer de acuerdo al valúo que se dé a los bienes, la renta y la vialidad que pagaba el causante y

si hay alguna diferencia entonces la Dirección General de Contribuciones Directas tasa en los expedientes respectivos de Renta y Vialidad Serie "A", los complementos que puedan caber en caso de que el valúo sea mayor que el declarado. El cuadro 2º en lo que se refiere a la identificación de los donatarios, es casi igual al formulario de la declaración de sucesiones, únicamente hay dos datos diferentes que son la nacionalidad, que sirve para establecer si es extranjero no residente y apli carle la tarifa II de la Ley de Sucesiones, la fecha de naci-- miento del donatario para establecer si es mayor o menor de e dad y la fecha de la donación que tiene relación directa para establecer si se han efectuado donaciones en los 5 años ante-- riores, aunque ésto no es de gran valor, puesto que en cada u na de las declaraciones se presenta un testimonio en papel se llado de a 0.30 centavos, especialmente para la delegación -- fiscal o para la Dirección General de Contribuciones Directas, donde están todos los datos del donante y del donatario. El - cuadro 3 se refiere a la determinación del objeto del impuesto. Aquí hay una diferencia con relación al formulario de sucesio-- nes, porque aquí le agregan una diferencia de valúos, cuando sean bienes permutados, los gravámenes sobre los bienes dona-- dos y las cargas impuestas en favor del donante. Esto del va-- lúo total de los bienes donados va en un rubro especial y des-- pués se les pone los gravámenes a las cargas para establecer la cantidad líquida donada, éso es lo corriente. Ahora, en el caso que se refiera a una permuta, el impuesto se pagará sobre

la diferencia de valúos es decir cuando se han permutado 2 -- bienes y uno de ellos es más valioso que el otro, se establece la diferencia, se saca el exceso de un 10% y sobre éso se calcula el impuesto. Esto es con relación al numeral 2o. del Art. 4 de la Ley de Donaciones. En el siguiente apartado, -- cuando habla de los gravámenes de los bienes donados de lo -- que deba responder el donatario, se refiere a que en ciertas donaciones que son onerosas, existe talvez sobre el bien, un gravamen hipotecario y el donatario acepta la donación con ese gravamen, es decir, se obliga a pagar el gravamen. En ese caso se le deduce el valor del gravámen que debe ser legalmente comprobado, y sobre el resto, que es la cantidad líquida, se tasa el impuesto. En lo que se refiere a las cargas impuestas al donatario con motivo de la donación, puede suceder que el donante le haga una donación al donatario con la condición que pague una deuda o que le entregue a otra persona una cantidad determinada de dinero: por supuesto, para que sea lógico, debe de ser la cantidad, menor al valor del bien donado, porque si no estaría en el caso o de una permuta o de una venta; entonces puede suceder que el donante haya construído una casa en el lote donado y se le deba al Arquitecto el valor de sus honorarios o se deba el valor de los materiales ocupados en la construcción, caso en que el donante transfiere en donación a favor de una persona, pero le pone la carga de que este cancele la deuda que existe con cualquier persona que haya

intervenido en el mejoramiento del bien, es de hacer notar -- que en la escritura de donación, cuando se dá el caso de las cargas impuestas al donatario o sobre los gravámenes que pe-- san sobre los bienes donados, debe el donatario hacerse cargo del pago, y debe constar así en la escritura, caso contrario la Dirección General de Contribuciones Directas, o la Delegación Fiscal, en su caso, no tomarán en cuenta los cargos im-- puestos al donatario con motivo de la donación, a menos que -- constare que éste se obliga a cancelar los gravámenes o cargas que le han sido impuestas con motivo de la donación; Así lo -- dice el Art.3 de la Ley de Donaciones. El resto de los cuadros, en este formulario para el impuesto de donaciones, es exacta-- mente igual al formulario para la declaración de los impues-- tos sucesorales, no hay pues, variación en este sentido, todo es igual; terminando con el lugar y la fecha de la declara--- ción y la firma del donatario, su apoderado o su representan-- te legal. Contiene también la declaración, que casi es jura-- mento de que lo informado es según su saber y entender, dando fé de que los datos que se han puesto son correctos.

CAPITULO III

ACTUACION DE LA DELEGACION FISCAL

Se refiere a la actuación de los Delegados Fiscales. El Delegado Fiscal en esta clase de impuestos, es un mero receptor de la declaración. La Ley de gravámenes de las Sucesiones y la Ley de Impuestos Sobre Donaciones se acopló al mismo procedimiento que tiene la ley de Impuestos sobre la Renta y Viabilidad Serie "A", es decir, basada en la auto liquidación del tributo. Entonces, pues, ya que el propio interesado es el que hace la liquidación en el formato respectivo, el Delegado fiscal simple y sencillamente se dedica a revisar la declaración para ver si está o no correcta. Si la declaración está incorrecta o le falta un documento, la Delegación fiscal se limita a poner un auto previniendo al o los interesados a que presenten la documentación que falta o corrijan algún dato que está equivocado. Caso de que sea correcta la declaración, el Delegado Fiscal, luego de revisarla, hace uso de los espacios reservados en el cuadro 5º, Sección 1a., imponiendo de ser necesario la multa por declaración extemporánea y sacando el total a pagar, emitiendo al mismo tiempo los mandamientos de ingreso respectivos, A partir de la emisión del mandamiento por la Delegación Fiscal del impuesto computado de acuerdo al Inc. 4º, del Art. 19 de la Ley de Gravámenes de las Sucesiones, tienen los interesados el término de 60 días, contados a partir de la

fecha de la notificación y de haberse entregado el mandamiento, para efectuar el pago en la colecturía oficial correspondiente o en bancos o en Agencias o Sucursales autorizadas para recibirlo. Transcurridos esos 60 días, el pago únicamente se puede hacer en la colecturía oficial, o sea en la Tesorería, que en San Salvador se encuentra en el 5º piso del Edificio de las Direcciones Generales del Ramo de Hacienda; se llama Colecturía de Impuestos Directos. En los demás Departamentos es te impuesto se paga en las Administraciones de Renta respectivas. En el caso de transcurrir más de 60 días después de la Notificación de la Delegación Fiscal, ya existe un recargo de un interés porcentual especial que se establece cada año por la Junta Monetaria, y es la Colecturía de Impuestos la que -- calcula esos intereses que ha devengado el mandamiento por el tiempo que haya transcurrido sin hacerse el pago, es de hacer notar que los intereses siempre son calculados sobre saldos y que las personas obligadas al pago, ya con su Mandamiento pueden, dentro del plazo de los 60 días establecidas en el Art. 19, pedir plazo para el pago escalonado del impuesto, el cual podrá ser hasta de un año de acuerdo a la cantidad y de conformidad a la calificación que le dé la Dirección General de Tesorería. Esto es así, porque el plazo, de acuerdo al Art. 31 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones y Art. 13 de la Ley de Impuestos sobre Donaciones, tiene que solicitarse a la Dirección General de Tesorería, quien es la encargada de conceder

plazos escalonados hasta de un año, a partir del último día - hábil para hacer el pago. Estos plazos se pueden hacer, tanto para el Impuesto computado originalmente por el Delegado Fiscal, como para el Impuesto complementario que tasa la Sección de Sucesiones y Donaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas.

CAPITULO IV

ACTUACION DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Notificada la resolución, por la Delegación Fiscal respectiva y entregados los Mandamientos de Ingreso, el Delegado Fiscal remite a la Sección de Sucesiones y Donaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas en la Capital de la República, la diligencia respectiva para que sea revisada en ésta última Oficina. Aquí se dan varias situaciones. En 1er. lugar las diligencias enviadas por todos los Delegados Fiscales de la República, son recibidas en la Sección de Correspondencia de la Dirección General de Contribuciones Directas. Esta dependencia se encarga de remitir a la Sección de Sucesiones y Donaciones, todas las diligencias para la tramitación de dichos tributos; la Sección de Sucesiones y Donaciones les dá entrada, las pasa a un Comité de Selección que está compuesto por un equipo de personas y funcionarios de la Dirección General de Contribuciones Directas, que tienen bajo su responsabilidad decidir si las declaraciones contenidas en los expedientes ameritan o no una investigación pericial. Se trata de un Comité integrado por el Jefe de la Sección de Sucesiones y donaciones, el Jefe del Departamento de Otros Impuestos Directos y un Representante de la Sección de Auditoría, o sea un Perito. Este comité analiza las declaraciones y los valúos establecidos de los bienes, y si amerita o no, ellos son los que deciden; si ellos consideran que los bienes tie--

nen más valor que el apuntado, el expediente es pasado a la Unidad Técnica de Valuación que es una Dependencia de Catastro Fiscal que funciona en la misma Dirección General. Con la Unidad Técnica de Valuación puede suceder que el valúo sea -- confirmado o que se le dé un valúo menor al declarado, en este caso se acepta el declarado en el Contrato, o el declarado por los herederos, pero en caso de que el valúo sea mayor, la Unidad Técnica de Valuación efectúa una inspección de campo y pasa su informe a la Sección de Auditoría, y la Sección de Auditoría da el valúo. El expediente con todo y valúo es remi tido a la Sección de Sucesiones y Donaciones, para que ésta - con base al peritaje establecido elabore la respectiva senten cia en la cual tasa el complemento de impuesto que le corresponderá pagar a los herederos o donatarios en su caso.

CAPITULO V

AUTORIZACION PARA INSCRIBIR

En cuanto a la autorización para inscribir los bienes donados o heredados en los Registros respectivos, hay que remitirse al Art. 32 de la Ley de gravámenes de las Sucesiones -- que tiene relación con el Art. 13 de la Ley de Impuestos de Donaciones. Ningún registro público puede inscribir documentos en los que se acredite la propiedad de un bien que haya sido de una persona que fallece en cuanto a las herencias o de un traspaso que se haga de donación o presunta donación, hasta que se haya cancelado el valor del impuesto tasado en cada uno de los casos; pero de acuerdo a ese artículo, la Dirección General de Contribuciones Directas, puede conceder autorizaciones para inscribir y también para gravar los bienes en cualquiera de los casos, ya sea una sucesión o una donación. El caso se da cuando al fiscalizarse la declaración de cualquiera de estos tributos la misma se encuentre correcta y el capital o el valor de lo donado es de 6,000.00 colones ó menos, lo cual está exento del impuesto. Es en ese caso que la Dirección General de Contribuciones Directas inmediatamente extiende una autorización para inscribir. También sucede cuando fiscalizada la declaración se establece una diferencia y el impuesto es pagado y la Dirección General otorga la autorización para inscribir. Existe también el caso cuando un acreedor de una herencia sigue un juicio en contra de la Sucesión.

sión por una deuda del causante y logra que le adjudiquen el bien, éste podrá recurrir a la Dirección General de Contribuciones Directas a que le otorguen autorización, sin necesidad de seguir tramitación sucesoral para poder inscribir su derecho. Existe el caso en que aún sin haberse cancelado el impuesto la Dirección General de Contribuciones Directas, puede autorizar para que un bien sea enagenado, lo mismo que para poder retirar valores existentes en cajas de seguridad, depósitos o para realizar cualquier operación con los bienes del causante, dando garantías suficientes al estado de que dicho tributo será cubierto para asegurar el interés fiscal. Se puede dar como garantía depósitos de dinero en cuentas especiales de los bancos, depósitos en títulos valores como son: letras o bonos del estado, Cédulas Hipotecarias o bien hipotecas sobre los bienes del mismo contribuyente, ya sea del causante o del heredero y aún fianza hipotecaria o bancaria.

CAPITULO VI

RECURSOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO

Esta resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas admite varios recursos que se analizarán enseguida:

A) RECURSO DE RECTIFICACION

Ha sido duramente criticado ya que este no es un verdadero recurso en razón de que todo recurso hay que interponerlo ante autoridad diferente a la que falla, y éste se presenta ante la misma autoridad que lo dicta, o sea, ante la Dirección General de Contribuciones Directas. Podría llamársele solicitud de revocatoria, sin embargo, hay que interponerlo, y éste consiste en decirle a la Dirección General de Contribuciones que se ha equivocado en forma numérica. En este recurso se puede alegar u objetar el dictamen pericial cuando se considera que el valúo es excesivo. Por supuesto, hay que tener en cuenta que las observaciones al valúo deben de ser lógicas, debè demostrarse que por lo menos una propiedad no tiene la extensión que los peritos le han puesto a la construcción no es tal como la establecen los peritos, porque consideraciones de tipo sentimental o consideraciones sin ninguna argumentación lógica no son atendibles. Admitido el recurso, la sección de Sucesiones y Donaciones remite el expediente a la Sección de Valuación Técnica, donde los peritos o las personas encargadas de hacer la inspección van de nuevo al lugar y re-

visan si en realidad se han equivocado o no. Puede resultar -- que los peritos ratifiquen o rectifiquen su dictamen; si ratifican la inspección, el expediente es devuelto a la Sección de Sucesiones y Donaciones, en donde la sentencia es confirmada; si la inspección es rectificada, el expediente vuelve a Auditoría para que peritos de esa Sección establezcan el nuevo valúo, con base a las observaciones y a la nueva inspección efectuada en los bienes. Con el nuevo valúo de la Sección de Auditoría, la Sección de Sucesiones y Donaciones, no tiene más que rectificar el cómputo de los impuestos de acuerdo a una sentencia - que se modifica por el recurso.

B) RECURSO DE QUEJA

Si la Dirección General de Contribuciones Directas, no le admite al contribuyente el recurso de rectificación, éste tiene derecho a interponer el Recurso de Queja. Una vez notificada la resolución en la cual le es denegado en recurso anterior, a la persona que le afecta la resolución, se le dan quince días fatales para que recurra ante la Delegación Departamental; pero si no se lo reciben, le queda aún al contribuyente el recurso - de apelación que no es más que una variante para que le admitan el recurso de revisión, o sea que es una vía ante el Tribunal de Apelaciones para hacer efectivo el recurso de rectificación. Este recurso está contenido en el Art. 25 de la misma ley de Impuestos Sucesorales; debe presentarse dentro de ocho días hábi-

les contados a partir del siguiente al de la última notificación de la providencia recurrida, a la Dirección General de Contribuciones Directas o a la Delegación Fiscal respectiva, las que sin tramitación alguna y con sólo el presentado, remiten el expediente original al Tribunal de Apelación de los Impuestos sobre la Renta y Vialidad Serie "A". Las Delegaciones Fiscales, al recibir el recurso de queja, lo envían inmediatamente al Tribunal de Apelación de los Impuestos de Renta y Vialidad, quien tendrá que resolver si el recurso de rectificación debe o no admitirse, eso es lo único que resuelve el Tribunal de Apelaciones no se mete a conocer del fondo de la cuestión, únicamente resuelve la procedencia o improcedencia del recurso de rectificación que se le haya denegado al contribuyente. Ahora bien, tramitando el recurso de rectificación, si hay lugar a la modificación de la sentencia y a la rebaja del impuesto, la providencia será notificada nuevamente al contribuyente, y 15 días después se emitirán los mandamientos de ingreso. Esto, naturalmente, si no se apela.

C) RECURSO DE APELACION

La apelación si constituye la segunda instancia tributaria, para que se pueda dar, es necesario que haya habido recurso de rectificación y que el impuesto original o complementario sea mayor de QUINIENTOS COLONES y quien conoce es el Tribunal de Apelaciones. Aquí hay esperanzas de que se resuelva fa-

vorable, ya que no conocerá la misma autoridad. Este recurso se presenta ante la misma Dirección General, para que ésta la remita al Tribunal de Apelaciones. En caso de que la Sección de Sucesiones y Donaciones, con base a la ratificación del va lúo por parte del Comité de Valuación o por parte de Audito-- ría, confirma el impuesto tasado en la sentencia original, el contribuyente todavía tiene la oportunidad de interponer el - recurso de hecho ante el Tribunal de Apelaciones de los Im--- puestos de Renta y Vialidad; pero únicamente, como se dijo an tes, cuando el complemento tasado fuere mayor de Quinientos - Colones, Para interponer este recurso, el término es fatal de 15 días. Debe advertirse que casi todos los términos para re- currir son de 15 días, con excepción de los recursos de queja y de hecho. Este debe interponerse dentro de los 3 días si--- guientes al de la notificación y se va por las reglas del de- recho común, de acuerdo al Art. 27 de la Ley de Sucesiones y Donaciones. El recurso de queja debe interponerse dentro de - los 8 días hábiles contados a partir del siguiente a la últi ma notificación de la providencia recurrida. Entonces se ve - que los plazos son de 15 días para los recursos de rectifica- ción y de apelación, de 8 días para el de queja y de 3 días - para el recurso de hecho. El Tribunal de Apelaciones de los - Impuestos Sobre la Renta y Vialidad Serie "A", que conoce en grado de alzada de las actuaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas, resolverá el fallo, ya sea confirmando la sentencia o modificándola en todo o en parte.

D) RECURSO DE HECHO

Si la Dirección General de Contribuciones Directas declara inadmisibles el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, a éste le queda todavía el recurso de hecho, o sea que de una vez lo interpone ante el Tribunal de Apelaciones y le será tramitado conforme a las reglas del derecho común, en lo que no contrarie a las disposiciones de la ley de la materia.

Anteriormente, si el Tribunal de apelaciones confirmaba el fallo de la Dirección General de Contribuciones, al contribuyente no le quedaba ya ningún recurso. Sin embargo, existía la vía derivada de otra ley que era el Recurso de Amparo; pero en este caso ya no se alegaban hechos ya discutidos, sino que la violación del Art. 164 en relación con el Art. 6, de la Constitución Política. Pero con la creación del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, el contribuyente en la actualidad tiene una protección más adecuada en contra de la administración pública, ya que antes esto era resuelto por la Dirección General y el Ministerio de Hacienda quienes actuaban como juez y parte, lo que daba origen a abusos y el sujeto pasivo del impuesto estaba completamente desprotegido.

C O N C L U S I O N E S

A través del desarrollo del presente trabajo, podremos apreciar que nuestro legislador ha querido agilizar el procedimiento y dar facilidades mediante una ley comprensible y -- sencilla tanto para el contribuyente como para la administración misma, en lo referente a esta clase de impuestos; pero -- más que todo, la oportunidad del fisco para obtener ingresos al momento en que deja de existir el dueño del patrimonio. Magnífica ocasión para el Estado de tomar el desquite de los fraudes y evasiones de que ha sido víctima durante la vida del de-cujus, y cuando el patrimonio se presenta a la vista de to dos al pasar por los tribunales, las oficinas recaudadoras de los impuestos y los registros públicos, con motivo de las u-- suales diligencias de inventario, partición y adjudicaciones, el momento no puede ser más propicio para obtener recursos fi cales sin gran mortificación del contribuyente, pues el heredero o donatario que poco y sin ningún esfuerzo le ha costado, se desprende con facilidad de una parte de ella en favor de la comunidad. Esta ventaja extraordinaria y la seguridad que hay de afectar con el impuesto el patrimonio prácticamente íntegro, le dan a éstos gravámenes una superioridad indiscutible sobre las otras formas de tributos que afectan el capital. Pero esta clase de impuestos, aunque nuestra ley los haya querido hacer muy productivos, realmente no lo son; esto sucede sólo en los países ricos, no así en países pobres como en el nuestro

donde el rendimiento es muy exiguo aunque las tarifas sean -- muy elevadas.

Esta clase de gravámenes es, a todas luces segura para el fisco por las siguientes razones: a) la tasación es fácil y segura por el conocimiento perfecto que se tiene de los objetos gravados; b) la percepción de los impuestos no presenta problemas de ninguna clase y las evasiones y fraudes son más difíciles que en otras fuentes; c) la recaudación se hace con poco costo; d) el pago se obtiene con gran facilidad en el momento de practicarse las diligencias correspondientes; e) el gravamen puede establecerse con entera equidad según sea la cuantía de la sucesión y el grado de parentesco de los herederos con el de-cujus y también de las cantidades donadas; f) el impuesto se presta admirablemente para una justa y moderada progresión.

Podemos decir que el derecho del individuo a disponer de sus bienes por un acto de última voluntad, es incotrovertible y reconocido por todas las legislaciones del mundo; que el derecho de los parientes del de-cujus a la herencia es incontestable; que el gravamen sobre las sucesiones es un impuesto sano y recomendable dentro de límites equitativos, puesto que consulta la capacidad tributaria de los herederos en el momento de hacer una adquisición gratuita, y ocasiona y procura al Fisco ingresos de importancia, tan necesarios en estos tiempos en que las necesidades públicas crecen sin cesar; y que -

el sistema del gravamen progresivo se amolda, más que el proporcional, a la justicia distributiva y a las conveniencias fiscales; más no debe exagerarse hasta convertirlo en instrumento de expoliación o en un medio disimulado de acabar con el derecho de herencia, como pretenden los reformadores radicales.

Por lo que respecta a las donaciones entre vivos, que muchas veces no son otra cosa que herencias anticipadas, especialmente cuando se otorgan a favor de parientes inmediatos, se aplican las mismas reglas expuestas para las sucesiones, y rigen por lo regular, respecto de ellas, tarifas análogas; pero en este gravamen la acción del fisco encalla muy a menudo, debido a que las donaciones se hacen simulado contratos de compraventa o de permuta, en lo que es muy difícil comprobar el fraude. Nuestra ley para evitar esto, estableció las presunciones legales y de derecho considerando todas las transacciones entre parientes hasta cierta graduación como donaciones, para efectos del pago del impuesto; pero esto no basta, ya que siempre el contribuyente trata de evadir el impuesto, y éstos, para que se vea que hubo compraventa, se han ingeniado el pago por medio del cheque certificado y otros ardides legales como el de la operación doble, donde el donatario se convierte en acreedor hipotecario. También se puede evadir esperando que transcurra el año que menciona la ley, cuando la compraventa se realiza por interpósita persona. Para evitar esta clase de

fraudes al fisco, soy de opinión que se reforme la ley, sin -
dejar ningún margen de evasión, y que cualquier transacción -
entre parientes no se presuma donación sino que se legisle en
forma taxativa qué será donación, sin más cortapisas ni duda
que permita ingeniarse nuevas formas para evadir el impuesto.

B I B L I O G R A F I A

- 1 Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública-
Esteban Jaramillo - Quinta Edición - Libre
ría Voluntad, S. A.- Bogotá -1954.
- 2 Derecho Administrativo-Tomo V- Manuel María
Díaz-Editorial Plus Ultra-Viamonte 1755-Bue
nos Aires- 1971.
- 3 Ley de Notariado.
- 4 Ley de lo Contencioso Administrativo.
- 5 Boletín No.23 del Instituto Salvadoreño de De
recho Tributario.
- 6 Ley de Gravámenes de las Sucesiones.
- 7 Ley de Impuesto sobre Donaciones.
- 8 Código Civil.
- 9 Código de Procedimientos Civiles.