

049555

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

La Estructura Tributaria de El Salvador y la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales

Tesis presentada por

Miguel Angel Flores Macall

Para optar el grado de

Licenciado en Economía



AGOSTO 1971

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTROAMERICA.

T
313.057
F 6342
1971
F.C.C.E.
Ej 3

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR

Dr. Rafael Menjívar Ch.

SECRETARIO GENERAL

Dr. Miguel Angel Sáenz Varela

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

DECANO

Lic. Carlos Abarca Gómez

SECRETARIO

Lic. Jorge Alberto Guatemala C.

TRIBUNAL EXAMINADOR

Presidente: Dr. Oscar Quinteros Orellana

1er. Vocal: Lic. Carlos Quintanilla Aparicio

2do. Vocal: Dr. René Augusto Urbina

UES BIBLIOTECA CENTRAL



INVENTARIO: 10109727

DEDICATORIA

CON AFECTO

A MIS PADRES Y HERMANOS

CON AMOR

A MI ESPOSA E HIJA

CON AGRADECIMIENTO

A MIS PROFESORES Y AMIGOS

I N D I C E

Página

INTRODUCCION

CAPITULO	I - EVOLUCION Y GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS	1
	I-1 EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS	1
	A - Transformación de los Fenómenos Económicos	1
	B - Evolución de la Imposición	2
	C - Estado Actual de las Concepciones Impositivas	9
	D - Resumen de la Evolución Impositiva	12
	I-2 GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS	13
	A - Concepto de Ingresos Tributarios	13
	B - Impuestos Directos e Indirectos	22
	C - Ubicación de los impuestos en nuestra estructura tributaria. Esquema General	26
	D - Los Impuestos en nuestra estructura Tributaria. Conceptualización	28
CAPITULO	II - ANALISIS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR	36
	II-1 COMPOSICION DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA	36
	A - Impuestos Directos	36
	B - Impuestos Indirectos	37
	C - Otros Impuestos Indirectos (Grav. s/ Activ. Produc. y Comerc.) y Actos Jurídicos	42
	II-2 CARACTERISTICAS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR	46
	A - Carga Tributaria	47
	B - Progresividad Tributaria	58
	C - Flexibilidad Tributaria	75
CAPITULO	III - EL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, DENTRO DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR	84
	III-1 MARCO LEGAL. SU COMPOSICION Y APLICACION ANTES DE LAS REFORMAS DE 1970	84

	<u>Página</u>
A - Estructura Legal	84
B - Crítica de la Ley de 1915	91
III-2 PARTICIPACION DEL IMPUESTO DE PAPEL SELLA DO Y DE LOS TIMBRES FISCALES EN LA ESTRU <u>C</u> TURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, ANTES DE LAS REFORMAS DE 1970.	96
A - Los Actos Jurídicos dentro de la Es-- estructura	96
B - Participación del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales	99
III-3 LAS REFORMAS DE 1970 DE LA LEY DE PAPEL SE LLADO Y TIMBRES FISCALES	102
A - Causas que Condujeron a la Reforma de 1970	103
B - Contenido de las Reformas. Análisis -- Comparativo	108
C - Incidencias de las Reformas en la Es- tructura Tributaria	114
III-4 EFECTOS SOCIO-ECONOMICOS DE LAS REFORMAS DE 1970	126
A - Efectos del Impuesto del Timbre en ba se a su Contribución Geográfica	126
B - Efectos sobre el Ingreso	128
C - Efectos sobre el Consumo	130
D - Ilustración del "Efecto de Cascada" o "Efecto de Piramidación" del Impuesto del Timbre Fiscal	132
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	136
BIBLIOGRAFIA	140
APENDICE ESTADISTICO	143
APENDICE COMPARATIVO DE LA LEY 1915 - 1970	
APENDICE GRAFICOS	

I N T R O D U C C I O N

No resulta tarea fácil realizar una investigación sobre un aspecto fundamental en la vida del país, como es el de la estructura tributaria y su relación con el impuesto sobre el papel sellado y timbre, porque si bien es cierto que la disponibilidad de datos estadísticos en cuanto a la primera es relativamente abundante, no se puede asegurar lo mismo del segundo, a escasos meses de estar vigentes las reformas aprobadas en 1970, y cuando por lo mismo, las bases sustentadoras de cualquier predicción se pueden volver frágiles y vulnerables.

Pero esto se ha tratado de cubrir con una investigación -- complementaria de la incidencia del impuesto en los meses inmediatamente posteriores a la entrada en vigencia de la Reforma.

A la complejidad de esquematizar la estructura tributaria en un período determinado con localización objetiva y didáctica, debe agregarse la difícil labor que representa ubicar los aspectos representativos y de participación del impuesto indirecto en general y, particularmente, del impuesto sobre el papel sellado y timbre dentro de ese esquema.

El análisis comparativo y de interrelación del fenómeno impositivo, ha permitido a lo largo de esta investigación formular conclusiones y recomendaciones totalmente desprovistas de subjetivismo y de apreciaciones simplistas, ya no digamos de vacua y superficial especulación.

Esta metodología es la que ha inspirado el trabajo que --- aquí se presenta. Aun el caso preliminar que contiene la evolución histórica del impuesto, está impregnada de este afán y propósito, tal y como puede advertirse en la enumeración y explicación

de las distintas fases de la imposición, lo que conlleva como conclusión y señalamiento práctico el hecho de que nuestra etapa actual en este orden cronológico, no es otra que la denominada imposición a la producción interna, caracterizada por el aumento del impuesto sobre los bienes de consumo y el impuesto a las "ventas", en franco reemplazo a los derechos de importación.

Muchas han sido las dificultades para presentar una radiografía del fenómeno fiscal salvadoreño en forma detallada y lo -- más claramente posible, para cumplir con la finalidad de un trabajo de esta naturaleza que debe reunir los requisitos no sólo de -- investigar el fenómeno en su secuencia integral, sino sobre todo de presentar didácticamente lo investigado.

Es lógico que esta pretensión no es fácil de cumplirse. -- Sin embargo el obstáculo ha tratado en lo posible de vencerse con ayuda del dato objetivo, que nos ha permitido llegar a conclusio-- nes ceñidas rigurosamente a la realidad suministrada por esos datos. Aún más, se ha procurado, en la medida de lo posible, completarse el aporte con el estudio analítico de fenómenos adyacentes sobre todo al caracterizarse la estructura tributaria, en función del coeficiente impositivo, la flexibilidad y el grado de progresividad tributarias.

Los cuadros presentado han sido elaborados después de la -- búsqueda de una información cuyas fuentes no siempre estuvieron -- en condiciones de fácil acceso o cómoda adquisición.

Es difícil que un trabajo de esta naturaleza esté exento -- de yerros. Aun cuando el objeto de la investigación ha sido una -- área de conocimiento muy específica dentro de la problemática eco

nómica, se ha tenido que analizar el aspecto puramente legal, en cierta medida, del impuesto del papel sellado y timbre, por la relación íntima que este aspecto guarda con el fenómeno económico.

Dos han sido los propósitos que se han tratado de cumplir en la presentación de esta tesis: investigar antes de emitir juicio alguno, desprovisto de todo prejuicio; y en segundo lugar, la afanosa búsqueda de la verdad. Cualquier desmérito cometido en estas circunstancias, puede ser excusable porque en todo momento ha habido satisfacción íntima de querer lograr esos propósitos y a esto último no se le puede regatear mérito alguno.

CAPITULO I

EVOLUCION Y GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

I-1 EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS

A - TRANSFORMACION DE LOS FENOMENOS ECONOMICOS

Las Ciencias, en términos muy generales, comprenden el estudio de las áreas que se refieren a la naturaleza y las que comprenden la sociedad del hombre. En todas ellas opera como fenómeno fundamental el cambio, la transformación, lo que determina el método científico del área concreta que se estudie.

Dentro del campo social, cuando se analiza la actividad del hombre encaminada a procurarse los medios adecuados para la satisfacción de sus necesidades económicas, estos fenómenos responden en mayor medida a ese cambio.

Es tesis bien generalizada que durante el desarrollo de la sociedad se han verificado, sobre todo a partir del siglo XIX y XX, replanteamientos en los objetivos de la política fiscal en particular y de la doctrina tributaria en general, debido al desarrollo complejo de los estados modernos, a los avances de la teoría económica y a las exigencias de bienestar económico-social, requeridos por la creciente población, que se han encargado de cambiar en forma más o menos sustancial la interpretación de los fenómenos económicos.

Este desarrollo logrado a través de un proceso histórico ha dado como resultado la configuración de la moderna ciencia tributaria que pretende estos generales y aceptados objetivos: eficiencia económica en el uso de los recursos productivos, empleo y producción plenos, libertad en el uso de los recursos, desarrollo económico y equidad en la distribución del ingreso.

Que los objetivos de la ciencia tributaria han cambiado - lo constata el hecho de que en el siglo XIX, la finalidad esencial de la misma era la estructuración de un procedimiento financiero destinado a asegurar una repartición equitativa de la carga tributaria dentro de la comunidad sin transformarla; hoy día, la finalidad de dicha disciplina científica no es otra que el -- cambio cada vez más creciente del organismo social, procurando -- la realización de reformas sociales profundas, en provecho de -- las grandes mayorías desprovistas de los beneficios de la cultura y de los avances de la civilización.

B - EVOLUCION DE LA IMPOSICION

La historia de los impuestos en general se encuentra íntimamente ligada a la existencia del hombre en sociedad, que por naturaleza responde a nuevas exigencias y como consecuencia de - ello busca la satisfacción de necesidades cada vez nuevas y más complejas, de acuerdo al desarrollo constante de la sociedad.

La Antigüedad

En las ciudades antiguas de Babilonia y Egipto, las necesidades financieras fueron provocadas por las guerras, la corte y la actividad de la construcción. La fuente de los ingresos fue determinada por la recaudación de bienes a través de un cuerpo - de funcionarios idóneos, según lo refiere Schmolders ^{1/}.

Los ingresos gubernamentales en la Antigua Grecia, procedían tanto del patrimonio privado del monarca y en menor cuantía de donaciones voluntarias de los ciudadanos las que, se convir--

^{1/} Schmolders Gunter, Teoría General del Impuesto, 3ª Edición. Derecho Financiero, Madrid, pág. 5.

tieron posteriormente en tributos, para sufragar las necesidades militares, paralelamente con el establecimiento de tasas, a fin de costear la administración de justicia.

Entre los griegos, por ejemplo, las percepciones tributarias consistieron principalmente en "cuotas de protección" pagadas por los aliados, cobros a extranjeros, ingresos de los monopolios estatales, derechos y multas impuestas por las cortes, etc.

Esto contrasta con el procedimiento seguido en el Oriente, donde los gobiernos vivían de los dominios (propiedades) fiscales y del despojo a los pueblos vencidos, así como de los tributos en especie de la agricultura. En tanto que en Egipto y Persia, se conocieron los impuestos en numerario, llegándose a conocer una especie de impuesto indirecto o de aduanas, que requirió una compleja administración pública que posteriormente determinó su abolición. En general puede sostenerse que el impuesto indirecto, en forma clara y determinante, no existió sino hasta cuando el Estado se perfila con fisonomía más precisa.

Según B. Laum ^{2/} en la antigüedad el impuesto se distinguía por tres características: a) predominio de las prestaciones voluntarias, b) imposición predominantemente indirecta y c) administración según el sistema de arrendamiento. Sin embargo este tipo de imposición indirecta fue imprecisa y vaga, y no adquirió la dimensión exacta para tipificarla como un verdadero criterio tributario indirecto.

Roma conoció el pago en numerario, particularmente la ca-

^{2/} Citado por Gunter Schmolders, "Teoría General del Impuesto", pág. 6.

pitación, que en tiempo de Servio Tulio se convirtió en censo -- que incidió sobre el capital, subsistiendo hasta el año 586 --- (e.n.e.).

La República estableció el impuesto territorial y el de -- aduanas. Augusto creó el de sucesiones y el de los consumos, así como las contribuciones industriales que despertaron oposición -- de los Procónsules. Roma abusó de los impuestos y esto provocó, o al menos ayudó, al deterioro de su hegemonía en el mundo anti- guo. Cicerón, por ejemplo, fue partidario de gravar la agricultu ra, obligando a los propietarios territoriales a pagar al Estado fuertes sumas en especie, los llamados "impuestos al Estado" que fustigaron la mejor de las fuentes públicas del Imperio.

La Edad Media

Los señores feudales realizaban la imposición a sus vasa- llos por la protección que les dispensaban en sus extensos terri- torios. Cobraban así ciertos derechos por la circulación de las personas (peajes, barcajes, pontazgos, portazgos, castillerías, etc.), sobre las transmisiones de las sucesiones y propiedades. No había propiamente criterios de derecho tributario público. Pe- ro en las Repúblicas Italianas en los siglos XII y XIII, sí se -- dieron ya impuestos del Estado al capital, a la sal, de aduanas, etc. En el siglo XIII se conoció el Diezmo saladino, para pro--- veer a los gastos de la tercera cruzada. La férula que impuso la Iglesia al Estado no desarrollado en esta sombría época de la -- historia, impidió el progreso de la hacienda pública y de las -- cargas impositivas, que en su mayoría estaban determinadas por -- el boato y subsistencia de la alta clerecía, cuyos diezmos, in--

dulgencias, simonías, etc., pesaron por mucho tiempo sobre un mundo que, en el siglo XIV y XV, se empezaba a cansar de tanto abuso de poder material y espiritual de la iglesia.

La Edad Media se caracterizó por el predominio de una economía natural en su primera fase; posteriormente, con el apogeo de la misma, hubo una economía monetaria expansionista, que fue circunscrita a las ciudades italianas en la cuenca del mediterráneo; finalmente, la declinación de la Edad Media, caracterizada por el auge del poder de los príncipes territoriales y de los burgos, cuando la hacienda pública comenzó a aproximarse a las modernas formas de imposición. Pero esta última ya es la fase del pre-capitalismo. Resumiendo, es del caso traer a cuenta que en la primera fase mencionada, los impuestos estuvieron destinados a la organización de la defensa y la administración de la justicia, siendo los más importantes el territorial y el de capitación. No obstante, hubo aportaciones voluntarias en especie y se conocieron las ventas de privilegios para el ejercicio del comercio y de tráfico. En la segunda fase, cuando emergen las ciudades italianas con su incipiente desarrollo bancario y mercantil, y el Estado perfila su fisonomía propia, queriendo sacudirse la tutela feudal y de la Iglesia y asoman las características propias los impuestos directos, con franca influencia del poder público. En el último período, propiamente de transición, encontramos el origen del Estado Moderno, con soberanía interna propia y con una Hacienda Pública cuyo desarrollo subsecuente, a través de las concepciones doctrinarias principales, pasamos a estudiar a continuación.

Sin embargo, antes de cerrar este apartado, es conveniente mencionar que algunos impuestos de este período inicial del capitalismo no desaparecieron del todo, pues se han conservado con modalidades propias: el peaje se transformó en impuesto de importación o de exportación; los servicios de carácter personal se diluyeron en las distintas formas de prestaciones de dinero, dando lugar a impuestos y tasas que subsisten varios hoy día; la talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial ^{3/}.

El Mercantilismo

Con el desarrollo del capitalismo y suplantación del feudalismo aparecieron los gobiernos centralizados con poder autónomo propio, adquiriendo los ingresos y gastos públicos categoría principal. Las rivalidades de los Estados motivó la creación de grandes ejércitos, siendo necesario acudir a la imposición en forma pública y abierta. Los antecedentes de este período los podemos encontrar en forma doctrinaria sistematizada en varios autores, a quienes consideramos como los precursores del mercantilismo: William Petty ("Tratado de la Imposición y Contribuciones", 1662), autor que acepta el criterio de que todo mundo debe pagar impuestos; Pierre Bisquillebert y Mariscal Vauban, que recomendaron los impuestos directos en vez de los indirectos, la eliminación de la alcabala y un impuesto del 10% sobre los ingresos.

Una variedad de esta fase es la del cameralismo (Siglo --

^{3/} Ernesto Flores Zavala, Principios de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. pág. 3.

XVI y XVIII) que tuvo su auge principalmente en Alemania. Para estos economistas no existía distinción entre las áreas públicas y privadas de la economía. Justi, uno de sus principales representantes, sostenía que "Si un estado europeo desea hacer sentir su influencia, debe dedicar dos terceras partes de su ingreso al presupuesto militar" ^{4/}.

No es raro así, que a fines del siglo XVII se discutía en toda Europa, si era más conveniente el impuesto directo que el indirecto ^{5/}. Fue en este mismo período que los fisiócratas sostuvieron que el impuesto debía ser único, a la propiedad territorial, puesto que de todos modos, argüían, los indirectos inciden en él de una u otra forma. Los fisiócratas, sostuvieron que el Estado participaba en el rédito nacional, con el impuesto que debía gravar solamente el producto neto como fuente de riqueza y ahorro disponible. Este sistema fisiocrático fue muy cuestionado, tan es así que la revolución francesa lo acogió furibundamente y la Constituyente de 1789, lo reclamó para cubrir los gastos del presupuesto y de la revolución.

Participación Clásica

Empieza este período de la historia impositiva fiscal, -- con el aporte gigantesco de Adam Smith que tanta influencia ejerció en la evolución del Derecho Tributario. Su libro quinto de la Riqueza de las Naciones, sometió a una severa crítica, el sistema fiscal inglés y se inclinó por los impuestos directos sobre

^{4/} Apuntes sobre Finanzas Públicas, Sebastián Villanueva de la Rosa. Pág. 9.

^{5/} Gabriel Franco, Principios de Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1967. p. 13.

la tierra y los edificios, en relación con el valor de los mismos, y sostuvo la eliminación de los impuestos sobre determinados productos, como la sal, cuero, jabón y velas.

Sus cuatro principios de la imposición son: proporcionalidad, certidumbre, temporalidad y rentabilidad. Otra tesis fue la limitación de los gastos públicos. No se olvide que era la época del Estado esencialmente liberal: "Laissez faire, Laissez Passer".

Para John Stuart Mill, la tierra no era un producto del trabajo sino un don de la naturaleza. Consideró que las ganancias provenientes de la misma, deberían volver al Estado mediante el impuesto de la tierra. Fue partidario de la limitación de las herencias. Opuesto a este autor fue el italiano Gaetano Filangiere (1752-1788), para quien la ingerencia del Gobierno en el comercio de los productos agrícolas, debía considerarse como perjudicial para la riqueza nacional ^{6/}.

Por su parte Giuseppe Palmiere (1721-1794), escritor napolitano, sostuvo enfáticamente que el impuesto único sobre la tierra era inequitativo, prefiriendo los impuestos indirectos por las ventajas que tenían respecto a los directos, en vista de su fácil recaudación y porque no perjudicaban ninguna fuente de riqueza, no impedían la circulación y representaban el mejor sistema para la carga tributaria ^{7/}.

Muchos de estos autores, interpretaron fielmente la doctrina tributaria de su tiempo, basada en el Estado esencialmente

^{6/} Jenny Griziotti K. "Historia de las Doctrinas Económicas". Editorial Aguilar, pág. 244.

^{7/} Jenny Grisiotti K., Op. Cit. pág. 247

liberal. Ubicados históricamente, hicieron aportes valiosos y -- sus tesis así vistas, encontraron justificación. Pero como es el ser social el que determina la conciencia social y el Estado no es más que una super-estructura de la sociedad, al sufrir cam--- bios la base del mismo, es lógico que se tuvieron que elaborar -- nuevas concepciones que justificaron la intervención del Estado en la actividad económica. Estas nuevas concepciones determina-- ron un enfoque diferente en la doctrina tributaria.

C - ESTADO ACTUAL DE LAS CONCEPCIONES IMPOSITIVAS

Las cambiantes condiciones económicas determinaron, con el advenimiento del capitalismo, la revolución industrial, el -- aparecimiento de la llamada cuestión social, el agudizamiento de la lucha de clases, las inflaciones propias de la post-guerra, - etc. Esto provocó un amplio desarrollo de las finanzas públicas. En esta nueva fase de la humanidad se subrayó especialmente la - importancia del impuesto sobre la renta y el aparecimiento del - punto de vista marginal en la incidencia y equidad de los impues-- tos.

Las dos grandes corrientes que en la época moderna se dis-- putan el predominio en la Hacienda Pública, son aquellas que for-- mulan sus especulaciones científicas sobre el sector privado con-- siderando irrelevante al sector público, y las que sostienen, muy al contrario, que las finanzas públicas son parte esencial del - sistema social, económico y político.

Las primeras, cuyos autores, llamados clasisistas - - - - (Mc.Culloch y los marginalistas, Lindahl, etc.) consideran a los impuestos como un precio, tanto en base del beneficio como de --

los costos por servicios prestados por el Estado, sugieren la -- búsqueda de sistemas ágiles en las formas del cobro, a fin de no alterar los sistemas prevalectientes de riqueza e ingreso. En cambio, las escuelas llamadas del sector público - por una mera connotación diferencial - utilizan el impuesto como medio idóneo para transformar social y económicamente a la comunidad. Hay una - zona de transición donde se da toda una gama de autores que participan de uno y otro punto de vista, por lo que la distinción - no es tajante.

Es cierto que los primeros, que derivan sus tesis de los fundamentos Smithianos, centran su interés científico en el ideal de una economía de cambio autoregulada, y desarrollan una doctrina hacendaria que evoca los dogmáticos principios del "laissez - faire", que nos conducen al llamado presupuesto equilibrado y a la neutralidad económica.

En respuesta a estos individualistas, han surgido otras - orientaciones doctrinarias que han señalado las nuevas rutas de la política fiscal para ayudar al Estado a realizar con éxito -- los fines fundamentales que su Carta Constitutiva le tiene asignado.

Es así como el estudio sobre los efectos de los impuestos ha sido ampliado del simple análisis de la incidencia y la traslación hasta llegar a los servicios estatales, la distribución - del dinero y del ingreso real. Bajo la influencia tutelar de Keynes, por ejemplo, se ha elaborado toda una teoría, sobre los --- efectos de los gastos públicos, así como de los impuestos y de - los préstamos en el nivel de empleo. No se podría terminar este capítulo sin dejar de señalar este aporte Keynesiano, que ha perper

mitido a los Estados la elaboración de teorías fiscales con un nuevo sentido, dándole a las operaciones financieras direcciones insospechadas, y que determinan lo que se ha llamado la nueva política hacendaria.

Uno de los aspectos fundamentales de esta nueva Política Fiscal, es crear un sistema impositivo progresivo que grave más pesadamente la porción del ingreso que es ahorrado en lugar de aquella parte del ingreso que es gastada y, contrarrestar así, la declinación de la propensión al consumo de la comunidad. La otra propuesta como programa de acción dentro de la teoría Keynesiana en el campo de la estructura monetaria, descansa en la inversión pública e intervención estatal de la inversión privada, (con esto se compensa y reduce la magnitud de las fluctuaciones de la eficacia marginal de la inversión privada) ^{8/}.

Se pretende lograr una estructura progresiva de los impuestos, para alcanzar una redistribución del ingreso mediante gastos sociales. Esta es la solución propuesta por el economista Alvin H. Hansen, ^{9/} siempre y cuando el Estado a través de los instrumentos tributarios adecuados, le permita proveer al Gobierno una eficiente política fiscal.

El impuesto al ser el más poderoso medio a que el Estado puede recurrir para el financiamiento necesario a efecto de cumplir con sus fines, puede concretarse en un solo objetivo cual es lograr el bienestar de los miembros de la comunidad.

^{8/} Dudley Dillard. La Teoría Económica de John Maynard Keynes, Editorial Aguilar, pág. 335.

^{9/} Alvin H. Hansen. Política Fiscal y Ciclo Económico. Editorial Aguilar, pág. 258.

Finalmente y deducidos de la política fiscal moderna, es factible concretar, con el objeto de que el Estado logre sus fines, estos principios:

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

D - RESUMEN DE LA EVOLUCION IMPOSITIVA

Es importante destacar la evolución de la estructura tributaria de conformidad con el progreso económico-social de las comunidades. En resumen de lo visto anteriormente, se pueden señalar las distintas fases que las sociedades han atravesado desde su primera etapa hasta el estado más avanzado.

FASE TRADICIONAL - En la primera fase, la sociedad humana subsiste principalmente de fuentes tributarias directas tradicionales: impuestos territoriales, los que gravan los productos -- agrícolas, los de capitación, derechos de aguas, etc. Muchos de estos impuestos o derechos, radican principalmente en los monopolios estatales,

FASE DE IMPUESTOS EXTERNOS - Al abrirse el desarrollo capitalista, o la "apertura de la economía" como prefieren llamar algunos, la sociedad se va desprendiendo poco a poco de la dependencia exclusiva de la tributación directa y le da mayor significación a la tributación indirecta, sobre todo a los impuestos -- que gravan el comercio exterior.

FASE DE LA TRIBUTACION INTERNA - Esta fase se caracteriza por el aumento del impuesto sobre los bienes de consumo y el impuesto a las ventas, reemplazando la prioridad del impuesto a los derechos de importación. Corresponde a un aumento de la producción interna y es propia de los países en desarrollo.

FASE IMPOSITIVA DE LAS SOCIEDADES INDUSTRIALES - Cuando la sociedad adquiere alto desarrollo económico, se presenta el fenómeno de un sistema impositivo progresivo, debido a un mayor grado de flexibilidad tributaria. En esta última fase de la evolución tributaria, los impuestos directos vuelven a cobrar su antigua preferencia; pero con un contenido moderno. Así, la presencia de los impuestos sobre el ingreso de las personas y sobre las ganancias de capital percibidos por las empresas, cambian la composición de las estructuras tributarias como sucede en los países altamente industrializados.

I-2 GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

A - CONCEPTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS

En la rama de las ciencias jurídicas el derecho tributario o impositivo ha alcanzado autonomía propia y se le suele considerar como la rama del derecho público que estudia las normas relativas a los impuestos, comprendiendo en éstos las tasas o derechos y las contribuciones en general. La ubicación de esta disciplina en la sistematización de las ciencias es un pre-requisito, a fin de entrar posteriormente al estudio de los impuestos en su conceptualización general. No se puede estudiar un aspecto científico en ninguna área del pensamiento humano, si previamente no se le analiza en cuanto a su localización jerárquica por -

su sistema, método y desarrollo propio.

El punto que estudiamos en este apartado, los ingresos -- tributarios, tiene que ver con una rama de las ciencias que inci-- den en lo que se ha denominado Derecho Tributario o Impositivo. La antigua anarquía terminológica ha concluído recientemente, y muchos autores estiman que la segunda de las connotaciones -- De-- recho Impositivo--, ha suplantado a la primera, Derecho Tributa-- rio por anti-técnica y hasta cierto punto inexacta ^{10/}.

La fisonomía propia de esta rama de las ciencias, la da -- naturalmente el impuesto como categoría jurídica, cuyos rasgos -- propios y características peculiares irreductibles, proyecta su autonomía en el amplio campo del Derecho Financiero con procedi-- mientos especiales de trabajo y con instituciones propias, todo lo cual está regulado por normas jurídicas muy peculiares, que -- determinan esta independencia en relación con otras disciplinas hermanas con las que frecuentemente se le ha confundido.

Los ingresos de un ente público pueden definirse en forma amplia y restringida. "Lato-sensu", comprenden toda clase de per-- cepciones o entradas; en "estricto-sensu" sólo aquellas que en -- un sentido ordinario se aceptan como "renta". Para Eheberg ^{11/} -- "Los ingresos de Derecho Público son aquellas prestaciones mone-- tarias, o de cosas de valor pecuniario que en virtud del Derecho Público se imponen a la población, o más exactamente, a las per-- sonas o comunidades determinadas en una ley, y cuyo rendimiento

^{10/} Franco Gabriel. Principios de Hacienda Pública, Editorial De-- recho Financiero, Madrid, 1967.

^{11/} Eheberg, Boesler. Principios de Hacienda. Editorial Gustavo Gili, S.A., Barcelona, versión de la 7ª edición alemana pág. 159.

se destinan a satisfacer los gastos ocasionados por las instituciones públicas en servicio de los intereses generales".

De conformidad con el criterio anteriormente expresado, - podemos desglosar los elementos esenciales que nos permitan llegar a conceptos precisos de los impuestos y sus distintas clases. Los ingresos de Derecho Público, en este orden de ideas, se definirían por estas características:

- a) Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público;
- b) Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio - del Estado, y es por eso que son ingresos de Derecho Público; y
- c) Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.

De esta extensa gama de los ingresos se suele hacer una - división en generales y especiales. A los primeros se les llama impuestos propiamente dichos y a los segundos Tasas. La doctrina tributaria también hace otra división de los ingresos en general:

a) Ingresos de derecho privado y b) Ingresos de derecho público. Los ingresos de derecho privado son los que ingresan a las arcas públicas o que el Estado percibe por voluntad propia de los ciudadanos, tales como donaciones, cánones de arrendamiento de inmuebles del Estado, precios por concesiones, etc., y los de derecho público son los provenientes de leyes relativas a impuestos, tasas y contribuciones, tales como los de renta, vialidad, sucesiones, alcabalas, ventas de especies fiscales, aforos aduanales, derechos migratorios, etc. En atención a la naturaleza que les - motiva también suelen dividirse los ingresos en ordinarios y ex-

traordinarios. Son ordinarios cuando se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal y están claramente señalados y previstos - en el presupuesto por cuanto deben cubrir los gastos ordinarios; en tanto que se llaman extraordinarios cuando se perciben en circunstancias anormales que colocan al Gobierno frente a necesidades imperiosas: guerras, epidemias, terremotos, crisis, etc. -- (aquí están comprendidos, como es fácilmente comprensible, los empréstitos, las expropiaciones por causa de utilidad pública, - emisión de moneda, etc.). Autores como Gabriel Franco ^{12/} llegan a proponer otra división, en originarios y derivados. Son originarios "aquellos que se procura el Estado, de una manera directa, desarrollando una actividad específica que incide en el mundo empresarial y competitivo de los negocios (Ejemplo: cuando ejerce una industria a fin de obtener una ganancia como las refinерías de azúcar, extracción de alcoholes, etc.)" y se llaman derivados a los "que no presuponen una actividad directa del Estado, sino que se los procura de una manera mediata, lejana, acudiendo a excedentes de las economías individuales, reclamando de ellas parte de sus ingresos, para enjugar sus gastos, satisfaciendo de esta manera necesidades de carácter público (ejemplo: cuotas culturales o deportivas, becas, etc.)".

El concepto de ingresos públicos lo define nuestra Constitución Política en el Título XVIII sobre la Hacienda Pública. En el Art. 118 dice: "Forman la Hacienda Pública...Inciso 4º Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a im---

^{12/} Francisco Gabriel. Principios de Hacienda Pública, editorial Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 271.

puestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan".

Impuesto, Concepto

Lo primero en materia de Ingresos Públicos es hacer la distinción de lo que es el impuesto y las otras percepciones que recauda o recibe el Estado por uno u otro concepto. En sus Principios de Economía, el Profesor Taussig dice que: "La esencia del impuesto, lo que lo diferencia de otros tipos de cargas impuestas por el Gobierno, es la ausencia de un "Quid pro quo" directo entre el pagador del impuesto y la autoridad que lo percibe" ^{13/}.

Este concepto nos establece, en otras palabras, que el impuesto es una carga compulsiva dispuesta por una autoridad competente, en tanto que hay otras importantes fuentes de ingresos públicos que constituyen verdaderos precios cargados por la autoridad pública en virtud de la prestación de servicios específicos (tasas), o por el suministro de mercaderías determinados, e incluso, los precios cobrados por la utilización de bienes de propiedad pública. Estos precios son voluntarios, en tanto que los impuestos son cargados compulsivamente en virtud del imperio del Estado y la justificación del ingreso para el cumplimiento de sus fines en la sociedad.

La misma idea encontramos en el autor anteriormente citado, Eheberg, para quien el impuesto es "la prestación, por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público

^{13/} Citado por Hugh Dalton. Principios de Finanzas Públicas. Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 30.

que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

Desde luego hay que advertir que en materias tributarias no hay compartimentos estancos, definiciones y conceptos rígidos, pues como tendremos oportunidad de ver más adelante, los impuestos se pueden convertir en tasas, "cuando los servicios -- prestados por la autoridad pública a los contribuyentes mantienen una cierta relación con los pagos efectuados por estos últimos. Las tasas locales por el suministro de agua, en los lugares en que no existen medidores, constituyen una prueba de ello", según lo ejemplariza Dalton ^{14/}.

Lo esencial, como punto de partida en el análisis tributario, es no perder de vista que los impuestos representan una contribución compulsoria e irrecíproca al Estado; y que hay excepciones como las licencias y derechos, que son pagar por servicios recibidos y sobre cuya naturaleza específica se verá más -- adelante.

Otra circunstancia que debemos tener presente es la naturaleza de impuestos con rubro específico, destinados a cumplir un propósito determinado, que mantienen un ámbito exclusivo en cuanto al sujeto de la imposición, como el referido a los automovilistas con el propósito de construir carreteras o alguna obra de infraestructura determinada. En este sentido es valdadera la definición de impuestos dada por Elliot R. Morss al decir: "Gra-

14/ Hugh Dalton, obra citada, pág. 33.

vámenes obligatorios que no están necesariamente relacionados --- con determinados beneficios recibidos". ^{15/}

De este concepto al igual que de los anteriores, podemos extraer estos elementos básicos de impuestos:

- a) Prestaciones en dinero reclamados coactivamente por el Estado, derivándose así el concepto de contribuciones compul_usorias a que aludimos al principio;
- b) La cantidad percibida y su forma de percepción son fijadas unilateralmente por el Estado sin existir contraprestación, considerándose en este caso como la importante diferencia de otras fuentes de ingresos públicos, ya que la esencia - del concepto como lo hemos señalado antes no descansa en - un "quid pro quo", entre el sujeto del impuesto y el Estado en forma directa; y
- c) El ingreso así percibido sirve para el financiamiento de - los servicios públicos que concurren a la satisfacción de las necesidades sociales.

Las Tasas

De lo anteriormente estudiado se colige fácilmente que -- las tasas, "a contrario sensu", no tienen carácter obligatorio por cuanto son pagos/^{realizados}por servicios recibidos por parte del Estado. Otro elemento de las tasas, consiste en que no se canalizan hacia la cobertura de gastos estatales que satisfagan las necesi_udades de la comunidad sino que, por lo general, se orientan ha-- cia el financiamiento de los gastos relacionados con el funciona_umiento de la actividad económica generadora de dichos servicios. Ejemplos de tasas son el pago de estampillas de correo, pago de

^{15/} Elliot R. Morss y Jorgen Lotz. "El esfuerzo impositivo de -- los países en desarrollo. Finanzas y Desarrollo. Volumen 6, Nº 3, Sep. 1969, pág. 43.

cuota por el registro de una escritura pública, cuota que se paga por el servicio de aduanas, cuota por la visación de pasaportes, etc.

Es tesis generalizada y dentro de la teoría general impositiva, que las tasas se prestan con mayor facilidad a la injusticia contributiva porque no miden la capacidad del contribuyente sino que se fijan en igual grado para todos sin consultar la capacidad de pago del contribuyente. Esto es cierto por cuanto el Gobierno fija su atención en la medida del servicio que proporciona, y lo presta en condiciones igualitarias para todos los usuarios, sin tomar en cuenta la situación económica de cada uno de ellos.

Las tasas se fijan unilateralmente y con carácter obligatorio en igualdad de condiciones para los obligados al pago. De esto se desprende que es justificada la crítica que se hace a las tasas, en el sentido de que se prestan al abuso administrativo y que su uso immoderado y sin control riguroso, repercute lamentablemente en los sectores afectados por la disparidad económica de la sociedad, siendo además que su carácter rígido no permite la realización automática de la justicia, que en la doctrina moderna del ingreso tributario es uno de los fines del ingreso público, compulsorio o voluntario.

CLASIFICACION DE LAS TASAS Y SU NATURALEZA

LEGAL EN EL SALVADOR

Una clasificación general sería en atención al Poder Público que las emite. Así se habla de tasas administrativas y judiciales. Entre nosotros todas las tasas son administrativas y -

tienen naturaleza legal, de conformidad con el numeral 4º del Artículo 118 C. P., que habla de "Derechos". Siguiendo esta terminología, nuestras leyes secundarias no emplean el nombre de Tasas para aludir a esta peculiar forma del ingreso público, sino que se habla, según el caso, de Derechos Aduanales, Derechos Migratorios, Derechos de Matrícula, etc. Esto es una incongruencia porque el legislador con más apego a la terminología técnica, pudo haber dicho: "Tasas Aduanales", "Tasas Migratorias", etc. Pero en todo caso la contraprestación del pago y del servicio configuran la naturaleza jurídica de este ingreso que tiene una tradición antiquísima.

En la doctrina hay otras clasificaciones de las tasas, que es conveniente analizar. Así, se habla de tasas fijas y variables. Las primeras se perciben en la misma cuantía en todos los actos de la misma categoría sometidos al pago de la tasa, mientras que las segundas aún cuando se trata de actos o fenómenos de igual naturaleza, se perciben en distinta cuantía según las especiales circunstancias del caso. Cuando la estampilla de correo se cobra en día laboral ordinario, se paga invariablemente el valor correspondiente a la carta enviada, pero si el servicio postal decide cobrar un poco más cuando el servicio comprado es en días no laborales, estaremos en presencia de una tasa fija, en el primer caso y en el de una tasa variable en el segundo.

Las tasas simples son aquellas que se perciben con motivo de un acto aislado por una actividad pública o que recaen sobre un documento; tasas globales son las que se perciben por un conjunto de actividades públicas descompuestas a veces en una serie

de actos. Hay otras clasificaciones pero estas son las más importantes.

Contribuciones

Las contribuciones fiscales son cuotas en dinero que aporta la ciudadanía al Tesoro Público, ya en forma voluntaria o impuestas por el Estado, para una obra de interés colectivo, que en parte le reporta o no, un beneficio particular. Las primeras se fundamentan en el sentir filatrópico de la población (donaciones, fideicomisos y asignaciones testamentarias a favor del Estado), en tanto que las segundas son las que obligan a la ciudadanía para la construcción de determinada obra (por ejemplo, el pago del colón que se requería para atravesar el Puente Cuscatlán, hace algún tiempo entre nosotros). Para concluir sólo se seña ex puesto que el principio impositivo que estudiamos, desde el punto de vista legal, está regulado en la Carta Magna en el Artículo 119 que establece: "que no pueden imponerse contribuciones si no en virtud de una ley y para el servicio público".

B - IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Una de las más generalizadas clasificaciones de los impuestos en todos los países del mundo es la que los divide en di rectos e indirectos, haciendo la salvedad que modernamente esta clasificación es discutible. Esto es importante apuntarlo desde un principio porque suelen ocurrir problemas de definición ya -- que los criterios de repercusión y administración que tradicio-- nalmente han servido para distinguirlos, son desde todo punto de vista incompletos. Es por ello que nuestro propósito estará ---

orientado a un concepto lo más técnico posible, que abarque ambos criterios en un sentido integral, ateniéndonos más que todo a las posibilidades de traslación, núcleo básico que nos puede aclarar la diferencia sin mayores peligros de confusión.

Impuestos Directos

Impuestos Directos en general son aquellos que gravan el ingreso en el momento de ser generado, es decir cuando el sujeto pasivo es el verdadero pagador de la cuota impositiva, gravando generalmente situaciones normales y permanentes. Estos impuestos recaen sobre las personas físicas o naturales, cuya recaudación es realizable a través de nóminas o bien padrones de contribuyentes. Es decir que cuando se pagan se hace por percusión y el impuesto cae sobre el contribuyente de derecho, considerado tal -- por la ley (pago formal del impuesto al ente titular del mismo). Desde el punto de vista tradicional y esencialmente teórico, estos impuestos presentan una mayor dificultad para su traslación, y básicamente son pagados por las entidades económicas sujetas -- del impuesto. Esto equivale a decir que son impuestos no incorporables al precio del producto, y más bien son impuestos aplicables sobre el beneficio neto de las entidades económicas, para -- sustraer una parte del mismo al propietario de la entidad económica, que debe soportarlo por no ser posible su traslación inmediata. Como ejemplo de estos impuestos entre nosotros tenemos: -- el impuesto sobre la renta, el territorial, el sucesoral, el que recae sobre las donaciones, el de pavimentación, alcabala, etc.

Impuestos Indirectos

Son aquellos cuyo sujeto pasivo no siempre es el verdadero pagador de la cuota impositiva y se caracterizan porque gravan situaciones regularmente eventuales. Son inestables y no se pueden recaudar mediante el empleo de nóminas de contribuyentes. También se caracterizan porque su traslación es fácil a los consumidores de bienes y servicios gravados, ya sea en el consumo o bien en la inversión, por lo que son incorporados insensiblemente al costo del producto de parte de los empresarios que, si bien es cierto que los pagan en primera instancia, luego por incidencia los trasladan al demandante del servicio o producto, quien - en la mayor parte de los casos es una persona distinta o desligada del empresario. Entre los ejemplos que se pueden citar de este tipo de impuestos, están los de importación y exportación, impuestos sobre el timbre fiscal, sobre actividades productivas, - comerciales, jurídicas, etc.

Sobre esta clasificación estamos de acuerdo con Tomassini cuando aclara que "la distinción entre impuestos indirectos y directos no es totalmente precisa. Los primeros no son totalmente trasladables, así como los impuestos directos no son del todo imposibles de trasladar. Pero el grueso de ambos responde a las características apuntadas" 16/.

Concretando lo dicho anteriormente, se puede afirmar que existen tres criterios diferenciales entre los impuestos direc--tos e impuestos indirectos:

16/ Tomassini Roberto y González Norberto. Introducción al Estudio del Ingreso Nacional. EUDEBA, pág. 10.

I) Atendiendo a la fecha de recaudación del impuesto. Son directos los que se pagan mediante listas nominativas de contribuyentes y en plazos periódicos conocidos de antemano. Por el -- contrario se consideran indirectos los que se abonan en el momento en que se realizan ciertos actos, tal sucede con la transmi-- sión de bienes de consumo;.

II) Atendiendo el efecto económico de los impuestos. Son directos aquellos en los que el contribuyente no los repercute, al menos con autorización del legislador. Por el contrario, son indirectos aquellos en los que se manifiesta el efecto económico de la repercusión;

III) Atendiendo al momento de gravar la renta. Este parece ser el criterio de mayor aceptación, y corresponde al momento en que precisamente se grava la renta. Así son directos los impuestos que se satisfacen por parte del Estado en el momento de percibirla; e Indirectos, los que abona el contribuyente en el momento en que da salida a su renta a través del consumo o de otra modalidad cualquiera.

Sin perjuicio de adoptar el tercer criterio de los enumerados por ser más técnico en todo sentido, es conveniente traer a cuenta que cualquier clasificación que se adopte, no es de ninguna manera tajante y categórica. Así por ejemplo, en el regimen impositivo salvadoreño, el impuesto sobre la renta está considerado como directo y, a pesar de ello, no se puede sostener la im posibilidad plena de su traslación, sobre todo, cuando quien lo paga lo puede trasladar hacia atrás, para el caso a los factores de la producción. Lo mismo podemos decir en el caso de un impuesg

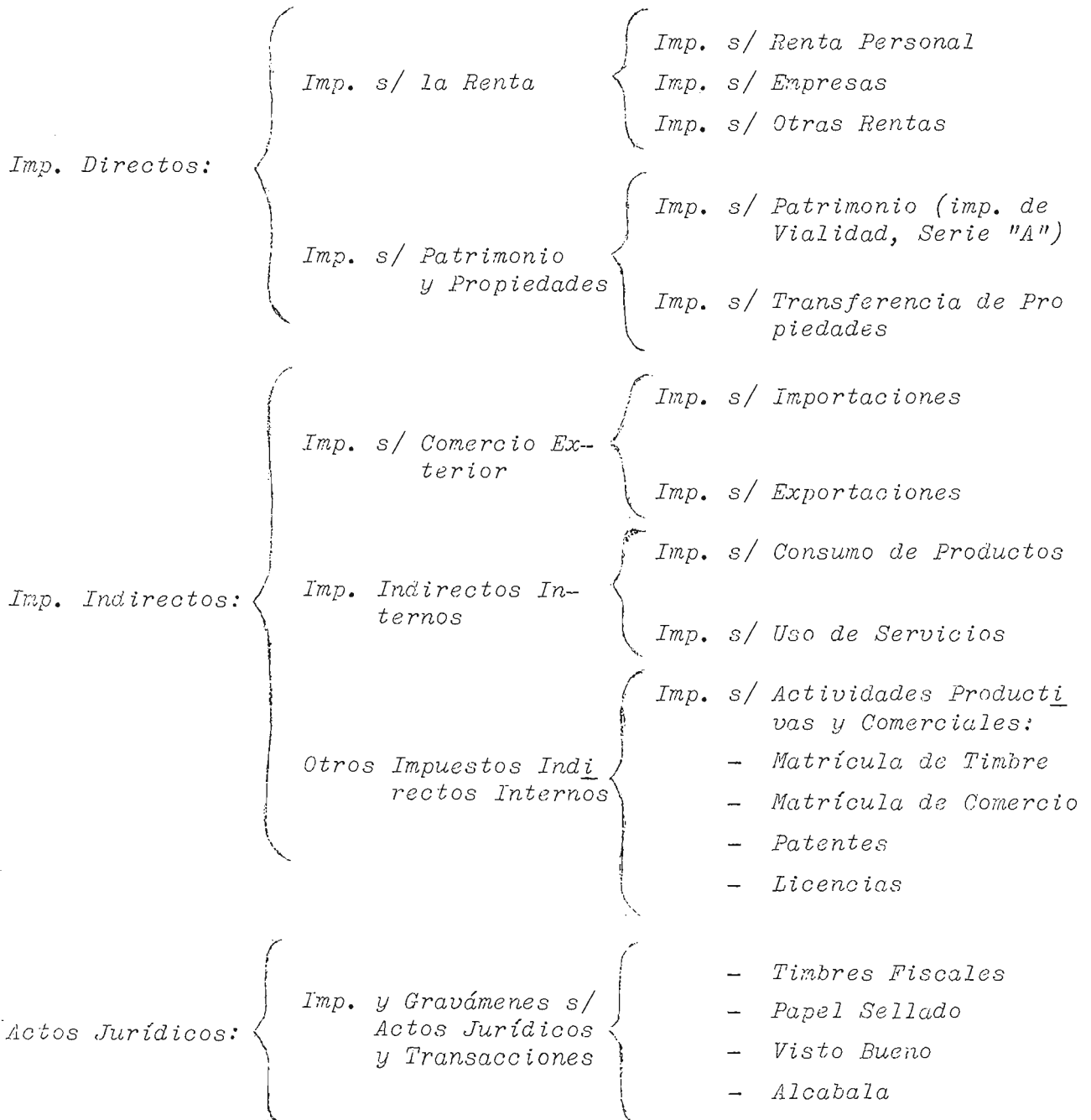
to indirecto, que como ya vimos, es el que recae sobre las ventas y puede ser que el fabricante o la entidad económica productora esté en condiciones, dados sus costos no elevados, de absorberlo en parte o en su totalidad. Esto se puede apreciar claramente cuando el producto gravado tiene una demanda elástica.

Resumiendo pues, y de acuerdo con la tradición doctrinaria que pone énfasis en el fenómeno de la percusión, adoptaremos esta clasificación tanto por razones didácticas como porque nuestro sistema tributario la mantiene y desarrolla en todos sus esquemas generales impositivos.

C - UBICACION DE LOS IMPUESTOS EN NUESTRA ESTRUCTURA TRIBUTARIA. ESQUEMA GENERAL

Hemos considerado conveniente recurrir a la clasificación tradicional de dividir los Impuestos en Directos e Indirectos, para analizar la composición de la estructura tributaria del Gobierno Central de El Salvador. El resto de los ingresos tributarios los hemos considerado como Otros Impuestos, los cuales, para efecto de análisis, son equivalentes a los actos jurídicos, tal y como aparecen clasificados por el Consejo Nacional de Planificación y Coordinación Económica, en su publicación "Indicadores Económicos y Sociales", en la sección que corresponde a Finanzas Públicas. En tal sentido, se puede presentar esquemáticamente los Ingresos Tributarios del Gobierno Central de nuestro país en la forma siguiente:

ESQUEMA GENERAL



D - LOS IMPUESTOS EN NUESTRA ESTRUCTURA TRIBUTARIA.
CONCEPTUALIZACION.

Seguidamente se da el concepto específico de cada uno de los rubros que componen el esquema anterior.

Impuesto Directo

Los Impuestos Directos están compuestos por el impuesto - sobre la Renta y el que grava el patrimonio y las propiedades.

Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta como su nombre lo indica es el que grava todas las rentas, cualesquiera que sean las fuentes, - siempre y cuando sean percibidas por personas naturales, sucesio- nes y fideicomisos que se encuentran domiciliados en el país. A las personas jurídicas las grava en cuanto a la renta obtenida - en El Salvador, o bien cuando los ingresos proceden de activida- des realizadas parcialmente en el territorio nacional. En gene- - ral, y para los propósitos de este trabajo, las fuentes de este impuesto de conformidad con el cuadro sinóptico que antecede, no requieren mayor explicación, excepción hecha del rubro que en di- cho esquema dice "Ingresos de Otras Fuentes", que comprende los ingresos percibidos por las rentas vitalicias, regalías, dere- - chos de llave, marca y patentes, premios de lotería, rifas, jue- gos de azar, etc. 17/

Este es un impuesto progresivo y muy amplio, pues compren- de los sueldos y salarios, utilidades, ingresos, beneficios, las ganancias de capital y las utilidades no distribuidas a los so-

17/ Direc. Gral. de Contribuciones Directas. Instructivo para -- llenar el formulario de declaración de Impuesto sobre la Ren- ta. 1964.

cios por las sociedades jurídicamente constituidas.

Tributación sobre el Patrimonio y Transferencia de Propiedades

Este rubro comprende dos tipos de impuestos directos que se dejan enunciados: a) Tributación sobre el patrimonio. Este --- comprende el Impuesto sobre el capital Serie "A", que grava --- anualmente el capital líquido poseído en el país. El capital líquido es el resultado de restar de la suma de los valores que integran el activo de cada contribuyente, el valor de las deudas debidamente comprobadas que formen el pasivo. El impuesto --- se aplica de acuerdo a una tabla de tasas progresivas según el capital imponible. b) Transferencia sobre propiedades. Está integrado por: 1) El impuesto por causa de muerte y 2) Las donaciones a título gratuito.

1) El Impuesto sobre sucesiones

Se calcula según una escala de tasas progresivas de acuerdo al monto de la masa líquida hereditaria y el grado de parentezco de los asignatarios con el causante. Este impuesto grava la masa total líquida transmitida por herencia, legado o donación por causa de muerte o en virtud de fideicomiso. Los sujetos de este impuesto son los herederos, legatarios, donatarios, asignatarios y beneficiarios de fideicomisos, nacionales o extranjeros, estén o no domiciliados en el país.

2) El Impuesto de Donaciones

Recae sobre el valor de los bienes muebles e inmuebles o derechos reales sobre inmuebles objeto de donación entre vivos, sea donación simple o revocable seguida de tradición.

IMPUESTOS INDIRECTOS. La tributación indirecta en El Salvador comprende los impuestos sobre el Comercio Exterior y los Impuestos Indirectos Internos, así como los que hemos llamado --Otros Impuestos Indirectos Internos.

Los impuestos sobre el Comercio Exterior comprenden, tanto los de Importación como los de Exportación.

IMPUESTOS QUE GRAVAN LA IMPORTACION. Las disposiciones que regulan estos impuestos se encuentran sujetas a lo dispuesto en el Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación y su Protocolo sobre Preferencia Arancelaria Centroamericana, suscrito por los cinco países de la región en San José (1º de septiembre de 1959), y sus Protocolos adicionales. --También afectan a esta legislación especial los acuerdos contenidos en el Tratado General de Integración Económica Centroamericana suscrito en Managua el 13 de diciembre de 1960 y su Protocolo firmado en Tegucigalpa el 16 de noviembre de 1962. El objetivo --del Convenio no fue otro que la adopción por los cinco países --Centroamericanos, de una política arancelaria al logro de la integración y el desarrollo económico.

IMPUESTOS QUE GRAVAN LA EXPORTACION. La tributación de --nuestro comercio exterior está integrada principalmente, por el impuesto sobre el café y sobre el camarón.

IMPUESTO SOBRE EL CAFE. Es un gravamen Ad-Valorem sobre --el precio del café producido en el país y que se exporta. Son sujetos del impuesto los exportadores de café o los suministrado--res de café a las fábricas de café soluble. (La base del impues-

to es el valor libre a bordo en puerto salvadoreño (FOB) del --- quintal de 46 Kg. de café en "oro" que se exporta. Se exime del impuesto, el café de consumo local. La tarifa es de tasas progresivas.

IMPUESTO SOBRE EL CAMARON. Fue establecido por el Decreto N° 154 del 5 de junio de 1961. La administración del impuesto corresponde a la Dirección General de Renta de Aduanas. Es relativamente reciente (US \$ 0.06 por cada 453 gramos netos de camarón que se exporte).

IMPUESTOS INDIRECTOS INTERNOS. Esta parte del esquema comprende dos rubros principales: a) Impuestos sobre el consumo de productos y b) Impuestos sobre el uso de servicios.

Los primeros representan la imposición tributaria sobre artículos considerados básicos para la subsistencia humana. Los segundos son en su mayoría contraprestaciones por el pago de servicios, recibidos de entidades públicas o privadas (Tasas).

A) Impuestos sobre Consumo de Productos

En este rubro están los gravámenes que recaen sobre -- consumo de bienes que en el orden de mayor rendimiento son los -- impuestos sobre alcohol, bebidas alcohólicas y vinos, cigarri--- llos, azúcar y bebidas gaseosas; harina, productos derivados del petróleo, productos de tocador y cosméticos, fósforos y produc--- tos no clasificados. A continuación se hace una breve exposición de los más importantes:

1) Impuesto sobre alcoholes, bebidas alcohólicas y vinos.

La industria licorera y cervecera en El Salvador está en

manos de la iniciativa privada, pero sujeta a estrictas regulaciones desde la etapa de producción hasta la de ventas al consumidor final. Estos son de los más importantes entre los indirectos internos. Su administración está a cargo de la Dirección General de Contribuciones Indirectas y se recaudan antes de que los productos salgan de las destilerías con destino a los lugares de distribución. Estos se pagan en forma directa en la Administración de Rentas respectiva, de acuerdo a tasas específicas por litro o fracción según donde se encuentra instalada la fábrica o bien en la Aduana correspondiente. La legislación contiene un regimen de sanciones para los infractores y está sujeta al transporte de productos de alcoholes a una estricta supervisión.

2) El Impuesto sobre Cigarrillos

El impuesto sobre los cigarrillos de producción nacional es específico por cuanto la base es la unidad producida, pero tiene ciertas características ad-valorem porque el impuesto varía con relación a ciertos niveles de producción. Grava también los cigarrillos importados. Son impuestos que los paga tanto el productor como el importador según el caso, por medio de la adquisición de timbres fiscales. Por excepción, el gravamen sobre cigarrillos fabricados a mano en el país, se paga al adquirir el papel con que se elaboran, pues, en el precio de éste, además de su costo se incluye al monto del impuesto. El Estado mantiene el monopolio de la importación y distribución del papel.

3) Cerveza y bebidas gaseosas

El impuesto sobre la cerveza grava la fabricación nacional y la extranjera que se consume en el país y se paga adhirien

do a cada envase el timbre fiscal respectivo.

Con relación al impuesto que recae sobre bebidas gaseosas se recauda por medio de la venta de timbres a los fabricantes, - quienes deben también adherirlos a los envases respectivos. Su - administración está a cargo de la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

4) Impuesto sobre el azúcar

Para el cobro del impuesto y control de su recaudación en lo que respecta al azúcar, se sujeta a cuotas para cada ingenio azucarero. Si se trata de azúcar centrifugada, sulfitada o cruda, el impuesto se paga por el ingenio respectivo al salir del mismo para su consumo en el país, debiendo a ese objeto pesarse y envasarse en envase de capacidad autorizada, dentro de las 24 horas siguientes a su producción.

5) Impuesto sobre la harina

El objeto del impuesto sobre la harina fue el compensar - la disminución de los ingresos provenientes de los derechos de - importación, como consecuencia del establecimiento de molinos en el país. Su administración está a cargo de la Dirección General de Aduanas y se liquida en las pólizas correspondientes a las importaciones de trigo, recaudándose conjuntamente con los dere----chos de importación a que está sujeta dicha materia prima.

6) Impuesto sobre productos derivados del petróleo

En cuanto al impuesto sobre los productos derivados del - petróleo, nacionales o importados, se recauda en el acto de la - extracción de los productos de las plantas refinadoras o de los

tanques de depósito franco ubicado en los puertos salvadoreños.

Este impuesto fue regulado a partir del 4 de abril de --- 1963 mediante el Decreto N° 294, el cual ha tenido una aplica--- ción constante. Es de aclarar que el Gobierno y todas sus depen--- dencias dentro de su organización se encuentran exentas de tal - impuesto, el cual se administra y controla por las Aduanas, las que se encargan de su recaudación.

7) Impuesto sobre Fósforos y Cerillos

El impuesto recae sobre fósforos o cerillos de fabrica--- ción nacional o extranjera que se consumen en el país y se paga por el productor o importador mediante el timbre respectivo.

Impuesto sobre el uso de Servicios

Este es el otro rubro constitutivo como hemos visto de -- los Impuestos Indirectos Internos. Los principales servicios a -- que su ingreso fiscal se refiere son:

- a) Pasaje marítimo y aéreo;
- b) Primas de seguros;
- c) Espectáculos públicos;
- d) Matrícula de vehículos.

El primero de estos impuestos consiste en una tasa del -- 10% ad-valorem que grava cada pasaje que se compre en nuestro te-- rritorio, ya sea marítimo o aéreo, incluyendo los comprados o ex-- tendidos en el extranjero siempre y, cuando se originen en nues-- tro territorio. En el caso de tratarse de pasaportes oficiales, diplomáticos o similares que garanticen la calidad del pasajero, existe exención del impuesto.

El impuesto sobre espectáculos públicos se paga por las - empresas correspondientes en las Delegaciones Departamentales o Tesorerías Municipales el día siguiente de la función respectiva.

En cuanto a la tributación sobre vehículos, su estructura descansa en una triple tributación al gravarse la matrícula, el traspaso y el cambio de tonelaje de los vehículos. Hay tarifa de acuerdo con la naturaleza del vehículo.

OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS INTERNOS

Este rubro es el último en que se descompone la rama de - los impuestos Indirectos Internos y está compuesto por los gravámenes que recaen sobre las actividades productivas y comerciales. Los principales son los siguientes: Impuestos sobre estableci---mientos comerciales e industriales (matrícula de timbres); patente para expender aguardiente, alcohol y licores extranjeros; matrículas de comercio (sobre establecimientos comerciales e industriales); impuestos sobre ingresos por exhibición de películas; Licencias para Droguerías, laboratorios y farmacias; matrículas de compañías y agencias de seguros, etc. Todos estos impuestos - recaen sobre la actividad industrial y mercantil del país.

ACTOS JURIDICOS

Estos impuestos recaen sobre los documentos públicos y -- privados que la ley determina y que son extendidos en el país. - Se pagan por medio del uso obligatorio de papel sellado para los documentos gravados. Recaen asimismo sobre los actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados que la ley determina, extendidos en el país o que deban surtir efecto en él. Obliga a los compradores, adquirentes, beneficiarios interesados en los documentos gravados. Su estudio y análisis particular se verá en el Capítulo III.

CAPITULO II

ANALISIS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR

II-1 COMPOSICION DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

Con el propósito de iniciarnos en una primera etapa sobre la composición de la estructura tributaria del Gobierno Central, en esta parte se considerarán los impuestos más importantes que integran cada rubro, para lo cual tomaremos como base el ejercicio fiscal correspondiente al año 1968, por considerarlo normal y relativamente reciente en el análisis objetivo que nos proponemos realizar.

A - IMPUESTOS DIRECTOS

Al relacionar la primera parte del esquema que nos sirve de patrón, para clasificar en su parte medular los impuestos directos e indirectos en la parte final del capítulo anterior, - con el año de 1968 ya citado, podemos distribuir los impuestos directos y su participación en la recaudación fiscal como componente de la estructura tributaria así:

Cuadro N° 1

ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS ^{a/} 1968

Clase de Impuestos	Monto	% de los Ingresos Tributarios
Imp. sobre la Renta	₡ 45.226.410	20.8
Imp. s/ Patrimonio (Vialidad Serie "A")	15.550.999	7.2
Imp. s/ Suc. y Donaciones	3.454.144	1.6
Total Impuestos Directos	₡ 64.231.553	29.6

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

Tal como se puede apreciar en el cuadro anterior, los impuestos sobre la renta fueron los que alcanzaron mayor productividad fiscal por cuanto representaron el 20.8% de los ingresos tributarios, es decir más de la quinta parte de los ingresos del Gobierno; el otro componente de los impuestos sobre el patrimonio y transferencia de propiedades representó para el año analizado el 8.8% del total de los ingresos tributarios. Dichos componentes, dentro de su propia línea de tributación directa, representaron respectivamente el 70.4% y el 29.6%, cuadro Nº 5.

En su conjunto los impuestos directos alcanzaron en términos absolutos el valor de ₡ 64.2 millones de colones que en términos relativos representaron el 29.6% del total de los ingresos tributarios. Estos, con respecto al producto territorial bruto a precios de mercado para el mismo año, fueron del orden del 2.8%, lo cual significó que por cada cien colones que produjo El Salvador por concepto de bienes y servicios durante el año de 1968, - al sector Gobierno le correspondieron por concepto de impuestos directos ₡ 2.80 (dos colones, ochenta centavos).

B - IMPUESTOS INDIRECTOS

Correspondió a los impuestos indirectos una mayor significación dentro de la composición de la estructura tributaria, por cuanto para el año que se analiza fueron del orden de - - - ₡ 142.5 millones de colones, representando el 65.7% del total de los ingresos tributarios (cuadro Nº I-1 del apéndice estadístico). Dentro de este rubro su mayor participación correspondió a los impuestos sobre el comercio exterior los cuales se analizan a -- continuación:

Impuestos sobre el Comercio Exterior:

En orden decreciente en lo que respecta a su rendimiento fiscal, estos impuestos que representaron el 54.3% de los impuestos indirectos, se analizan en el cuadro que a continuación detalla:

Cuadro N° 2

IMPUESTOS INDIRECTOS: ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS
SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

1968

Impuesto sobre	Monto	Porcentaje de Impuestos sobre	
		Exportación o Importación	Comercio Exterior
<u>Exportación</u>	₡ 24.414.954	100.0	31.6
Café	23.659.684	96.9	
Camarón	723.251	3.0	
Otros	32.019	0.1	
<u>Importación</u>	52.911.760	100.0	68.4
Productos Manufacturados	16.987.307	34.1	
Maq. y Materiales de Transporte	11.586.223	21.9	
Artículos Manufacturados	7.825.681	14.8	
Productos Químicos	5.965.021	11.3	
Productos Alimenticios	5.625.198	10.6	
Combustibles, lubricantes, minerales y productos co- nexos	2.894.258	5.5	
Bebidas y Tabacos	1.680.162	3.2	
Otros	347.910	0.6	
Total Impuestos Comercio Ex- terior	77.326.714	-	100.0

FUENTE: Informe Complementario Constitucional. 1968.

Como puede observarse, la participación que tuvieron los impuestos sobre el comercio exterior fue del orden de ₡ 77.3 millones de colones, monto que representó el 35.6% (cuadro n° 5) - del total de los ingresos tributarios. Dentro de este rubro, la

fuente de mayor rendimiento fiscal correspondió a los ingresos derivados de los derechos de importación, cuyo valor de ₡ 52.9 millones de colones representó el 68.4% del comercio exterior y el 24.4% de los ingresos tributarios para 1968.

La recaudación proveniente de Productos Manufacturados y de Maquinaria y Materiales de Transporte, constituyeron el grueso del valor de los derechos de importación con el 56.0%. El rubro "Otros" dentro de los gravámenes de importación, que aparece en el cuadro nº 2 que se comenta, comprende Materiales Crudos no Comestibles (excepto Combustibles), aceites y manteca de origen animal y vegetal, etc., los que, por tener poca participación -- (0.6%) dentro de la composición de los derechos de importación -- no se detallaron en el cuadro nº 2.

En cuanto a los ingresos derivados de los derechos de exportación, representaron el 31.6% del comercio exterior. Su rendimiento fue de ₡ 24.4 millones de colones que representaron el 11.3% del total de los ingresos tributarios. En gran medida dependen de los gravámenes derivados del café, casi el 97.0% en el año comentado. Consiguientemente, su rendimiento es incierto, debido a los fluctuantes precios internacionales del café y a las restricciones propias dentro de las cuotas determinadas por la O. I. C.

Impuestos Indirectos Internos

Este renglón fiscal comprende los impuestos que gravan al Consumo de Productos y los que gravan el Uso de Servicios. Su -- rendimiento fiscal produjo ₡ 63.1 millones de colones que representaron el 29.1% (cuadro nº 5) del total de los ingresos tribu-

tarios y cuya composición en la estructura tributaria se presenta en el cuadro siguiente:

Cuadro N° 3

IMPUESTOS INDIRECTOS: ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS INTERNOS
1968

Impuestos sobre	Monto	Porcentaje de Impuestos sobre	
		Consumo o Uso de Servicios	Impuestos Internos
<u>Consumo</u>	₡ 57.767.569	100.0	91.2
Productos alcohólicos	22.640.245	39.3	
Productos derivados del petróleo	16.852.698	29.3	
Cigarrillos	10.521.006	18.3	
Azúcar	4.435.273	7.7	
Otros	3.109.347	5.4	
<u>Uso de Servicios</u>	₡ 5.556.589	100.0	8.8
Matrícula de Vehículos	3.357.067	60.4	
Pasajes Marítimos y Aéreos	1.190.574	21.4	
Otros	1.108.948	18.2	
Total Impuestos Internos	₡ 63.124.158	-	100.0

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

Los impuestos internos que gravaron el consumo de productos, constituyeron el segundo grupo de gravámenes de importancia dentro de la tributación indirecta, pues representaron con respecto a éstos el 40.4%, ya que rindieron ₡ 57.8 millones de colones y en tal sentido representaron el orden del 26.5% (cuadro n° 6) del total de los ingresos tributarios.

De conformidad con el cuadro n° 3, es posible detectar -- que el impuesto sobre los productos alcohólicos constituyeron -- una de las fuentes de ingreso más productivas para el Gobierno. Se puede observar que el rendimiento del impuesto del café (cuadro n° 2) representó el 10.9% del total de los ingresos tributarios, lo cual es prácticamente igual al 10.4% que representó la

tributación de los productos alcohólicos. Esta circunstancia nos permite deducir que el consumo de productos alcohólicos es bastante elevado. Tómese nota que la cantidad de ₡ 22.6 millones lo generó el consumo de dichos productos cuya demanda se incrementó con las importaciones controladas a través de los ingresos provenientes de Bebidas y Tabacos que aparece en el cuadro nº 2. Dicho rubro no es todo lo significativo que pudiera ser, debido al contrabando exagerado, a pesar de una legislación sobre la materia que se ha vuelto inoperante en nuestro medio.

El rubro tributario "Otros" (del cuadro nº 3) que aparece dentro de la categoría de los impuestos al consumo comprende: Bebidas Gaseosas, Harina, Fósforos y Productos no Clasificados, con rendimientos fiscales de ₡ 1.188.695, ₡ 1.295.458, ₡ 613.344 y ₡ 11.850, respectivamente. No se detallaron en dicho cuadro por ser su participación pequeña. Tómese nota que en su conjunto este rubro representó el 1.5% del total de los ingresos tributarios.

El rendimiento de los impuestos sobre el Uso de Servicios que fue de ₡ 5.5 millones, representó el 2.6% (cuadro nº 6) del total de los ingresos tributarios para el año analizado.

El rubro "Otros" que aparece dentro de la categoría Uso de Servicios, comprende Primas de Seguros y Espectáculos Públicos que por su bajo rendimiento no se detallaron.

En su conjunto representó el 0.5% del total de los Ingresos Tributarios.

C - OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS (Grav. s/ Actividades Productivas y Comerc.) Y ACTOS JURIDICOS

Constituyen los dos últimos componentes en la estructura tributaria, de conformidad con el esquema que aparece al final del primer capítulo. Dada la poca participación que rinden los gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales -el primero de dichos componentes- los presentamos a la par de los Actos Jurídicos en el cuadro siguiente:

Cuadro Nº 4

IMPUESTOS INDIRECTOS: ESTRUCTURA DE OTROS IMPUESTOS
INDIRECTOS INTERNOS Y DE LOS ACTOS JURIDICOS
1968

Clase de Impuesto	Monto	Porcentaje de Impuestos sobre	
		Otros Internos o Actos Jurídicos	Ingresos Tributarios
<u>Otros Imp. Indirectos Int.</u>	₡ 2.044.007	100.0	0.94
Gravámenes s/Actividades Productivas y Comerciales	1.374.359	67.2	
Otros Imptos. y Gravámenes Diversos	669.646	32.8	
<u>Actos Jurídicos</u>	10.292.646	100.0	4.74
Timbres Fiscales	5.652.910	54.9	
Papel Sellado	2.236.121	21.7	
Alcabala	2.083.934	20.3	
Otros	319.681	3.1	

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

El primer rubro de esta clasificación generó para el año analizado la cantidad de ₡ 2.0 millones que representaron el 0.94% del total de los ingresos tributarios, según el cuadro nº 4. Dicho rubro comprende una serie de impuestos de bajo rendimiento fiscal, figurando entre ellos en miles de colones los siguientes: Patentes para Expende Aguardiente, Alcohol y Licores Extranjeros con ₡ 589.1; Impuestos sobre Ingresos de Exhibición

de Películas ₡ 216.1; Impuestos sobre Establecimientos Comerciales e Industriales (Matrícula de Timbres) ₡ 205.3. Completan este rubro con recaudaciones fiscales inferiores a los ₡ 140.000 - cada uno de los siguientes: Licencias para Droguerías, Laboratorios y Farmacias; Matrícula de Comercio; Licencias para Comercio de Armas de Fuego; Matrícula de Compañías y Agencias de Seguro.

Al sumarse el valor de ₡ 2.044.007 que es el total de estos gravámenes, con el valor de los ingresos provenientes sobre el Uso de Servicios (cuadro nº 3), alcanzaron la cuantía de - - - ₡ 7.6 millones de colones que aparecen en el cuadro nº 6 como - - - Otros Impuestos Indirectos y representaron el 3.5% del total de los ingresos tributarios.

El otro componente Impuestos y Gravámenes sobre Actos Jurídicos y Transacciones conocido como ACTOS JURIDICOS, está formado por los ingresos provenientes de los Timbres Fiscales, Papel Sellado, Alcabala y Otros con una participación de ₡ 5.7, - - - ₡ 2.2, ₡ 2.0 y ₡ 0.3 millones de colones, respectivamente, que - en conjunto alcanzaron el valor de ₡ 10.2 millones, representando el 4.74% del total de los ingresos tributarios.

La proliferación de gravámenes internos en la estructura tributaria en los últimos años, entre los cuales figuran impuestos sobre la Harina de Trigo, Productos derivados del Petróleo, Productos de Tocador y Cosméticos que se mencionan en el cuadro nº 3, han surgido como resultado de la aplicación de la política de sustitución de importaciones a fin de fomentar el desarrollo industrial, lo cual puede provocar dos consecuencias que deben mencionarse: a) una disminución en los impuestos con relación a

los cobrados o dejados de percibir cuando dichos productos se im-
portaban y b) que nuestro país se encontrará con una mayor diver-
sidad de impuestos al consumo de continuarse tal política guber-
namental. Esto puede redundar en una estructura tributaria dema-
siado complicada y que puede traducirse en impuestos que afecten
la asignación de recursos económicos nacionales, dado el creci-
miento del país, principalmente en el sector industrial que nece-
sariamente permitirá una mayor variedad de bienes y servicios --
económicos.

Cuadro Nº 5

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

1968

Clase de Impuestos	Monto	% de los Ingresos Tributarios
Impuestos Directos a/	₡ 64.231.554	29.6
Imp. Indirectos sobre Comercio Exterior	77.326.714	35.6
Imp. Indirectos Internos	63.124.158	29.1
Otros Impuestos Indirectos Internos	2.044.007	0.9
Actos Jurídicos	10.292.646	4.8
TOTAL Ingresos Tributarios	₡ 217.019.079	100.0

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

El cuadro anterior recoge en forma global los ingresos --
tributarios del año analizado. Su recaudación y participación es
tá considerada con respecto al total de los ingresos tributarios.

En otras palabras podríamos decir que el cuadro citado es
el resumen de la composición de los diferentes ingresos tributa-
rios, que previamente se han analizado en los cuadros anteriores

del presente capítulo.

Cuadro N° 6

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

(Miles de Colonos)

1968

Clase de Impuestos	Monto	% de los Ingresos Tributarios
<u>Impuestos Directos a/</u>	¢ 64.231.5	29.6
Renta	45.226.4	20.8
Patrimonio y Propiedades	15.551.0	7.2
Sucesiones y Donaciones	3.454.1	1.6
<u>Impuestos Indirectos</u>	134.894.3	62.2
Importación	52.911.8	24.4
Exportación	24,414.9	11.3
Al Consumo	57.567.6	26.5
<u>Otros Impuestos Indirectos</u>	7.601.5	3.5
Uso de Servicios	5.556.6	2.6
Act. Product. y Comerciales	1.374.8	0.6
Otros Imp. y Grav. Diversos	669.6	0.3
<u>Actos Jurídicos</u>	10.292.7	4.7
Timbres Fiscales	5.652.9	2.6
Papel Sellado	2.236.1	1.0
Alcabala	2.084.0	1.0
Otros	319.7	0.1
Total Ingresos Tributarios	217.091.0	100.0

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

El cuadro n° 6, nos permite analizar la composición de -- los ingresos. En este caso se sigue el criterio adoptado al inicio del presente capítulo, es decir, considerando los Impuestos Directos, Indirectos y Actos Jurídicos enmarcados dentro del cuadro clasificatorio adoptado por CONAPLAN en su publicación Indicadores Económicos ya citado. Tal como se presentan los impuestos mencionados y sus correspondientes subcuentas,

tributarias, los impuestos indirectos representaron el 70.4% de los ingresos tributarios en relación a los directos que alcanzaron el 29.6%. Estos, en valores absolutos, son del orden de --
¢ 152.8 y ¢ 64.2 millones de colones, respectivamente.

II-2 CARACTERISTICAS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR

Para tener un panorama general a fin de conocer la bondad o deficiencia de la estructura tributaria de El Salvador, es necesario considerarla desde tres puntos de vista:

En primer lugar, precisa conocer la proporción en que participa el sector gubernamental con respecto al producto territorial bruto, generado en un período determinado, para detectar la magnitud de la razón tributaria o coeficiente impositivo, lo --- cual implica considerarla tanto a través de la tributación directa (T_d) como en relación a la tributación indirecta (T_i).

En segundo lugar, determinar el grado de progresividad o regresividad del sistema en su conjunto, para establecer los sectores de la población salvadoreña que efectivamente pagan los impuestos captados por el sector gubernamental.

Finalmente, determinar el grado de flexibilidad que tiene nuestro sistema, lo que nos permitirá ratificar la progresividad o regresividad del mismo. Habrá que recurrirse con este objeto, a un coeficiente que nos permita establecer la relación existente entre los movimientos registrados en la recaudación fiscal -- del Gobierno Central, con respecto a los movimientos registrados en el producto territorial bruto a precios de mercado (PTB_{pm}).

A - CARGA TRIBUTARIA

Utilizando la información del cuadro nº 5, presentamos a continuación la carga tributaria de nuestro país:

Cuadro Nº 7

CARGA O PRESION TRIBUTARIA

(Miles de Colones)

1968

Clase de Impuesto	Monto	Carga Tributaria
<u>Impuestos Directos a/</u>	₡ 64.231	2.80
Renta	₡ 45.226	1.97
Patrimonio y Propiedades	19.005	0.83
<u>Impuestos Indirectos</u>	152.768	6.66
Comercio Exterior	77.327	3.37
Internos	63.124	2.75
Otros Internos	2.044	0.09
Actos Jurídicos	10.293	0.45
TOTAL Ingresos Tributarios	₡ 217.019	9.46

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional 1968.

La carga o presión tributaria, es la proporción en que participa el Gobierno con respecto al producto territorial bruto (a precios de mercado), que se generó en 1968 y cuya relación puede ser expresada en la forma siguiente

$$CT_{68} = \frac{GTI \times 100}{PTB}$$

Donde, CT significa la carga tributaria para el año analizado; GTI representa el gravamen total impositivo que soporta la renta, lo cual equivale al total de los ingresos tributarios (₡ 217.019 miles) y PTB el producto territorial bruto a precios

de mercado, para dicho año fue de ₡ 2.291.911 (milos de colonos).

Sustituyendo en la fórmula anterior tenemos:

$$CT_{68} = \frac{217.019 \times 100}{2.291.911} = 9.46\%$$

Esto nos permite afirmar que por cada colón producido en el país, al Gobierno le correspondieron nueve centavos y medio.

En el cuadro anterior, aparece la carga tributaria tanto directa como indirecta, la cual representó para el año analizado el orden del 2.80% y del 6.66% respectivamente. Esto significó - que por cada cien colonos que El Salvador, produjo en concepto - de bienes y servicios el sector gubernamental captó ₡ 2.80 provnientes del sector rentístico y patrimonial. La cantidad de - - - ₡ 6.66 provino del pago de impuestos indirectos.

En este sentido la carga tributaria o esfuerzo impositivo se expresa como un porcentaje del producto, relación que para la mayor parte de los países en desarrollo es muy reducida, en comparación con la cantidad de ingresos captados por el Gobierno en países desarrollados que oscila entre el 25% y el 30%, siguiendo al economista Martner ^{1/}.

Un ejemplo concreto de tales países, lo presenta el Reino Unido para los años comprendidos de 1963 a 1969; período dentro del cual la carga tributaria alcanzó un promedio del 29.7%. Durante los años 1968 y 1969, el coeficiente impositivo superó dicho promedio, por cuanto llegó a niveles del 32.3% y 32.1%, respectivamente, después de una tendencia creciente a partir de - - -

^{1/} Martner Gonzalo, Presupuesto por Programas. 1ª Edición Siglo XXI Editores, Capítulo Primero, pág. 22.

1964, de conformidad con el cuadro N° 8 que aparece a continua--
ción:

Cuadro N° 8

REINO UNIDO: CARGA TRIBUTARIA

(Millones de Millones de Libras Esterlinas)

1964 - 1969

Concepto	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1963/69
Ingresos Tributarios	8.458	8.975	9.832	10.649	12.250	13.783	14.478	11.203
Producto Interno Bruto	30.24	32.87	35.32	37.67	40.50	42.55	45.17	37.76
Carga Tributaria	27.9	27.3	27.8	28.3	30.2	32.3	32.1	29.67

FUENTE: Cálculos en base a cifras de International Financial Statistics. Volumen XXIII, Dic. 1970. N° 12 pp. 338 y 339.

Los casos de El Salvador y el Reino Unido parecieran indi-
car que la carga tributaria es mayor en los países desarrollados.
Sin embargo, no puede establecerse una relación directa de dicho
coeficiente con el desarrollo económico, por cuanto el papel de
los impuestos al comercio exterior influye determinantemente en
el valor del coeficiente. De allí, que dada la constante varia--
ción en el intercambio comercial de los países por efecto de Con-
venios, Tratados, Agrupaciones Regionales, etc., en donde parti-
cipan países desarrollados y en vías de desarrollo, no se puede
precisar con exactitud la relación entre el coeficiente y el de-
sarrollo económico.

A efecto de comparar la posición de El Salvador en rela--
ción a un conjunto de países considerados en vías de desarrollo,

los economistas Lotz y Morss ^{2/}, en investigación realizada para el período 1963-1965, en una muestra representativa de 52 países, El Salvador ocupó el 43º lugar con un coeficiente promedio del 10.9% (utilizando una de las medidas del Ingreso Nacional -El Producto Nacional Bruto-).

La validez de los cálculos realizados por los economistas mencionados en lo referente al caso concreto de El Salvador, se comprueba en el cuadro nº 9. En dicho cuadro para los mismos años 1963-1965 se alcanzó un promedio de 10.9% como carga tributaria. Esto significó que para ese período por cada colón que El Salvador produjo en concepto de bienes y servicios, al Gobierno Central le correspondieron ₡ 0.109 (casi once centavos de colón).

Cuadro Nº 9

EL SALVADOR: COEFICIENTE IMPOSITIVO O CARGA TRIBUTARIA
GOBIERNO CENTRAL - (Miles de Colones)

Años	Ingresos Tributarios Percibidos	Producto-Territorial Bruto (PTB) ^{a/}	Carga Tributaria: %
1958	₡ 153.489	₡ 1.388.886	11.05
1959	141.067	1.349.747	10.45
1960	154.637	1.420.044	10.88
1961	141.451	1.444.150	9.79
1962	151.976	1.602.581	9.48
1963	164.034	1.693.643	9.68
1964	199.604	1.866.742	10.69
1965	212.354	1.992.182	10.65
1966	210.125	2.109.749	9.95
1967	211.979	2.215.704	9.56
1968	217.019	2.291.911	9.46
1969	235.877	2.382.200	9.90

^{a/} A precios de mercado.

FUENTE: Revistas del Banco Central.

Informe Complementario Constitucional. Años 1958 - 1969

^{2/} Lotz Jorge R. y Morss Elliott R., El "Esfuerzo Impositivo" de los países en desarrollo. Finanzas y Desarrollo. 6 (3) p. 45.

Además el cuadro anterior registra la carga tributaria durante un período de doce años comprendidos de 1958 a 1969.

Durante los años de 1958 a 1960 y 1964 y 1965, la carga tributaria excedió niveles del 10.5%. Sin embargo, en el resto de los años, el promedio de dicho coeficiente o carga tributaria se mantuvo a un nivel promedio de 9.6% anual.

Los derechos de importación recaudados en el año de 1960 alcanzaron un valor absoluto de ₡ 69.8 millones de colones, representando el 45.2% de los ingresos tributarios (cuadro nº I-4 del apéndice estadístico); es decir, más de las 2/5 partes de los ingresos tributarios del Gobierno Central, cifras que durante el resto del período no se recuperaron en valores absolutos y relativos, por cuanto decrecieron a una tasa acumulativa anual del - 2.0% de 1960 a 1969. Esta situación, agregada al surgimiento del Mercado Común Centroamericano con sus implicaciones referentes a las franquicias Aduaneras del libre comercio Regional, el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales para el desarrollo industrial, el Protocolo de San José y, a nivel nacional, la Legislación de Fomento Industrial que, entre otras cosas contempla la exención del impuesto a la importación de materias primas y bienes de capital, para la industria nacional y en general la disminución de las importaciones extrazonales y consecuentemente la disminución de los ingresos provenientes del comercio exterior, son razones más que suficientes, para explicar el bajo valor promedio de la carga tributaria en los años arriba indicados.

Estadísticamente, esto se confirma: a) Con la disminución

persistente registrada en las recaudaciones de los derechos de importación, a partir de 1961 hasta la finalización del período considerado (1969), de conformidad con el cuadro nº I-4, del apéndice estadístico y b) Por el aumento creciente de los gravámenes dispensados por parte del Gobierno al sector industrial en materias primas y bienes de capital importados. En el período comprendido de 1953 a 1969, se dispensaron en concepto de gravámenes a la importación el valor de ₡ 168.722.576, dispensas que se acentuaron a partir de 1964 provocado por la creciente importación de materia prima y bienes de capital, para las industrias clasificadas como de incremento y de iniciación, tanto necesarias como convenientes (Ley de Fomento Industrial), cuyo volumen aparece detallado en los anexos Nos. III y IV respectivamente, del apéndice estadístico.

Con respecto a los derechos de exportación, puede decirse que la tendencia fue irregular de aumentos y disminuciones. Ahora bien, tomados en su conjunto los derechos de importación y exportación que para 1961 fueron de ₡ 96.1 millones de colones (cuadro nº I-3 del apéndice estadístico), y comparados con la finalización del período analizado, existe para dicha recaudación una tasa de crecimiento negativa acumulada anual del - 1.3%. Esta situación confirma nuevamente las causas que influyeron en la disminución de la presión tributaria en los años indicados.

El ligero aumento en la presión tributaria para los años 64 y 65, similar a los primeros tres años analizados del cuadro citado, obedece a las reformas a la Ley del Impuestos sobre la --

Renta en 1963 ^{3/}. Estas reformas determinaron un incremento del 47.5% en las recaudaciones de su propia línea de tributación en 1964, con respecto a las del año anterior así como un aumento -- del 43.0%, de lo recaudado en el año 65 comparado con el año de 1963, de conformidad con el cuadro I-2 del Anexo nº I del apéndice estadístico.

Al analizar en su conjunto el cuadro nº 9, detectamos que el promedio de la carga tributaria durante los años indicados, -- es del 10.1%, lo cual permite considerarlo como un sistema tributario ubicado entre los países que tienen cargas impositivas muy bajas, el compararlo con otros países entre los cuales cabe agregar a los Estados Unidos, cuya presión tributaria es del 26.0%, Italia, del 36.0%, el Reino Unido 29.7% y Noruega que sobrepasa niveles del 40.0%, siguiendo en este sentido al economista mexicano Cervantes Delgado ^{4/}.

Es más, la presión tributaria resulta aún baja si se le -- compara con países que tienen características similares de desarrollo al nuestro, como sucede con los países centroamericanos -- (Costa Rica y Nicaragua), durante los años de 1963 a 1965. La -- carga o presión tributaria promedio (calculada con relación al -- PNE_{pm} por los economistas Lotz y Morss mencionados) para dichos países supera a la de nuestro país, de conformidad con el cuadro siguiente:

-
- ^{3/} Decreto Legislativo nº 472, de fecha 19 de diciembre de 1963. Diario Oficial nº 241, Tomo 201 del 21 del mismo mes, con vigencia a partir del 31 de Diciembre del mismo año, de conformidad con el Art. 119 de la misma ley.
- ^{4/} Cervantes Delgado, Alejandro. "La Política Fiscal y las reformas impositivas de 1962". El Trimestre Económico, Vol. XXIX - (3). Nº 115, pág. 384.

Cuadro Nº 10

CARGA O PRESION TRIBUTARIA

1963 - 1965

<u>Países</u>	<u>Carga Promedio del Período</u>
Costa Rica	13.8
Nicaragua	13.5
El Salvador	10.9
Honduras	9.9
Guatemala	9.3

FUENTE: "El esfuerzo impositivo" de los países en desarrollo. Finanzas y Desarrollo. Public. citada.

La misma ubicación para El Salvador con respecto a los -- países del área, se ratifica, al obtenerse la carga tributaria -- del período comprendido de 1965 a 1969 (utilizando la variable -- PIE_{pm} en su cálculo), de conformidad con el cuadro nº II-4 del -- anexo II del apéndice estadístico de esta trabajo ^{5/}.

De esta manera de los años indicados, se obtuvo el prome-- dio de la carga tributaria, la cual reflejó que Costa Rica y Hon-- duras tuvieron una mayor presión impositiva que la de nuestro -- país, según el cuadro siguiente:

^{5/} Documento de SIECA/70/VII-1/84. Junio 1970 Secretaría Forma-- nente. El Protocolo sobre Medidas de Emergencia para la Defen-- sa de la Balanza de Pagos y la Evolución Económica de Centro América en 1968 - 1969.

Cuadro Nº 11

CARGA O PRESION TRIBUTARIA

1965 - 1969

<u>Países</u>	<u>Carga Promedio del Período</u>
Costa Rica	12.0
Honduras	10.9
El Salvador	10.1
Nicaragua	9.8
Guatemala	7.8

FUENTE: Documento SIECA: 70/VII/1/84.

Para establecer una comparación final entre los países -- centroamericanos, con respecto a los ingresos tributarios y al -- producto interno bruto a precios de mercado, se presenta a conti-- nuación la tasa promedio de crecimiento de dichas variables, du-- rante el período comprendido de 1965 a 1969, resultado del cálcu-- lo de tasas medias de crecimiento anual que aparecen en el cua-- dro nº II-3 del Anexo II del Apéndice Estadístico.

Cuadro Nº 12

TASAS PROMEDIO DE CRECIMIENTO

Ingresos Tributarios

1965-1969

<u>Países</u>	<u>Crecimiento Promedio del Período</u>
Costa Rica	10.3
Honduras	9.3
Guatemala	5.8
El Salvador	3.3
Nicaragua	2.0

FUENTE: SIECA. Doc. 70/VII-I/84

Cuadro N° 13

TASAS PROMEDIO DE CRECIMIENTO

Producto Interno Bruto a/
1965-1969

<u>Países</u>	<u>Crecimiento Promedio del Período</u>
Costa Rica	7.6
Honduras	5.3
Guatemala	5.1
Nicaragua	4.2
El Salvador	3.9

a/ Precios de Mercado.

FUENTE: SIECA, Doc. 70/VII-I/84.

Con la comparación que antecede se demuestra una vez más, la desventaja en que se encuentra nuestro país con el resto de los de Centro América. En cuanto a los ingresos tributarios (cuadro n° 12), ocupa el penúltimo lugar con una tasa de crecimiento promedio de 3.3% durante el período indicado, lo cual significa que a pesar de las reformas tributarias llevadas a cabo -las cuales se comentan brevemente en la parte de la flexibilidad tributaria- no han repercutido en el promedio de crecimiento fiscal, motivado por varias causas entre las cuales cabe destacar: el grado elevado de evasión fiscal, los gravámenes dispensados por el Gobierno al sector privado y la ineficiente administración crónica gubernamental en nuestro sistema tributario. Sin embargo, es de aclarar que dentro del período analizado, la tasa de crecimiento anual para 1968-1969 fue del 10.3% (cuadro n° III-3 del Anexo II del apéndice estadístico), habiéndose incrementado con respecto al período anterior en 7.9%. Esto significa que el pro-

medio de la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios del 3.3%, no es representativa del período analizado, pues dicho promedio está inflado por el aumento excepcional del 10.3%, registrado en dicho período. Esto último implica una situación más -- desfavorable para nuestro país en comparación con los del área y que se observa en el cuadro nº 12.

El incremento del 7.9% comentado, obedeció a dos decisiones adoptadas en 1968, entre las cuales la fundamental fue ocasionada por la aplicación de las reformas al impuesto sobre el -- Patrimonio y Propiedades (Imp. Vialidad Serie "A") y secundaria-- mente por la vigencia del Impuesto Centroamericano de Estabiliza-- ción Económica (Protocolo de San José), para la defensa de la Ba-- lanza de Pagos de los países del área. En este sentido el défi-- cit en la cuenta corriente de la Balanza de Pagos de nuestro --- país, para los años 1967, 1968 y 1969, fue del orden de \$ 58.5, \$ 37.3 y \$ 37.8 millones de colones, respectivamente ^{6/}. Este de-- terioro se incrementó a niveles exagerados como consecuencia de la situación conflictiva con la República de Honduras.

Es bien conocido que uno de los indicadores, para medir -- el crecimiento real de una economía, consiste en deducir a la ta-- sa de crecimiento del PTB la tasa de crecimiento demográfico. A -- este respecto observamos que el Producto Interno Bruto de nues-- tro país, para el período de 1965 a 1969, según el cuadro nº 13 ocupó el último lugar con una tasa de crecimiento promedio del -- 3.9%, y una tasa de crecimientos promedio de 3.9% de la pobla--- ción para el mismo período que aparece en el Anexo nº V del apén

dice estadístico, lo cual significa que no existió crecimiento -- para nuestro país durante dicho período.

La situación anterior difiere al establecerse que durante el período de 1960 a 1965, la tasa de crecimiento real de El Salvador fue de 3.3%, por cuanto las tasas de crecimiento promedio del producto interno bruto y de la población fueron del orden -- del 6.9% (cuadro nº II-3 del apéndice estadístico) y 3.6% (Anexo nº V del mismo apéndice), respectivamente.

Por otra parte, en 1964 el PTB creció a una tasa anual -- del 10.2%. A partir de este año se evidencia una constante dismi-- nución en su tasa de crecimiento hasta llegar a 3.4% en 1968 y -- 3.9% para 1969 (Anexo nº V del apéndice estadístico). En dicho -- anexo se puede observar que para los años de 1968 y 1969 las ta-- sas de crecimiento real de El Salvador fueron negativas, alcanzan-- do niveles de -- 0.1% y - 0.8%, respectivamente.

Este decrecimiento, fue provocado por una continua dismi-- nución en los incrementos anuales de la producción manufacturera y de la construcción en los últimos dos años del período analiza-- do, situación que se agudizó por la anormalidad resultante de -- los sucesos ocurridos en 1969 7/.

B - PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA

La política tributaria es el conjunto de instrumentos -- mediante los cuales el sector gubernamental se procura los ingre-- sos necesarios, para distribuir los gastos entre los servicios -- que presta. En atención a la incidencia del sujeto obligado al --

pago de los impuestos los instrumentos de la política tributaria se dividen en: Directos e Indirectos.

Para que un sistema tributario acumule un mayor grado de progresividad deben tender a lograr una mayor participación en los ingresos mediante la tributación directa. Esto desde luego en el supuesto de que dichos gravámenes impositivos se caractericen por ofrecer una mayor dificultad para su traslación.

Otro criterio, para determinar si un sistema tributario es o no progresivo, consiste en tomar como indicador la estructura de las tasas impositivas, en relación a la base del impuesto; tasas que son progresivas en los impuestos directos que consultan la capacidad contributiva de los individuos a través de la renta global y el de las empresas a través de las utilidades.

En los Países Desarrollados

Un ejemplo de estructura tributaria progresiva utilizando el primer criterio, lo presenta la economía de los Estados Unidos de América, para el ejercicio fiscal de 1961, al participar los impuestos directos (constituídos por impuestos personales y a las empresas, impuestos a la propiedad e impuestos sucesorales) con el valor de \$ 35.0 mil mill. de dólares, lo cual representa un porcentaje del 74.0% en la composición del total de ingresos tributarios federales, estatales y municipales, de conformidad con el cuadro nº 14 que se presenta a continuación:

Cuadro Nº 14

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA: ESTRUCTURA TRIBUTARIA
INGRESOS TRIBUTARIOS: FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL

(Miles de millones de dólares)

1961

Clase de Impuesto	Monto	% de los Ingresos Tributarios
<u>Impuestos Directos</u>	\$ 85.0	74.0
Impuestos Personales y a las empresas	66.0	57.0
Impuestos a la Propiedad	17.0	15.0
Impuestos Sucesorales	2.0	2.0
<u>Impuestos Indirectos</u>	30.0	26.0
Impuestos a las Ventas	6.0	5.0
Impuestos a Vehículos y Gasolina	7.0	6.0
Impuestos Espec. a Negocios	13.0	11.0
Derechos Aduaneros	1.0	1.0
Otros Impuestos	3.0	3.0
TOTAL Ingresos Tributarios	\$ 115.0	100.0

FUENTE: U.S. Department of Commerce, Bureau of the Census, Summary of Government Finances in 1961. Citado por John F. Due. Análisis Económico de los Impuestos, Editorial "El Ateneo", Argentina 1968, 2ª Edic. pp. 69 y 70.

Idéntica estructura tributaria progresiva presenta Canadá. Al analizar su ejercicio correspondiente a 1962, se puede observar que los impuestos directos participan con el 63.0% y los indirectos con el 37.0% de los recursos tributarios del Dominio, - por tipos principales de impuestos según John Due ^{8/}.

^{8/} John F. Due. Análisis Económico de los Impuestos. pp. 72 y 73
Obra citada.

Son pues, los países desarrollados, los que presentan estructuras tributarias progresivas, puesto que los recursos tributarios directos superan considerablemente a los gravámenes indirectos. En el cuadro que antecede los impuestos directos casi representan las tres cuartas partes de los ingresos tributarios -- con respecto al total de ingresos que fue del orden de \$ 115.0 mil millones de dólares.

La tesis de que los países desarrollados presentan estructuras progresivas, es fundamentada por el economista Harley H. Hinrichs, citado por Charles Mansfield, al examinar que existen propiamente cinco etapas sucesivas, que permiten detectar los -- cambios operados en las estructuras tributarias de las sociedades, en la medida en que las economías de los países han evolucionado en el transcurso del tiempo. Este autor afirma que la última etapa de dicho proceso sucede "cuando la economía alcanza -- su pleno desarrollo, los modernos impuestos directos (por ejemplo, los impuestos sobre el ingreso personal y sobre las ganancias percibidas por las sociedades de capital), cobran preponderancia, como sucede actualmente en los Estados Unidos y en el -- Reino Unido" 2/.

El anterior punto de vista coincide con la conclusión general a que llegamos en la primera parte del Capítulo I de este trabajo, en los referido al resumen de la evolución tributaria.

Por el contrario, cuando se analiza la estructura tributa

2/ Mansfield Charles. "Introducción a la Estructura Tributaria", en los países en Desarrollo. Finanzas y Desarrollo. Volumen -- 8, Nº 1. Marzo 1971, pág. 43.

ria de los países en vías de desarrollo, en la mayor parte de -- las veces, nos encontramos con elevados grados de regresividad. Esto obedece --siguiendo el mismo criterio-- a que las recaudacio-- nos provenientes de los gravámenes indirectos, participan en una mayor proporción que los impuestos directos dentro de la estruc-- tura tributaria.

En los países Centroamericanos

Los países centroamericanos, considerados como países en vías de desarrollo, conforman una estructura tributaria regresi-- va.

En efecto, el cuadro nº II-1 del apéndice estadístico II, presenta la composición de la estructura tributaria para los cin-- co países del área, durante el período comprendido de 1965 a --- 1969.

En dicho cuadro se puede observar durante los años anali-- zados, una mayor participación de los impuestos indirectos (Im-- puestos sobre el comercio exterior e impuestos sobre transaccio-- nes internas), dentro de la estructura tributaria cuya recauda-- ción alcanzó, en promedio para dicho período el valor de \$ 309.4 millones de pesos centroamericanos anuales, valor que representó casi el 77.0% del total de los ingresos tributarios de los cinco países del área. En cambio los impuestos directos representaron menos de la cuarta parte de dichos ingresos totales, con un va-- lor absoluto promedio de \$ 92.9 millones de pesos centroamerica-- nos anual.

La información que aparece en dicho cuadro nos permite -- apreciar que los impuestos que gravan el comercio exterior pre-- sentan una tendencia decreciente porcentual, con respecto a los

ingresos totales, porque se inicia con un porcentaje del 45.2% - en el año de 1965, y decrece su participación con el 31.1% en el año de 1969. La tasa de decrecimiento acumulativa anual para el período indicado fue de - 2.73%, lo cual significó la disminu-
ción continua a que hemos aludido antes. Por otra parte, las importaciones tuvieron una tasa de decrecimiento acumulativa anual de - 4.44%. Las exportaciones decrecieron con una tasa de - 4.0%.

El valor de los ingresos sobre las importaciones disminuyó durante el período, sobre todo en los dos últimos años, debido a que se registraron por separado, en primer lugar los valores obtenidos mediante los procedimientos que comprende el Im-
puesto Centroamericano de Estabilización Económica (Protocolo de San José) y en segundo lugar los impuestos propiamente de importación tal como puede verse en el cuadro nº II-1 del apéndice estadístico.

Así también resulta interesante observar, que el computamiento de los impuestos sobre las transacciones internas, que -- gravan en su mayor parte la producción y el consumo de productos tradicionales (licores, cerveza, bebidas gaseosas, tabaco, petróleo y derivados, timbres, registro de automóviles, cigarrillos, azúcar, etc.), mostró una tendencia creciente, puesto que su participación dentro de los ingresos tributarios que fue del 35.2% en 1965, aumentó al 44.1% en 1969. Su tasa de crecimiento acumulativa anual, fue de 11.32%, la cual contrasta con la tasa de de
crecimiento de los impuestos sobre el comercio exterior. Esto se explica debido a que los Gobiernos de los países, con el fin de compensar el deterioro de los ingresos fiscales provenientes del

mercado exterior, aplicaron nuevos impuestos internos que afectaron y castigaron al consumidor, aparte de que el mismo Protocolo de San José contemplaba a la vez este tipo de medidas (tasas del 10 y 20% al consumo).

En el mismo cuadro se puede apreciar que los impuestos directos aumentaron a una tasa acumulativa anual del 11.75%, mientras que los indirectos lo hicieron a una tasa del 3.51%. Esto confirma la tesis de que los países del área, mantienen regresividad en la estructura tributaria.

Finalmente, el cuadro II-2 del mismo apéndice, presenta los ingresos tributarios - sus principales componentes - (tanto directos como indirectos), para cada uno de los cinco países.

De acuerdo al criterio adoptado, se puede apreciar en dicho cuadro, que nuestro país presenta un grado de regresividad inferior a Costa Rica y Honduras. Ubicado en el tercer lugar clasificatorio, la tributación indirecta y directa representa con respecto a los ingresos totales, como promedio del período, el 74.5% y el 25.5%, respectivamente.

En El Salvador

Es en tal sentido que nos proponemos en esta parte enfocarnos la estructura tributaria de nuestro país, a través de la incidencia de la carga fiscal, para detectar cuales son los sectores de la población que efectivamente pagan en última instancia los impuestos. Esto naturalmente nos permitirá ratificar el grado de regresividad del sistema, para un período de doce años comprendidos de 1958 a 1969, tal como se informaba en el capítulo anterior.

En efecto, el Anexo N° I del apéndice estadístico presenta la estructura tributaria de El Salvador. El cuadro n° I-1 recoge en forma global los tres componentes de su estructura: Impuestos Indirectos, Impuestos Directos y Actos Jurídicos.

Durante ese período los impuestos indirectos participaron con un promedio anual del 75.2% (cuadro n° 17) del total de los ingresos fiscales, porcentaje que se incrementó hasta llegar al 79.3% con la inclusión como tributación indirecta de los Actos Jurídicos, los que participaron - en el mismo período - con un promedio anual del 4.1%. El hecho de incluirlos es obvio, porque se trata de un fuerte porcentaje de impuestos que se trasladan en una cadena ininterrumpida, a través del precio para castigar definitivamente al consumidor final. Nos referimos concretamente al impuesto sobre el Papel Sellado y Timbres Fiscales. Este gravamen - el Timbre Fiscal - se aplica a toda transacción económica por la que pasa el artículo (incluidos los servicios a partir de las reformas realizadas a la Ley en 1970), desde su etapa de producción hasta la venta al consumidor.

En el rubro Actos Jurídicos (que representó el 4.1% del total de los ingresos como se dijo antes), corresponde al Timbre Fiscal y al Papel Sellado un promedio de participación, dentro del mismo período, del 3.0%, tal como puede verse en el cuadro N° I-6 del apéndice estadístico y del cuadro n° 20.

En este sentido la columna vertebral del financiamiento gubernamental proviene del núcleo de las grandes mayorías de la población, generalmente de los estratos sociales más pobres, a través de la imposición indirecta (el 80% como promedio anual de

los ingresos fiscales para el período que se analiza). Esta situación difiere con el flujo financiero proveniente de los grupos rentísticos y patrimonial que únicamente tributaron, durante el mismo período, en promedio el 20% del total de ingresos (cuadro nº 17).

El Gobierno al seguir esta política fiscal persigue: i) - el propósito de orientar el consumo y la producción, ii) en el entendido correcto de que al incrementarse el consumo de bienes y servicios, aumenta el nivel de ingreso personal, justificado por el hecho de que los impuestos indirectos afectarían igualmente a los grupos familiares de rentas altas como a los de rentas bajas. Pero la realidad es otra. En primer lugar debe aclararse de que a medida que aumenta el ingreso, éste se destina cada vez en menor proporción al consumo por parte de los grupos de rentas altas. En cambio, las personas de bajos ingresos resultan grandemente afectadas, por el hecho de que todos sus ingresos se canalizan al consumo, el cual se ve restringido por el impuesto indirecto, debido a que éste reduce al ingreso real. Esta situación es más insoportable cuando se trata de personas - si se permite así denominarlas - que se desenvuelvan en condiciones infrahumanas. En segundo lugar el Estado ha recurrido a los impuestos ^{Indirectos}/para financiar sus gastos debido a ser el expediente más fácil, ya que son los de menor resistencia al momento de hacerlos efectivos al consumidor, tal como fueran considerados en la segunda parte del primer capítulo. De allí que algunos autores los denominan por esta peculiar característica "impuestos anestésicos". Efectivamente, dichos impuestos van incluidos en el precio de --

las mercaderías.

Lo anterior nos ha permitido visualizar la estructura tributaria de nuestro país, para calificarla como extremadamente regresiva y profundamente injusta, calificativos que adquieren mayor relevancia cuando se considera que el instrumento fiscal no ha sido plenamente capaz de atenuar la desigualdad en la distribución del ingreso.

En tales condiciones, corresponderá al Gobierno a través de una política fiscal adecuada, tratar de cambiar dicha estructura. Ello es posible mediante aportos relativamente mayores de la tributación directa dentro del total de Ingresos Tributarios, con el propósito de reducir su elevado grado de regresividad y -- mejorar consiguientemente la distribución del ingreso.

Sin embargo, algo se ha hecho en este sentido. En efecto, al observar detenidamente el cuadro nº I-1 del apéndice estadístico, se aprecia un cambio en la composición de los ingresos fiscales.

Por otra parte existe una tendencia descendente en la importancia relativa de los impuestos indirectos al participar con el 82.1% en 1958 y finalizar el período con una representación -- de 65.8% (porcentajes que se incrementan a niveles de 85.3% y -- 70.4%, respectivamente, al agregar como indirectos los Actos Jurídicos por las razones ya expuestas). Este cambio ha sido provocado por una disminución en los impuestos del comercio exterior, especialmente por los gravámenes provenientes de la exportación que tuvieron una tasa negativa de crecimiento anual de - 6.0% para el período comprendido de 1958 a 1963 y que persistió para el

período del 64 al 69, con una tasa decreciente menor de - 2.1% (cuadro nº I-4 del apéndice estadístico). En menor grado incidieron los impuestos a la importación durante el último período al decrecer anualmente con una tasa de - 1.76%, debido a la dispensa de franquicias aduaneras derivadas del libre comercio de los países centroamericanos y de la legislación de fomento industrial ya mencionadas.

Por otra parte, las causas del deterioro en los impuestos de exportación obedece a que su mayor rendimiento depende exclusivamente del grueso de las exportaciones del café (97.8% para 1968, cuadro nº 2), rendimiento que fluctúa determinado por las variaciones a través de la manipulación de las fuerzas del mercado internacional. Esta situación se vuelve más incierta por las restricciones de los convenios internacionales del café, lo que repercute profundamente en toda la economía nacional.

Con relación a los impuestos Directos, tal como se dijo anteriormente, se aprecia un aumento porcentual al participar con el 14.7% con respecto a los ingresos tributarios en 1958 y con el 29.6% en 1969 (cuadro nº I-1 del apéndice estadístico). Este cambio porcentual obedeció a una mayor participación de los ingresos provenientes sobre la Renta, los cuales crecieron a una tasa acumulativa anual de 12.7% en el período de 1958 a 1969, provocado en gran medida, por las reformas de 1963 a la Ley que ya se comentó; y a la vez por la mayor participación de los ingresos provenientes del Impuesto al Patrimonio (Vialidad Serie "A"), por cuanto pasaron del 2.4% de promedio anual con respecto a los ingresos tributarios en 1958/63 al 4.2% en el período de -

1964/1969; mientras que la tasa acumulativa de crecimiento anual fue del 2.17% y del 40.90%, respectivamente, motivado por las reformas a la Ley de Vialidad Serie "A" en 1967, según cuadr nº -- I-2 del apéndice estadístico.

Esta tendencia permite apreciar de inmediato un mejoramiento en la estructura de nuestro país. Pero dadas algunas deficiencias que se comentarán en la imposición directa, cuando se trata la evasión fiscal - a pesar de las reformas realizadas por tal concepto -, la mejoría en la estructura es más bien aparente que real, porque la progresividad de las tasa de dichos gravámenes por una parte no son verdaderamente efectivas y, por otra, - existen algunas posibilidades de traslación de los impuestos directos.

Exclusión de los Impuestos a la Exportación

Al afirmar que nuestro sistema tributario es altamente regresivo, lo hemos hecho considerando la mayor participación relativa de los Impuestos Indirectos, dentro de los cuales se encuentran los que gravan la Exportación. En vista de esto último conviene formularse la siguiente interrogante: Qué pasaría a nuestra estructura tributaria si deducimos tales impuestos?

Excluir la recaudación proveniente de los impuestos a la Exportación, implica una incidencia muy discutible ^{10/}. Para el caso nuestro tal apreciación es valedora.

Los ingresos provenientes de la exportación, en gran medida están determinados por los que genera el café como producto -

^{10/} Cervantes Delgado, Alejandro. Opus Cit. pág. 396

tradicional de exportación (97.0% dentro del componente exportado, según el cuadro Nº 2). En tal sentido hablar de los ingresos fiscales provenientes del café es hablar de los ingresos fiscales provenientes de las exportaciones de nuestro país.

El tributo que grava al café, presenta una estructura progresiva ad-valorom, de conformidad a los aumentos que experimenta dicho producto de exportación.

En el capítulo primero sustentamos criterios para diferenciar los impuestos directos de los impuestos indirectos. De conformidad a tales criterios el gravamen del impuesto del café se debe incorporar dentro de los impuestos indirectos por las siguientes razones: a) en primer lugar la evidente traslación hacia atrás -retrotraslación del impuesto - que se realiza dentro del mercado interno a través de la comercialización del café: -- del exportador al productor. Al valor de cada quintal le es descontado el impuesto de acuerdo a los precios vigentes al momento de hacer la venta el exportador y lo traslada al productor, unido con el costo de "beneficiado del café" (proceso de trilla o lavado). El impacto indudablemente afecta en mayor medida al productor en pequeño, agravado por sus elevados costos en comparación a los rendimientos por unidad de producción. Circunstancia que los pone en desventaja con ingresos netos muy bajos si los comparamos con productores que se encuentran en categoría productiva superior. b) En segundo lugar, por la posibilidad de retrotraslación y el alcance del impuesto al trabajador que participa del proceso productivo. La reversión del impuesto se lleva a cabo en grado no muy fácil de establecer. Sin embargo, el fenómeno

meno se puede producir por causas como estas: 1) ausencia de libre sindicalización del trabajador en el agro; y 2) dependencia casi absoluta del mismo a las decisiones empresariales agropecuarias. La traslación del impuesto al factor de la producción trabajo se puede producir entonces sin mayor dificultad. No es óbice para ello la existencia legal de un salario mínimo (cuya aplicabilidad no ha sido evaluada), porque el empresario de las explotaciones agrícolas reduce los niveles ocupacionales de la fuerza de trabajo, y aumenta la intensidad laboral y jornada del trabajador contratado en sustitución de aquellos que no pudo ocupar. Todo ello gravita en desfavor del salario nominal del trabajador, que grava su consumo, al verse disminuido su ingreso real.

Ha quedado establecido en el anterior apartado la justificación que nos asiste para considerar el impuesto del café como indirecto. Pero haciendo caso omiso de esta discusión, y excluyendo el impuesto dicho y el de la exportación en general de los indirectos, sigue siendo regresiva la estructura tributaria de nuestro país, pues es irrelevante su participación ya que el promedio de su representatividad durante dicho período es en promedio el 15.7% anual (cuadro N° I-4 del apéndice estadístico).

Este porcentaje del 15.7%, deducido del promedio anual del total de los impuestos indirectos considerados en 79.3% (cuadro n° 17), nos da una diferencia representada en promedio anual para el mismo período del 63.6% (constituído por Impuestos a la Importación, Impuestos Internos al Consumo, Otros Indirectos y finalmente los Actos Jurídicos - estos últimos por razones ya indicadas -). Se mantiene, pues, la tesis de que nuestro sistema

es regresivo.

Es significativamente grave el hecho de que nuestro sistema tributario no sólo es regresivo, sino que además hay un aumento paulatino pero constante de los Impuestos Indirectos Internos que gravan al consumidor. Efectivamente, los impuestos que gravan el Consumo han aumentado considerablemente, por cuanto han crecido el 9.7% como tasa acumulativa anual en el período de 1958 a 1969. También han hecho lo suyo los Otros Impuestos Indirectos Internos con una tasa de crecimiento acumulativa de 17.8% anual para el mismo período (cuadro nº I-3 del apéndice estadístico). Esto sin considerar los Actos Jurídicos - rubro dentro del cual participan fundamentalmente los ingresos provenientes del papel sellado y timbres fiscales - que también crecieron durante dicho período, cuyo comportamiento se verá más adelante.

Esta situación repercute desfavorablemente en las masas populares, esencialmente consumidoras y de bajos ingresos reales. Estos se ven constantemente disminuidos por la política fiscal orientada a recurrir más al Impuesto Indirecto que al Directo, tal como ha sucedido recientemente con las reformas a la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales que se comentarán en el siguiente capítulo.

La evasión fiscal

El problema de la evasión fiscal que se mencionó al inicio del presente capítulo, se puede apreciar en una forma bastante empírica, mediante las disminuciones en el monto recaudado por el impuesto que grava la renta, correspondiente a los años 1960, 1965, 1966 y 1969, con respecto a lo recaudado en los años

respectivamente precedentes, según el cuadro nº I-2 del apéndice estadístico.

También es posible explicársela, a través de las tasas negativas de crecimiento en las recaudaciones especialmente para los años de 1965 y 1969; parcialmente para el año 1966, por esperarse un mayor monto recaudado por tal impuesto, de conformidad con el cuadro siguiente:

Cuadro Nº 15

TASAS DE CRECIMIENTO ANUAL DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y DEL PRODUCTO TERRITORIAL BRUTO a/

CONCEPTO	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1964/1969
Impuesto sobre la renta	47.5	- 3.1	0.2	11.3	11.7	- 15.8	8.6
Producto Territorial Bruto	10.2	6.7	5.9	5.0	3.4	3.9	5.9

a/ A precios de mercado.

FUENTE: Cuadro Nº I-2 del Apéndice Estadístico.

Apéndice Estadístico Nº V.

La tasa de crecimiento anual correspondiente a 1964 se explica por las reformas a la Ley llevada a cabo en 1963, comentadas en este capítulo. Por haber sido reformas sustanciales, y con vigencia a partir del 31 de diciembre del año citado, fueron sorprendidos fácilmente los sujetos del impuesto, circunstancia que no les permitió ingeniarse las formas más adecuadas para la evasión. Consiguientemente, la tasa de crecimiento anual alcanzó su mayor representatividad con el 47.5% dentro del período analizado (cuadro nº 15). Esto fue producto de un incremento en los ingresos reales de ₡ 11.6 millones, determinado por diferencia - habida de ₡ 24.2 a ₡ 35.8 millones, para los años 63 y 64, res---

pectivamente. Obsérvese que al año siguiente, el contribuyente -- encontró formas ingeniosas a efecto de evadir el impuesto, cuyo monto bajó de ₡ 35.8 millones de colones en 1964 a ₡ 34.7 millones en 1965. Los ingresos fiscales por tal concepto decayeron -- (ver cuadro N° I-2 del apéndice estadístico y el gráfico n° 5 -- pág. 125), lo cual se tradujo en una tasa negativa de crecimiento anual de - 3.1% según el cuadro n° 15 ya citado. La tasa de -- crecimiento anual del 11.3% para 1967 obedeció a las reformas -- realizadas a la misma ley llevadas a cabo en 1966.

Dichas reformas consistieron fundamentalmente en gravar -- las rentas obtenidas por personas naturales, sucesiones y fideicomisos domiciliados en el extranjero y las cuales, aunque databan del año 1963 en las disposiciones transitorias, no tuvieron sino, hasta entonces, plena aplicación. En 1968 se operó un fenómeno de concientización, al llevarse a cabo una campaña tendiente a garantizar la exención de multas por parte de las autoridades gubernamentales, con el objeto de que declararan todas aquellas personas que, por uno u otro motivo, no lo habían hecho antes. Esto se tradujo en un crecimiento cuya tasa anual fue de -- 11.7% para dicho año. Las reformas administrativas del impuesto no dieron el resultado esperado para el siguiente ejercicio fiscal, debido principalmente a la falta de colaboración del contribuyente, que a través de, la evasión y aprovechando la ineficiente fiscalización administrativa gubernamental, provocó que las -- recaudaciones que para 1968 fueron de ₡ 45.2 millones bajaran para 1969 al nivel de ₡ 38.1 millones de colones (cuadro n° I-2 -- del apéndice estadístico).

La tasa de crecimiento que había sido positiva para los tres años anteriores descendió y tuvo un crecimiento negativo -- del - 15.8%.

El hecho de relacionar dentro del mismo cuadro las tasas de crecimiento anual del PTB_{pm} , es con el propósito de justificar que la tasa promedio del período de 5.9%, en gran medida responde al proceso de industrialización estimulado por los incentivos fiscales; esto implica un aumento creciente de los gravámenes dispensados a las empresas industriales que amparados a la Ley de Fomento Industrial importan materias primas y bienes de capital a los cuales me referí anteriormente. Pues bien, son los incentivos fiscales y la evasión de los impuestos, la causa del deterioro en la recaudación del impuesto directo en general, cuya mayor participación la tiene indudablemente el impuesto sobre la renta.

C - FLEXIBILIDAD TRIBUTARIA

El grado elevado de regresividad de nuestro sistema tributario, analizado en el apartado anterior, puede ser confirmado mediante el estudio de lo que se ha dado en llamar "flexibilidad tributaria".

La flexibilidad tributaria refleja las relaciones existentes entre los movimientos fiscales con respecto a las oscilaciones que se registran en el producto nacional bruto, en un período determinado y, a través de una comparación entre ambas variables.

Es en este sentido que se suele recurrir para su medición y comprobación, a lo que se llama "coeficiente de flexibilidad",

el cual resulta de dividir el rendimiento de los incrementos de los ingresos tributarios entre el aumento del producto nacional bruto o bien, del ingreso nacional.

Con el preámbulo anterior se puede recurrir a una definición de coeficiente de flexibilidad tributaria que relacione las variables económicas antes referidas en la forma siguiente: "Se define el coeficiente de flexibilidad como el cociente entre el aumento del monto de impuesto causado por el incremento del Ingreso Nacional y este incremento" ^{11/}.

Con la conjugación de los elementos anteriormente enunciados y que constituyen lo que hemos utilizado como coeficiente de flexibilidad, es lógico aponer que el crecimiento registrado en el producto nacional, implica necesariamente que ha habido una mayor participación de los factores generadores de dicho producto.

Esto se explica más claramente, porque en la medida en que estos factores son retribuidos a través de salarios, rentas, intereses y beneficios, el nivel de ingresos en la economía es mayor. Lo cual repercute, indiscutiblemente, en un monto mayor de los ingresos percibidos por el Gobierno. Esta relación que hemos establecido en el sentido de que al aumentar los ingresos de la comunidad, aumentan los ingresos captados por el Estado, es cierta no obstante que las tasas de los impuestos permanezcan inalterables, no obstante que los impuestos se mantengan invariables o simplemente que no se introduzcan mejoras administrativas

^{11/} Matus R. Carlos. Ensayo Sobre Finanzas Públicas y Política - Fiscal. Ediciones "Fernández-Roig", Nueva York. Santiago de Chile. pág. 211.

en la recaudación fiscal.

Dos tipos de flexibilidad

Del análisis precedente se puede fácilmente colegir que hay dos tipos fundamentales de flexibilidad: a) Flexibilidad Orgánica y b) Flexibilidad Administrativa.

Se entiende por flexibilidad orgánica aquella que indica la manera o forma como opera la fluctuación en las recaudaciones tributarias, según los movimientos producidos en el mismo sentido en el producto nacional bruto, sin que simultáneamente el Estado modifique las tasas impositivas existentes, así como también no recurra al expediente de establecer nuevos impuestos o adoptando medidas que simplemente mejoren la estructura administrativa.

Se entiende por flexibilidad administrativa cuando la relación que se establece entre los ingresos tributarios y el producto o ingreso nacional, es el resultado de tomar en cuenta las modificaciones de carácter legislativo o administrativo, que implican mejoras o cambios en la estructura tributaria en general.

El grado de flexibilidad orgánica de un sistema tributario determinado, a fin de que sea representativo debe estar depurado de elementos extraños como serían nuevos impuestos, reformas a las tasas impositivas, cambios en los mecanismos de recaudación fiscal, etc.

Los factores que determinan la flexibilidad de un sistema son entre otros los siguientes: tiempo que media entre la fecha en que se incurre en la obligación tributaria y el momento en que efectivamente se cancela; discrepancia entre el evaluó fis--

cal de los bienes inmuebles y el valor comercial; el mecanismo de tasa que se usa en un momento dado; la tributación específica, etc.

En nuestro país no es posible llevar a cabo con determinación precisa el grado de flexibilidad orgánica de la tributación analizada, porque esos elementos que hemos convenido en llamar extraños han estado siempre operando, en una u otra forma, en el fenómeno fiscal salvadoreño sin que sea posible desligarlos en un período apreciable que nos permita obtener conclusiones satisfactorias de conformidad con la investigación pretendida. Para el caso del período analizado (1958 a 1969), basta mencionar como elementos extraños los efectos producidos por las leyes impositivas siguientes: Ley de Impuesto de cigarrillos (1960, reformada en 1963); Ley de Impuesto de consumo sobre productos del petróleo (1964); Ley de impuesto sobre azúcar (1959) y modificada en 1961 y 1964; Ley de impuesto de exportación del café, modificada en 1961; Ley de Impuesto sobre el Patrimonio (Imp. Vialidad Serie "A", modificado 1967); Ley de impuesto sobre la exportación del camarón (1961); Ley de Impuesto sobre la Renta (modificada en 1961, 1962, 1963 y 1966); Ley de impuesto sobre cerveza y bebidas gaseosas (modificada en 1969); Impuesto sobre el consumo de harina de trigo (1963) y otras de igual importancia.

Si bien es cierto por las razones anteriormente expuestas que el grado de flexibilidad orgánica no nos es posible precisarlo, en cambio el que se refiere a la flexibilidad administrativa es fácil calcularlo en el entendido de que las variaciones presentadas en los ingresos fiscales obedecen a modificaciones o a

creaciones de nuevos impuestos, que implican mejoras o cambios - en el sistema tributario en general. Y esto es así porque como - lo hemos establecido antes, la flexibilidad administrativa refleja la relación entre los ingresos tributarios y el ingreso nacional, tomando en cuenta las modificaciones de carácter legislativo o administrativo que afectan los niveles de imposición.

En este sentido el coeficiente de flexibilidad administrativa nos permitirá determinar si nuestra estructura tributaria - es flexible, inflexible o neutra.

Si los ingresos tributarios aumentan en una mayor proporción a la variación que experimenta el ingreso nacional, el coeficiente mostrará un sistema flexible. Contrariamente, si los impuestos aumentan en menor proporción, el sistema será inflexible. Finalmente, si los impuestos y el ingreso nacional crecen en la misma proporción, tal coeficiente será igual al del período anterior al cambio del ingreso y su flexibilidad será neutra.

La flexibilidad administrativa de nuestro sistema tribu--
tario se presenta en el cuadro siguiente:

Cuadro Nº 16

FLEXIBILIDAD DEL SISTEMA IMPOSITIVO DE EL SALVADOR

(en miles de colones)

Años	PTB _{pm}	INDICES		Ingresos Tributarios	INDICES		Grado de Flexibilidad
		Base 1958	Base Año Anterior		Base 1958	Base Año Anterior	
1958	1.388.886	100	100	153.489	100	100	100
1959	1.349.746	97	97	141.067	91	91	0.94
1960	1.420.044	102	105	154.637	100	109	1.04
1961	1.444.150	103	101	141.451	92	91	0.90
1962	1.602.581	115	110	151.976	99	107	0.97
1963	1.693.643	121	105	164.034	106	107	1.02
1964	1.866.742	134	110	199.604	130	121	1.10
1965	1.992.182	143	106	212.354	138	106	1.00
1966	2.109.749	151	105	210.125	136	98	0.93
1967	2.215.704	159	105	211.979	138	100	0.95
1968	2.291.911	165	103	217.019	141	102	0.99
1969	2.382.200	171	103	235.877	153	108	1.05

Nota: De acuerdo a la metodología empleada en este trabajo, para la estimación de la flexibilidad tributaria se utilizó el producto territorial bruto a precios de mercado (PTB_{pm}).

FUENTE: Informe Complementario Constitucional. Años 1958-1969.
Revistas del Banco Central de Reserva.

En el cuadro estadístico que antecede se puede observar - que durante el período de 1958 a 1969, únicamente en cuatro años (1960, 1963, 1964 y 1969), se observó un aumento más que proporcional en los ingresos fiscales, respecto al incremento del producto territorial bruto.

Efectivamente, en el ejercicio fiscal de 1960 ante un aumento del PTB de 5.0%, los ingresos tributarios se elevaron en un 9.0%. Tal fenómeno es atribuible a un ascenso de los gravámenes del comercio exterior, año en el cual dicho componente alcanzó la mayor representatividad del 62.2% de los ingresos totales, durante el período que se analiza (cuadro nº I-3). Incremento debido especialmente a una mayor recaudación de los derechos de importación provenientes sobre artículos manufacturados o clasifi-

cados según el material, cuyo rendimiento para 1960 fue de - - -
\$ 21.4 millones, valor que superó a las del año anterior en un -
38.1%. Así también como de los ingresos provenientes de la Importación
de Maquinaria y Material de Transporte cuya recaudación --
para el mismo año fue de \$ 7.4 millones y cuyo valor superó a --
las de 1959 en un 51.0%. Estas dos últimas cuentas decrecieron --
para el año siguiente de 1961 en un 18.0% y en un 21.0%, respectivamente,
(cuyos montos fueron de \$ 17.6 y \$ 5.9 millones res--
pectivamente).

El crecimiento de los derechos de importación anteriormente
comentados coincide con el déficit en la Cuenta Comercial de
la Balanza de Pagos, por cuanto para el mismo año de 1960 dicho
déficit - diferencia entre exportaciones e importaciones de bienes
FOB - fundamentalmente fue ocasionado por una expansión considerable
de las importaciones, principalmente de los productos
manufacturados. Este hecho fue tan cierto que ante el crecimiento
excesivo de las importaciones para 1960, puede considerarse -
como causa fundamental el hecho que se haya promulgado la Ley de
Transferencias Internacionales (Control de Cambios) en 1961. --
Año para el cual disminuyeron las importaciones (obteniéndose un
saldo superavitario en la Cuenta Comercial) y lógicamente decrecieron
los ingresos provenientes de ellos tal como se dijo anteriormente.

Durante los años de 1963 y sobre todo 1964, se apreció un
fuerte incremento en la recaudación fiscal del 7.0% y 21.0%, respectivamente,
como consecuencia de las reformas a la Ley de Im--

puesto sobre la Renta ^{12/}. La reforma del año 63 originó un aumento del 47.5% en las recaudaciones de 1964 con respecto a las del año anterior, cuyo monto fue de ₡ 24.2 millones. Por otra parte durante 1964 se llevaron a cabo reformas sustanciales a la Ley Orgánica del Presupuesto. Leyes que se promulgaron debido al deterioro estructural en que se encontraban las finanzas públicas, durante los ejercicios fiscales anteriores a partir de 1958, sobre todo en 1962 cuyo déficit financiero fue de ₡ 6.9 millones ^{13/}.

Por otra parte durante el ejercicio fiscal comentado se estableció una variación en la modalidad de pago de impuestos, al establecerse acuerdos convencionales entre los organismos estatales y la Banca Privada. Estas medidas permitieron mayor comodidad al contribuyente en la cancelación de los impuestos correspondientes ^{14/}

El crecimiento de los ingresos del 7.0% para 1963 obedeció también al incremento que experimentaron los impuestos al Consumo, pues crecieron en un 21.0%, con respecto a los recaudados el año anterior que fueron de ₡ 38.9 millones (cuadro nº I-3).

En el año de 1969 también se alcanzó igual grado de flexibilidad tributaria, debido en primer lugar a la creación del impuesto transitorio: Impuesto de Emergencia. Este representó el -

^{12/} Decreto Legislativo Nº 472, 19 Dic. 1963, D. O. nº 241, 31 - Dic. 1963. Dicha Ley gravó la renta obtenida en 1963, de conformidad al Art. 119 de la misma.

^{13/} Informe Complementario Constitucional 1964, pág. 13.

^{14/} Informe Complementario Constitucional 1960, pág. 14

4.0% del total de los ingresos al alcanzar \$ 9.3 millones, para dicho año. Por otra parte el grado de flexibilidad alcanzado obedeció a las reformas a la Ley sobre el Patrimonio (Ley de Impuesto de Vialidad Serie "A"), mediante decreto Legislativo N° 53 de 1967, motivado por razones administrativas, los ingresos tributarios se incrementaron en 8.0% ante un aumento del 3.0% del PTB, para dicho año.

En resumen podemos decir que el sistema impositivo salvadoreño carece prácticamente de flexibilidad Orgánica debido a -- que en los años en que se ha logrado absorber recursos en mayor proporción que el aumento experimentado por el producto interno, se ha debido a su flexibilidad administrativa, coincidiendo con la aplicación de nuevas leyes fiscales, reformas a las ya existentes o bien, modificaciones administrativas con respecto a la modalidad de pago de los impuestos que implican directa o indirectamente cambios en la estructura tributaria.

Para finalizar el capítulo sólo nos resta manifestar que ante un sistema tributario altamente regresivo que capta una proporción relativamente insignificante del producto interno y con una estructura tributaria inflexible, no puede menos que justificarse una transformación profunda que le de a nuestro sistema -- tributario impositivo una modalidad progresiva que le permita al Estado cubrir sus programas de inversión y financiamiento a fin de alterar el esquema socio-económico del subdesarrollo.

CAPITULO III

EL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES DENTRO DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

III-1 MARCO LEGAL SU COMPOSICION Y APLICACION ANTES DE LAS REFORMAS DE 1970

A - ESTRUCTURA LEGAL

El regimen legal sobre este impuesto indirecto antes de la reforma de 1970, estaba formado por dos cuerpos legales -- que eran la Ley de Papel Sellado y Timbres emitida por Decreto -- Legislativo de fecha 1º de junio de 1915, publicado en el Diario Oficial Nº 147, del Tomo 78 de fecha 25 de junio del año citado, que empezó a regir desde el 1º de julio de 1915. El otro cuerpo de leyes era el Reglamento de la referida Ley, promulgado por Decreto del Poder Ejecutivo de fecha 15 de octubre de 1915, publicado en el Diario Oficial Nº 249 del Tomo 79 de octubre de 1915.

La Ley en referencia contenía 66 artículos y estaba dividida en dos partes: la relacionada a la contribución del papel -- sellado y la de los timbres fiscales, teniendo cada una un listado por orden alfabético de las tarifas con sus impuestos, de --- acuerdo a criterios tributarios específicos, así como lo relacionado con los trámites y procedimientos, sanciones y exenciones -- correspondientes. El Reglamento constaba de 81 artículos y XI capítulos que se referían a la forma de emisión del Papel Sellado y de los Timbres, el procedimiento y lugar para obtenerlos, depósitos y ventas, uso de estas especies fiscales, oficinas encargada gas de su control, etc.

Hay que aclarar que esta Ley ha sido una de las que han --

sufrido menor reformas en el país y que desde su aprobación y vigencia en el año de 1915, no ha sufrido reformas fundamentales, si exceptuamos algunas que comentaremos más adelante, ocurridas en 1970. En esta primera parte se alude a la Ley antes de la reforma de 1970.

El Papel Sellado en la Legislación de 1915

De conformidad con este Estatuto Tributario, el impuesto del papel sellado recaía sobre determinados actos que se consignaban en los documentos públicos, auténticos y privados extendidos en el país que al efecto la ley regulaba. Este impuesto se pagaba por el uso obligatorio de papel sellado, el cual se expedía por el Fisco en 30 denominaciones desde ₡ 0.15 hasta ₡ 550.00 y en su costo se incluía el monto del impuesto. La Ley preveía que cuando en el lugar de expedición del papel no había del valor requerido, dicho valor podía completarse con timbres. El papel sellado lo emitía el Fisco cada año y podía utilizarse en el año subsiguiente (Art. 12).

Los sujetos pasivos del impuesto eran los que se suscribían o tenían interés en la existencia de un documento, de un registro de una actividad jurídica o administrativa determinada.

El Timbre Fiscal en la Legislación de 1915

El Art. 13 y subsiguientes de la Ley eran los relativos al impuesto del timbre fiscal. En este artículo 13 se regulaba la tarifa del impuesto que debía pagarse por los actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados.

El Art. 41 era fundamental para la determinación de la Ley anterior, de conformidad con el Art. 41 se establecía que --

"para el pago del impuesto de facturas, las ventas se consideran al por menor y al por mayor; son ventas al por menor las que no llegan a veinte colones y al por mayor las de esta suma inclusive en adelante". Todo comerciante que venda al por mayor tiene la obligación de dar al comprador la respectiva factura debidamente timbrada y el comprador la de exigirla. Las facturas que no estuvieren debidamente timbradas serán penadas con una multa igual a diez veces el valor del respectivo impuesto, y los comerciantes que se negaren a mostrarlas cuando fueren requeridos por los empleados del timbre o cualquier otra autoridad, incurrirán en una multa de veinticinco colones cualquiera que fuere la razón que alegaren para no exhibirlas".

Como se ve por esta disposición y la contenida en el Art. 1º de la Ley de 1915, el legislador introdujo una combinación de impuestos y tasas, incluyendo la existencia múltiple y variada de actos que se gravaban, lo que además de ser anti-técnico provocaba en la práctica una gravación simultánea de papel sellado y timbres fiscales, que en el Reglamento respectivo no se aclaraba sino que, al contrario, se dejaba en forma indeterminada, lo que era fuente de lamentables abusos y confusiones en todo sentido; el Reglamento en su Art. 43, efectivamente, establecía: "Corresponde la cancelación de los timbres a los otorgantes, a los que firmaran documentos en representación de otros y en general a todas aquellas personas que verifiquen operaciones gravadas con el impuesto. Los timbres se colocarán al margen de los documentos o libros y se marcarán con un sello que los inutilice; pero a falta de sello se inutilizarán rayándolos con tinta roja y

horadándolos, sin destruir las leyendas que contienen".

El artículo regulaba el procedimiento del impuesto con especificación de la forma de amortizarlo de parte del contribuyente, y como se advierte se gravaban los actos, contratos y documentos "Ad-Valorem", incluyéndose aquí las ventas o enajenaciones en general.

Complejidad del Sistema Adoptado por la Ley de 1915

De las cincuenta y cuatro gradaciones que contenía la Ley de 1915, para el papel sellado, y las 72 para el timbre, se deducían haciendo abstracción de su operatividad o aplicación práctica, que su percepción de parte del Fisco no sólo era compleja sino de difícil supervisión. Efectivamente, el impuesto del timbre tenía que ser pagado por estas formas o medios: 1) En operaciones que se efectuaban mediante documentos en los cuales se fijaba un timbre fiscal; 2) En situaciones concretas en lo que se gravaba con el timbre a establecimientos de comercio (números: 12, 14, 15 y 24, 26, 28 y 29 del artículo 13); 3) En situaciones concretas o hechos determinados como eran las representaciones teatrales o ferias, siendo en estos casos el impuesto del timbre fijado por representación, cuidando el legislador de no confundir la tributación cuando se trataba de espectáculos públicos permanentes; 4) En la venta de artículos o bienes de consumo; 5) En mercaderías importadas (con el recargo aduanal correspondiente); y 6) En los actos de inscripciones (Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, de Comercio, etc.).

Las Exenciones en General

La Ley eximía del impuesto los casos cuando el gravamen debía pagarse por el Fisco, Municipalidades y establecimientos públicos de instrucción y beneficencia, las actuaciones en materia criminal en que debía procederse de oficio, las actuaciones judiciales en que participaban los pobres de solemnidad, los relativos al cobro de haberes, las peticiones laborales, etc.

Las Tasas

Por regla general eran específicas en cuanto al papel sellado, pero las aplicables a contratos y demandas civiles eran Ad-Valorem, de manera que se podía hacer esta distinción de orden práctico: a) Tasas Específicas, que oscilaban entre ₡ 33.00 para Patentes de Invención y ₡ 0.15 por segundos folios de contratos de valor indeterminado; y b) Tasas Ad-Valorem (Contratos, Cartas de Crédito, Cartas de pagos, Cartas órdenes, cartas de venta de ganado, constancias de depósitos, obligaciones, demandas civiles de valor determinado, endosos, recibos, testimonios, etc.), cuyos valores oscilaban desde ₡ 0.15 para documentos por valor de entre ₡ 50.00 y ₡ 100.00, y ₡ 11.000.00 por el exceso sobre ₡ 10.000.000.00. Esta denominación contrastaba con las tasas del timbre que recaían sobre los actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados que se pagaban por medio la fijación y amortización o inutilización de timbres en los mismos y los cuales emitía el Fisco en denominaciones de ₡ 0.01 a - - - ₡ 100.00

Exenciones Específicas de los Timbres Fiscales

La Ley eximía del uso del timbre a los documentos extendidos por el Fisco, Municipalidades y establecimientos públicos de instrucción y beneficencia, cuando eran éstos los obligados a pagar el impuesto; las empresas e imprentas periodísticas, los bancos, compañías de muelles, compañías de ferrocarriles, estaban exentas por Ley así como los duplicados de documentos gravados cuando el original estaba debidamente timbrado.

Tasas Proporcionales y Progresivas del Timbre

Ya dijimos que las tasas eran específicas. En algunos casos se aplicaban tasas proporcionales y en otros progresivas.

Las acciones de sociedad pagaban ₡ 0.02 por cada ₡ 20.00 de valor nominal y ₡ 0.50 si no expresaban cantidad, y las cesiones de las mismas ₡ 0.01. Las aceptaciones de letras y libranzas pagaban hasta por ₡ 100.00 ₡ 0.02, y de ahí en adelante con una tasa progresiva, (Inciso 2 del Art. 13).

Los cheques pagaban ₡ 0.02, los conocimientos de embarque pagaban ₡ 0.25, la disolución de sociedades pagaban por cada ₡ 1.000.00 o fracción, ₡ 2.00; las facturas, recibos de arrendamientos, libretas de cuentas corrientes de casas comerciales, las compraventas de letras, libranzas y cheques sobre el exterior y cualquier otro traslado de fondos al exterior, pagaban según una tasa del uno por mil. Las pólizas de seguros pagaban a razón de tasas diferentes, según se trataba de seguros de vida, incendios, vehículos, viajes, etc. Los títulos profesionales pagaban entre ₡ 5.00 y ₡ 30.00 y los nombramientos de funcionarios públicos pagaban entre ₡ 2.00 los de un sueldo mensual de ₡ 50.00

a ₡ 100.00 y ₡ 25.00 lo de un sueldo en exceso de ₡ 600.00 mensuales. Como se puede apreciar el regimen adoptado no sólo era compendioso sino carente de unidad.

La Administración del Impuesto

De conformidad con esta Ley, correspondía a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, con la colaboración de las Administraciones de Rentas Departamentales, tanto la administración y control, como la imposición de las sanciones correspondientes.

Las Multas

Se establecían multas de 20 veces el monto del impuesto, que correspondían cuando se trataba de documentos escritos en papel simple, o en papel sellado de valor inferior al respectivo; y se consignaban multas de 10 veces el valor del impuesto a los abogados, notarios y funcionarios públicos, que autorizaban actuaciones en papel indebido. Había multas de ₡ 100.00 a ₡ 1.000.-- según la capacidad económica del infractor y la gravedad y reiteración de la infracción. Había multas de 5 veces el valor del timbre no inutilizado, a los que no amortizaban los timbres de acuerdo a la Ley. Existían multas indeterminadas como la establecida en el Art. 62 bis, por la que se daba al funcionario la facultad de imponerla "a su prudente arbitrio".

Aquí se nota también la ausencia de un criterio técnico uniforme. Por otra parte, estas eran disposiciones meramente formales, que casi nunca tuvieron aplicación, pues en la Dirección General de Contribuciones Indirectas, que era y es el organismo

perceptor y controlador de este impuesto, no se han podido encontrar casos reveladores de la escrupulosidad fiscal que puedan demostrar la aplicación y exigencia que pretendió la Ley.

Impuesto de Matrícula de Timbre

La Ley regulaba y reglamentaba las tasas anuales o mensuales de los establecimientos mercantiles, según la actividad de cada uno, gravitando dosis más altas para aquellos establecimientos que por su importancia mercantil así lo ameritaban. Así, los bancos y montepíos tenían que pagar ₡ 100.00 por año, los espectáculos públicos desde ₡ 2.00 a ₡ 5.00 por función, las fábricas de aguas gaseosas desde ₡ 15.00 a ₡ 200.00 por mes y las fábricas de cigarrillos puros, desde ₡ 100.00 a ₡ 400.00 por mes, según el número de obreros que tuvieran; las loterías, según su ubicación; las fábricas de jabón, según su producción, etc.

Como puede verse fácilmente, en este aspecto, también los criterios no eran uniformes y mientras se ponía énfasis en la localización del establecimiento, en otros casos se adoptaban criterios disímiles como el número de trabajadores de la planta o fábrica, y en la mayoría se disponía de un criterio incontrolable como el de la producción del complejo industrial de que se trataba, lo cual volvía nugatoria e impráctica la vigencia plena del impuesto, pues había imposibilidad de ejercer un control efectivo en la percepción del mismo.

B - CRITICA DE LA LEY DE 1915

Sin perjuicio de que ya se han hecho algunas acotaciones críticas a la ley antes de las reformas de 1970, se examinan a

continuación aspectos concretos de la misma para completar la -- exigencia del temario en este aspecto.

Es obvio que se omitían actividades económicas importan-- tes en el desarrollo financiero del país, y que no se contempla-- ban exenciones que estimularan el desarrollo industrial de la Na-- ción, lo que confirma el escaso criterio técnico, si es que hubo alguno, en la confección de esta Ley, que había venido frenando el desarrollo de importantes núcleos industriales y mercantiles en El Salvador, su mantenimiento por más de 50 años era verdade-- ramente inexplicable.

Ya hemos dicho que el timbre en esta ley era pagado no só-- lo con motivo de las operaciones que se efectuaban mediante docu-- mentos en los que se fijaba un timbre fiscal, sino también res-- pecto a situaciones concretas como la existencia de un estableci-- miento de comercio de una empresa, o bien de hechos como repre-- sentaciones teatrales o ferias, o la venta de artículos como cer-- veza, cigarrillos, etc., o sobre mercaderías importadas (recargo de aduanas) o de inscripciones en los Registros de Comercio. An-- te esta complejidad de criterios tributarios, el Fisco acudía al mantenimiento de un costoso aparato burocrático y adoptaba crite-- rios distintos para tratar de lograr la efectividad de tan com-- plicada tributación. Así el impuesto del timbre referente a di-- versiones públicas, se percibía cuando la Caja del Administrador de Rentas enteraba el valor consignado por el interesado, de con-- formidad con la tarifa que hemos visto en el apartado precedente; el del impuesto sobre las mercaderías importadas se liquidaba -- junto con el derecho de importación propiamente dicho, y así to--

toda una gama variada y no menos dificultosa, que daba por resultado un ingreso fiscal mínimo, comparado con el esfuerzo y trabajo del personal humano encargado de su percepción y vigilancia. Total, el impuesto era incosteable.

No menos graves son las críticas que se pueden hacer al impuesto del papel sellado. Empezando por la simultaneidad en que se incurría al gravar el sujeto pasivo del impuesto, tanto con el timbre, como con el papel sellado, lo que podía verse en algunas actuaciones judiciales y otras de la misma naturaleza. Refiriéndonos especialmente a la naturaleza híbrida de algunas contribuciones como ciertas tasas o contribuciones, en donde no se guardaba relación con el servicio prestado, nos adherimos a la opinión de algunos especialistas que han señalado estas críticas: a) Distribución de la carga tributaria en forma caprichosa, b) Costo de Administración y recaudación bastante elevado. "Pero quizás el defecto de mayor importancia lo constituye la interferencia con el proceso normal de los negocios y demás actos públicos y privados", señala el programa conjunto de tributación, --- OEA - BID ^{1/}.

Este mismo programa decía: "Es muy común el caso de operaciones que no se puedan realizar o cuya realización se dilata indebidamente, por la simple razón de que al momento de realizarlos no se dispone del papel sellado o de los timbres requeridos por la Ley. Esto, indudablemente, da lugar a que el costo social

^{1/} Proyecto de Armonización Fiscal de Centroamérica. El Salvador: Sistema Tributario. Unión Centroamericana. Washington, D.C. - Pág. XVIII-19.

del impuesto sea mucho mayor que el costo fiscal" ^{2/}.

Otras Críticas a la Ley de 1915

El Art. 41, Inciso 1º de la Ley anterior a las reformas del 70, decía: "Para el pago del impuesto de facturas, las ventas se consideran al por menor y al por mayor: son ventas al por menor las que no llegan a veinte colones y al por mayor las de esta suma inclusive en adelante".

Esta clasificación no se adaptaba después de 50 años en la vida mercantil de un Estado que había iniciado un proceso de industrialización en los últimos años. La base de ₡ 20.00 que sirvió para hacer esa subdivisión entre ventas al mayor y al por menor, respondió a una época en la cual las transacciones económicas no eran muy significativas.

Tendencia Acumulativa del Impuesto del Timbre

La transmisión de los efectos del impuesto del timbre se conoce como "la cascada del impuesto" y que algunos llaman la "piramidación", o las "etapas múltiples acumulativas" del impuesto. Es un fenómeno que se da antes y después de las reformas del 70 a la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, por la naturaleza misma del impuesto que grava el valor de las ventas a través de una tarifa con montos variables, en defecto de un impuesto a las ventas con categorías jurídicas independiente como sucede en Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

El impuesto al timbre es acumulativo en la medida en que

^{2/} Proyecto de Armonización Fiscal de Centroamérica. El Salvador. OEA/BID. pp. XVIII 19 y 20.

el impuesto se traslada hacia adelante hasta alcanzar al consumidor final, quien paga una tasa efectiva superior a la nominal. Esta diferencia se incrementa de acuerdo al número de etapas de comercialización. Esto naturalmente obedece a que los comerciantes siempre calculan los precios de venta de sus mercaderías, -- adicionando un porcentaje determinado a su precio de compra que incluye los impuestos pagados en las etapas anteriores. Ello --- trae como consecuencia para el consumidor final, un precio aumentado del bien adquirido. Se produce pues el fenómeno de un im--- puesto sobre otro impuesto, reflejándose en un aumento de pre--- cios superior a los ingresos percibidos por el Estado.

Esta característica era propia de la ley anterior. Característica que se acentúa por la inclusión al gravar los "servicios" con las reformas recientes. Se trae a cuentas porque su señalamiento es una crítica a la aplicación y comportamiento de un cuerpo de leyes que era, y por la circunstancia apuntada sigue -- siendo anacrónica y defectuosa, por ser excesivamente regresiva y con un elevado costo de administración.

La Evasión del Impuesto

No obstante las sanciones consignadas en la Ley de 1915 -- la evasión solía ser marcadamente acentuada debido a la característica de los timbres, de no poseer un medio adecuado, para poder determinar si estaban siendo usados más de una vez. Por otra parte no se habían previsto las formas que evitasen el abuso del comerciante de expedir factura sin timbrar. Los controles del im--- puesto eran ineficientes y daban como resultado la incosteabilidad fiscal del mismo. Esta situación crítica que ha sido mal ge-

neral crónico en nuestro país, era agravada considerablemente -- por la evasión de los impuestos directos, sobre todo el de la -- Renta, tal y como lo advertimos en el capítulo anterior.

Para concluir el análisis crítico de esta Ley podemos manifestar que la única ventaja que tenía era su base de aplicación amplia, ya que gravaba todas las etapas del proceso de producción y distribución de las mercaderías. Naturalmente que esta ventaja se ha mantenido con las reformas de 1970, con la diferencia que en esta última se gravan además los servicios.

III-2 PARTICIPACION DEL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO Y DE LOS TIMBRES FISCALES EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, ANTES DE LAS REFORMAS DE 1970.

A - LOS ACTOS JURIDICOS DENTRO DE LA ESTRUCTURA

Antes de conocer la participación que tienen los impuestos provenientes del Papel Sellado y de los Timbres Fiscales, precisa recordar que tales tributos figuran dentro de los Actos Jurídicos. Estos constituyen como se dijo en los capítulos anteriores el tercer componente del sistema tributario.

Su Comportamiento

El cuadro Nº I-1 del apéndice estadístico revela el crecimiento natural de los actos jurídicos, de acuerdo al volumen de las transacciones comerciales. El promedio recaudado en términos absolutos fue de ₡ 7.6 millones de colones para el período, concretamente véase cuadro nº 17.

Su tasa de crecimiento acumulativa anual de 1958 a 1963 fue de 6.78%; de 1964 a 1969, alcanzó niveles de 7.0%. Esto prue

ba que siguió al mismo ritmo de crecimiento de las transacciones económicas; aunque en la segunda etapa considerada tuvo una mayor intensidad por efecto del creciente volumen comercial derivado de la expansión del mercado común centroamericano.

El crecimiento relativo de los Actos Jurídicos en 1969 alcanzó el 123.3% con respecto a 1958, es decir 1.2 veces mayor -- que el alcanzado en ese año el cual, en términos absolutos fue de ₡ 4.9 millones de colones (cuadro nº I-6 del apéndice estadístico).

Su Participación en la Estructura

Los Actos Jurídicos representan en promedio el 4.1% anual del total de los ingresos tributarios, durante el período comprendido de 1958 a 1969 (cuadro nº I-1 del apéndice) Esta representatividad es menor en un 16.6% y 71.1% con respecto a la participación que tuvieron los impuestos Directos y los Indirectos, respectivamente, para el mismo período según el cuadro nº 17 que se presenta a continuación:

Cuadro Nº 17

RECAUDACION PROMEDIO ANUAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

(Millones de Colones)

1958 - 1969

Clase de Impuesto	Monto del Período	Porcentaje del Período
Impuestos Indirectos	137.3	75.2
Impuestos Directos <u>a/</u>	37.9	20.7
Actos Jurídicos	7.6	4.1
Total Promedio	182.8	100.0

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Cuadro Nº I-1 del Apéndice Estadístico.

En dicho cuadro se puede apreciar el rendimiento fiscal - de los Actos Jurídicos, los cuales alcanzaron un promedio anual de ₡ 7.6 millones de colones que significó el 4.1% de dicho promedio. El valor y porcentaje contrasta con el rendimiento de los otros impuestos que aparece en dicho cuadro.

Cuadro Nº 18

PROMEDIO ANUAL DE LA CARGA TRIBUTARIA

1958 - 1969

Clase de Impuesto	Carga Tributaria %
Impuestos Indirectos	7.7
Impuestos Directos	2.0
Actos Jurídicos	0.4
Total Carga Tributaria	10.1

FUENTE: Cuadro Nº I-7 del Apéndice Estadístico.

El cuadro nº 18 representa el promedio anual de la carga tributaria por la participación de los ingresos de cada uno de los impuestos que integran nuestra estructura durante el período de doce años que se ha venido comentando. Es de observar que la carga correspondiente a los Actos Jurídicos alcanzó el 0.4%, resultado que es ínfimo si la comparamos con el rendimiento de los impuestos indirectos y los impuestos directos que alcanzaron niveles del 7.7% y 2.0%, respectivamente.

El total de la carga tributaria que aparece en dicho cuadro es equivalente al promedio del 10.1% que se comentó al describirse el cuadro nº 9 del capítulo anterior.

La participación de los Actos Jurídicos muestra a través de la serie estudiada una tendencia creciente, pero muy lenta. -

Parte de una representatividad del 3.2% con respecto al total de los ingresos tributarios y llega al nivel del 4.6% al final de la serie comentada. Dentro del intervalo dichos porcentajes son irregulares (de aumentos y disminuciones sin mayor significación) y en gran medida encuéntrase determinados por el comportamiento errático que registró el Impuesto de Alcabala, de conformidad -- con el cuadro nº I-6 del apéndice. La participación de este último fue insignificante, con respecto a los ingresos totales, ya que su promedio anual fue de 0.9%

B - PARTICIPACION DEL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO Y
TIMBRES FISCALES

Su Comportamiento

El cuadro nº I-6 del apéndice estadístico (columna 6) presenta el rendimiento del Papel Sellado y el Timbre Fiscal de la Ley que en este capítulo se comenta, durante la serie que hemos venido analizando. El mismo cuadro registra también separadamente el rendimiento de cada uno de ambos tributos.

En dicho cuadro se puede detectar que su recaudación ha tenido un crecimiento paulatino - conducta que ha influido en -- los Actos Jurídicos por ser su principal componente - (en promedio anual representa el 75.0% de los recaudado con respecto a -- los Actos Jurídicos: 53.9% para los Timbres Fiscales y 21.1% para el papel sellado, resumidos en el cuadro Nº 19). Su crecimiento paulatino ha sido determinado más que todo por el normal desarrollo mercantil de la sociedad, alcanzando un promedio anual en sus recaudaciones en términos reales de \$ 5.7 millones de colones durante el período que se analiza. En dicha serie no existe

una elevación apreciable digna de ser considerada en nuestro análisis. Su comportamiento revela pues, un crecimiento natural de acuerdo al volumen de las transacciones económicas.

La tasa de crecimiento acumulativa anual de 1958 a 1963 fue de 2.89%, mientras que de 1964 a 1969 alcanzó niveles del 7.05%. Esto prueba en gran medida que siguió un crecimiento al ritmo de las transacciones comerciales que repercutieron dentro de los Actos Jurídicos explicados anteriormente.

El incremento de 4.16% en la tasa anual del segundo período analizado obedeció al mayor volumen de operaciones económicas, provocado por el incentivo gubernamental del desarrollo industrial a nivel del área centroamericana que se ha presentado en los últimos años.

El índice de crecimiento de los ingresos percibidos en concepto del pago de los impuestos de papel sellado y timbres fiscales, alcanzó en 1969 el 126.6, con respecto a 1958; es decir, 1.3 veces mayor que el alcanzado en dicho año, el cual fue en términos absolutos de ₡ 3.6 millones de colones (cuadro Nº I-6 del apéndice estadístico).

Su Participación en la Estructura

Los gravámenes recaudados provenientes del Papel Sellado y Timbres Fiscales representaron en promedio, el 3.0% anual del total de los ingresos tributarios durante la serie analizada, de conformidad con el cuadro nº 20. Los Actos Jurídicos representaron como promedio anual en el período el 4.1% de dichos ingresos.

Cuadro Nº 19

RECAUDACION PROMEDIO ANUAL DEL PAPEL SELLADO
Y EL TIMBRE FISCAL CON RELACION A LOS ACTOS JURIDICOS
(millones de colones)
1958-1969

Clase de Impuesto	Monto del período	Porcentaje del período
Actos Jurídicos	7.6	100.0
Timbres Fiscales	4.1	53.9
Papel Sellado	1.6	21.1
Otros (Alcabala, Migrac.)	1.9	25.0

FUENTE: Cuadro Nº I-6 del Apéndice estadístico.

Cuadro Nº 20

RECAUDACION PROMEDIO ANUAL DEL PAPEL SELLADO
Y EL TIMBRE CON RESPECTO A LOS INGRESOS TRIBU
TARIOS: DIRECTOS E INDIRECTOS
(millones de colones)
1958-1969

Clase de Impuesto	Monto del período	Porcentaje del período
Ingresos Tributarios	182.8	100.0
Impuestos Indirectos	137.3	75.2
Impuestos Directos <u>a/</u>	37.9	20.7
Timbres Fiscales	4.1	2.2
Papel Sellado	1.6	0.8
Otros (Alcabala, Migrac. etc.)	1.9	1.1

a/ Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Cuadro Nº I-6 del Apéndice Estadístico.

Efectivamente, los Actos Jurídicos representaron como promedio anual en el período el 4.1% del total de los ingresos fiscales; desglosando esta cifra tenemos que el impuesto que comen-

tamos participó con el 3.0% quedando el 1.1% restante para otros impuestos como Alcabala, Migración, etc. Esto significa que el 75.0% de las recaudaciones de los Actos Jurídicos pertenecen a ingresos percibidos en virtud del Papel Sellado y Timbres (cuadro Nº 19).

La participación del 3.0% en los ingresos fiscales de los impuestos mencionados contrasta con la participación de la tributación indirecta que fue del 75.2% anual, durante el período y de la tributación directa que alcanzó el 20.7% durante el mismo período, manifestadas en el cuadro Nº 20.

Lo anterior nos permite concluir que los impuestos del Papel Sellado y Timbres Fiscales, que al efecto son regulados por la Ley que comentamos, tienen un bajo rendimiento fiscal. Esto obedece, en primer lugar, a que su margen de evasión - ya comentado - es uno de los más elevados, debido a que el número de contribuyentes sujetos al pago del impuesto es tan grande - fundamentalmente el timbre fiscal - que impide una aplicación razonablemente eficiente. En segundo lugar obedece a que la forma deficiente en que el impuesto se administra, implica un excesivo costo administrativo.

III-3 LAS REFORMAS DE 1970 DE LA LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES

A - CAUSAS QUE CONDUJERON A LA REFORMA DE 1970

En el apartado anterior hemos formulado una serie de críticas a la Ley de 1915, de cuyo simple análisis se desprende la explicación de sus reformas. En esas críticas se encuentra, - hasta cierto punto, la razón y causas formales que se tuvo para

proceder a la derogación parcial de la misma.

Efectivamente, se trataba de un instrumento legal que ya no se adaptaba a las nuevas circunstancias socio-económicas, diferentes de la época en que fue promulgada. La ley de 1915 carecía, en el año de 1970, de vigencia práctica en muchos de los aspectos que regulaba.

Ahora veamos las causas reales que llevaron a la reforma.

La economía nacional mostró en los últimos años síntomas de un estancamiento, que era necesario tratar de superar por todos los medios posibles. Este aserto aparente - tal como lo veremos más adelante- lo contienen los documentos oficiales del momento. En memorandum del Ministerio de Hacienda dirigido al Congreso Nacional el 28 de noviembre de 1969 decía: "Los ingresos corrientes prácticamente no han tenido ningún crecimiento, no obstante que recientemente se incrementaron en forma sustancial las tasas del impuesto de Vialidad Serie "A". Y luego agregó más adelante: "En efecto en 1966 los Ingresos corrientes dieron un total de ₡ 223.52 millones, pasando en 1968 a ₡ 232.98 millones, pero en este último año se incorporaron como ingreso presupuestario el valor de ₡ 6.59 millones provenientes de retenciones de impuesto sobre la renta". En la reforma, considerada vital o inaplazable por el Gobierno, se veía una de las formas de solución al problema planteado. Con el objeto de encontrar la confirmación de esta causa motivante de la reforma es preciso hacer una comparación de dos períodos, mediato e inmediato, que precedieron a dicha reforma. El primero de esos períodos 1960-1965 y el segundo o inmediato de 1965-1969, nos permitirán a través de su

estudio y comparación obtener conclusiones valederas.

En el período de 1960-1965 la tasa/^{real}de crecimiento de la economía en El Salvador fue de 3.4%, por haber sido la tasa de crecimiento promedio del PTB de 7.0% y la tasa de crecimiento -- promedio de la población del orden de 3.6%.

En cambio, en el segundo período (1965-1969) la tasa/^{real}de crecimiento de la economía fue de 0.6%, la tasa de crecimiento -- promedio del PTB fue del 4.5% y la del crecimiento de la pobla-- ción fue de 3.9% según el anexo N° V del apéndice estadístico.

Estos datos son significativos y por ellos podemos obte-- ner la conclusión de que el estancamiento mencionado provino de una disminución del PTB en forma persistente, provocando un dete-- rioro en el ingreso fiscal de la Nación, situación que se agudi-- za por la inflexibilidad tributaria administrativa que caracteri-- za al sistema, fundamentalmente en el período: 1965-1969.

El conflicto Hondureño-Salvadoreño en el penúltimo año de -- este período inmediato a la Reforma, es decir la guerra de julio de 1969, coadyuvó a agravar esta situación, no sólo por el gasto en material bélico en cifra cuantiosa e imprevista, sino por el problema del súbito ingreso de aproximadamente treinta mil perso-- nas en el territorio nacional que había que absorber en forma -- inevitable.

Como causa específica y real de la Reforma debe mencionar-- se, por otra parte, las exenciones a la importación en concepto de incentivos fiscales, lo que en ese mismo período ocasionó un drenaje del ingreso fiscal verdaderamente considerable. Así lo -- reconoció el Ministerio de Hacienda en el Memorandum anteriormen

te citado cuando decía: "Este fenómeno obedece a la inelastici--dad de las recaudaciones de los derechos de importación, las cuales han venido declinando en forma persistente, debido a la concurrencia de diversos factores, tales como los aranceles proteccionistas, las concesiones dentro de las leyes de fomento...etc".

La aplicación de la Ley de Fomento Industrial y posteriormente del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial cuyo efectos positivos y a largo plazo, todavía no compensan el sacrificio que ha significado para nuestro país la declinación de la tasa real de crecimiento del 3.4% al 0.6% en los períodos de 1960-65 y 1965-69, respectivamente, -incidió también en forma desfavorable en el fenómeno del estancamiento económico ya mencionado. En relación con esto no puede dejerse de mencionar la propia recomendación del Protocolo de San José sobre la necesidad de elevar los impuestos sobre las ventas, para compensar el deterioro fiscal ocasionado por la aplicación de la Ley de Fomento Industrial y del Convenio que nuestro Go---bierno acató en la forma de elevar los impuestos al consumo in--terno, desnaturalizando hasta cierto punto la finalidad de dicha recomendación.

La reforma de 1970 a la Ley del Papel Sellado y Timbres -no tenía otra causa que buscar la forma de superar la crisis fiscal de entonces. Efectivamente, la tasa del uno por ciento sobre el valor de la transacción que introduce la reforma, no llevaba otro propósito que acrecentar fondos para aliviar la escasa disponibilidad de fondos fiscales para los programas de gastos pú--blicos.

Naturalmente que en esta reforma no pudo haber una justificación de la política fiscal del régimen, porque el estancamiento económico no debió hacérsele frente con esta elevación impositiva al consumo interno, aumentando a la postre los efectos del fenómeno citado y golpeando por ende a las grandes mayorías populares, sino que el régimen debió buscar la realización de cambios en la estructura económica y social del país, promoviendo una mejor distribución del ingreso nacional, a través de una política impositiva, con un sistema técnico y de proyecciones democráticas.

En el receso económico, como causa real de la reforma, debe tenerse presente la tendencia creciente del déficit en la cuenta corriente de la Balanza de Pagos de nuestro país, sobre todo en 1969, déficit cuyo comportamiento se registró en la forma siguiente: 1967: ₡ 58.5 millones; 1968: ₡ 37.3 millones y 1969: ₡ 87.8 millones. No estaría completo este cuadro de lento crecimiento de la economía nacional de esta medida impositiva desesperada del régimen, si no aludiéramos a los efectos suscitados por la reducción del mercado centroamericano de nuestros productos después del conflicto con Honduras. Finalmente, debe insistirse en el hecho de que el Protocolo de San José tuvo como objetivo fundamental castigar en un 10 y en un 20 por ciento al consumo sobre todo en lo que respecta a los productos suntuarios. Pero el Estado salvadoreño aplicó la recomendación en términos inconvenientes para el sector más desvalido de nuestra población. En su búsqueda por encontrar financiamiento a sus programas de desarrollo, no encontró otro camino que acudir a la imposición

del consumo interno aumentando los efectos del estancamiento económico. Estas fueron las causas reales que condujeron a la reforma del Papel Sellado y Timbres.

Resumen de las causas que originaron las Reformas

Causas Generales:

- 1) El estancamiento de la economía nacional como lo demuestra la disminución de la tasa de crecimiento real de la economía partiendo de un 3.4% en el período 1960-1965 al 0.6% en 1965-1969, debido a una continua debilidad en el crecimiento del P.T.B., a partir de 1965, según el Anexo Nº V del apéndice estadístico.
- 2) La situación por la que atravesaba el país se agudizó en 1969 por el conflicto bélico con Honduras, dando lugar a una restricción de la demanda de nuestros productos en el mercado centroamericano que repercutió en una tasa real de crecimiento del -0.8% para 1969. Circunstancia que obligó al Gobierno, carente de una política fiscal definida, no a buscar medidas de transformación social-económica, para evitar la acentuada situación económica, sino que acudió al fácil expediente de aumentar los impuestos indirectos, mediante las reformas a la Ley que comentamos.

Causas Específicas:

- 1) El considerable aumento de los gravámenes dispensados por parte del Gobierno al sector industrial en la importación de materias primas y bienes de capital, como consecuencia de aplicación de la Ley de Fomento Indus-

trial, lo cual llevó al país a dejar de percibir en el período 1953-1969, la suma de ₡ 168.7 millones de colones;

- 2) Déficit en la cuenta corriente de la Balanza de Pagos que en 1968 fue de ₡ 37.3 millones de colones y que en 1969 alcanzó niveles de ₡ 87.8 millones de colones ^{3/}.

B - CONTENIDO DE LAS REFORMAS. ANALISIS COMPARATIVO

Aunque el propósito fundamental de este capítulo es -- constatar las repercusiones económicas que las reformas de la -- Ley de Papel Sellado y Timbres producirán en la estructura tributaria del país, es del caso presentar comparativamente los artículos de la Ley decretados en 1915 y sus correspondientes reformas de 1970, con el objeto de establecer de manera objetiva la -- naturaleza y fines de las mismas, sus ventajas y desventajas. Es ta comparación aparece agregada al final del apéndice estadístico.

La Reforma en el Impuesto de Papel Sellado

En lo que se refiere al papel sellado la reforma no alteró la tasa de la tarifa que regula las actuaciones, actos jurídicos, contratos y obligaciones que anteriormente se regulaban por el artículo 1º cuya única modificación consistió en el agregado de excepcionar del impuesto los documentos provenientes de actos conexos o derivados de un contrato principal en la venta de productos agrícolas. Por el artículo 2º de la reforma, lo único que

^{3/} Documento: SIECA/70/VII-1/84, pág. 17.

se hace es aclarar la forma legal de cumplir con el requisito -- del papel sellado, introduciendo la facilidad contemplada en el inciso 49 (parte segunda), en lo que se refiere a la venta de -- productos agropecuarios que se podrán extender en papel común, -- con la obligación de amortizar los timbres correspondientes. La misma facilidad se contempla de conformidad con el numeral 18 -- del Art. 1º en los casos de venta de los mismos productos agrope -- cuarios cuando dicha venta es realizada por intermediarios a --- cuenta y riesgo del productor. El impuesto del Papel Sellado se hizo extensivo asimismo a los servicios (Art. 2º Inc. 49).

La Reforma en el Timbre

De conformidad con el numeral 32 del Art. 13 en lo que -- respecta al timbre, se introdujo una reforma sustancial. En pri -- mer lugar, se hizo extensivo el impuesto a la prestación de ser -- vicios, cosa que no estaba contemplada en la Ley de 1915. Por -- otra parte se elevó la tasa anterior (facturas o notas de venta de mercaderías, servicios, etc.) del uno por millar al uno por -- ciento como ha sido a partir de 1970. Además de conformidad con los Arts. 5º y 9º de la misma ley, se incluyeron mejores posibi -- lidades en la administración del timbre, y se procedió a la eli -- minación de exenciones que recaían sobre ventas facturadas con -- valores inferiores a veinte colones.

El aumento en la tasa impositiva fue lo fundamental de la reforma tal y como quedó establecido en el apartado anterior. Es cierto que los impuestos indirectos comentados tenían una tabla progresiva que, después de cincuenta años de su elaboración, se había vuelto muy baja. Pero al aumentar la tasa a la que en pro-

medio tiene ahora alrededor del 1%, y tomando en cuenta que estos impuestos sobre el consumo de bienes sufren el fenómeno de la traslación por el efecto de la piramidación que analizaremos en su oportunidad, hemos de convenir en la muy discutible ventaja que esto significó.

Pago Acumulativo que Pretendo evitar la Evasión

El Art. 5º de la Reforma (que modificó el inciso 32 del Art. 13º de la antigua ley), introdujo el pago del impuesto mediante la misma tasa, cuyo promedio es alrededor del uno por ciento sobre el total, acumulado diariamente en las ventas de mercaderías y prestación de servicios con valor inferior a veinte colones. En este caso el impuesto se causará sobre el monto que se obtenga al sumar todas las transacciones menores de ₡ 20.- Determinado con base en esa suma, el impuesto deberá satisfacerse por medio de timbres fiscales, que se adherirán y amortizarán en un comprobante que contendrá los datos pertinentes (nombre del establecimiento, dirección y localidad, nombre del propietario, día, mes y año que corresponde al pago, monto de las ventas o servicios del día, deducción del valor de las ventas o servicios por los cuales se ha pagado el impuesto en los comprobantes respectivos, etc.). Uno de los efectos de esta medida sería, según supuesto del legislador, evitar la evasión, en las ventas de bienes y servicios inferiores a ₡ 20.00.

Facilidades para el Empresario en el Pago del Impuesto

De conformidad con el Art. 5º de las Reformas, que modificó el inciso 32 del Art. 13º de la anterior ley, se podrá solici

tar a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, la autorización para efectuar el pago del impuesto sobre el monto de -- ventas de bienes o servicios, por períodos mensuales, o bien períodos menores a solicitud del interesado, siempre y cuando las ventas anuales asciendan a más de cien mil colones (¢ 100.000.00) y que el establecimiento ofrezca las garantías adecuadas. Esta -- es una novedad que facilita al empresario o comerciante hacer el pago del impuesto de acuerdo con el organismo oficial encargado de su recaudación, y que tiene a su cargo la facultad de la su-- pervisión del mismo para evitar que esta garantía se vuelva nuga-- toria a los intereses del Estado. Por el artículo 9º se garanti-- zó la fiscalización y se pretendieron crear las condiciones nece-- sarias para hacer efectiva una recaudación "equitativa". En el -- sentido de que las medidas de fiscalización son de aplicación ge-- neral, y no discriminatorias, a todos los niveles de Producción y comercialización de acuerdo a lo contemplado en las reformas.

Transacciones y Establecimientos exentos del Impuesto

De conformidad con la reforma del Art. 32, inciso último, se eximieron de la imposición tributaria a que se refiere la ley, aquellos establecimientos cuyo activo fuese inferior a cinco mil colones. Debe consignarse como otras novedad de proyecciones po-- sitivas en la reforma, el hecho de que quedaron exentos del pago de los impuestos de timbre comprendidos en la Ley, las operacio-- nos de exportación de productos nacionales de cualquier naturale-- za y todos los actos y documentos que tuvieron gravamen específi-- co en la Ley. Esto para evitar la doble tributación.

El Estado delega a Recaudadores Extraños

Así como en el impuesto de la alcabala el Estado delega - en el Notario facultades de recaudador, en el Art. 7º de las reformas que aparecen transcritas al final del apéndice estadístico, al incorporar el numeral 13 del art.13º de la Ley general, - delega en el vendedor, dador o librador de las letras de cambio, libranzas, cheques u otros documentos de giro librados sobre el exterior, así como cualquier traslado de fondos al extranjero, - la facultad de hacer efectivo el impuesto de timbres, debiéndose calcular el monto del impuesto según el tipo medio de cambio entre los de compra y venta sobre las diversas monedas extranjeras suministradas por el Banco Central de Reserva.

Las reformas aprobadas por el Congreso Nacional tuvieron como propósito fundamental aumentar los ingresos fiscales en forma rápida y sin el menor esfuerzo a través de la imposición indirecta, partiendo del supuesto de que el comercio, industria, servicios y demás actividades económicas del país, sujetos pasivos variables de esta tributación, participarían del programa gubernamental de aumentar los ingresos fiscales con vistas al mejor cumplimiento de sus fines de mejoramientos social.

El Reglamento de la Ley del Papel Sellado y Timbres

Con fecha 22 de marzo de 1971 fue emitido el nuevo reglamento de la Ley de Papel Sellado y Timbres. Un reglamento, jerárquicamente hablando, es una ampliación detallada de la ley y, naturalmente, no pueda contradecirla, ya que sirve para eso: para detallarla y ampliar aquellos aspectos que, por su generalidad, la ley no podía hacerlo. El reglamento fue emitido por la Secre-

taría de Hacienda con el nombre de Disposiciones Reglamentarias del Impuesto de Timbres. Aunque no lo dice, en forma expresa, es lógico que derogó tácitamente el antiguo Reglamento que pecaba de superficial y excesivamente detallista.

Efectivamente, los veintidós artículos del nuevo reglamento se acomodan más técnicamente a la Ley, establecen procedimientos claros para la aplicación, distinguen los casos en que se debe exigir papel sellado y no timbres y que en la ley quedaban oscuros (Arts. 3º, 4º y 18º).

Otra ventaja del nuevo Reglamento es que suprimió las atribuciones de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, Corte de Cuentas y otros organismos y funcionarios cuyas regulaciones no eran atingentes a este Cuerpo Reglamentario.

Se puede concluir que tanto la ley de 1915 como la reforma de 1970, que comparativamente aparecen al final del apéndice estadístico, no registraron diferencias fundamentales en cuanto a su naturaleza; aunque en relación a los fines, el propósito de las últimas ha sido ampliar la base del impuesto al gravar la prestación de servicios por una parte y por otra, profundizar el efecto de la "Piramidación" del impuesto al aumentar la tasa del 10/00 al 1%, agravado por la inclusión de las operaciones comerciales menores de ₡ 20.00.

Finalmente, las reformas contienen, entre otras las ventajas y desventajas siguientes:

VENTAJAS

- 1) Regula explícitamente las exenciones ya comentadas.
- 2) Otorgan facilidades al empresario en el pago del impuesto.

3) Garantizan algunas medidas de fiscalización

DESVENTAJAS

- 1) El pago acumulativo del impuesto que gravan las transacciones menores de ₡ 20.00 implica un costo administrativo mayor.
- 2) La naturaleza híbrida de la Ley - considerando aun sus reformas - aún se mantiene.
- 3) Las críticas señaladas a la Ley de 1915 que se comentaron en el apartado III-1 B, en su mayoría son aplicables a la Ley vigente.

C - INCIDENCIAS DE LAS REFORMAS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

El análisis de la incidencia de las reformas -ya comentadas - a la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales en la estructura tributaria, se hará a través de la comparación de los resultados obtenidos en los años de 1969 y de 1970, considerando de que es en este último año donde se encuentran las variaciones resultantes de dichas reformas a pesar de que únicamente comprende los últimos cuatro meses del año de 1970.

Actos Jurídicos dentro de la Estructura

En primer lugar requiérese un examen global de uno de los componentes de los ingresos tributarios: los Actos Jurídicos, ya que es donde se ubican los impuestos provenientes del papel sellado y timbres fiscales.

Sobre el particular los Actos Jurídicos mostraron en 1970 un incremento del orden de 38.4% respecto a los recaudados en 1969, de conformidad con el cuadro N° 21.

Cuadro Nº 21

EL SALVADOR: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

GOBIERNO CENTRAL

(miles colones)

1969-1970

Clase de Impuesto	Montos		Incremento	Porcentajes	
	1969	1970	Anual %	1969	1970
Ingresos Tributarios	235.877	264.593	12.2	100.0	100.0
Impuestos Directos	69.770	62.142	- 11.0	29.6	23.5
Impuestos Indirectos	155.125	187.249	20.7	65.8	70.8
Actos Jurídicos	10.982	15.202	38.4	4.6	5.7

Nota: No se incluyen ingresos por concepto de multas.

FUENTE: CONAPLAN. Indicadores Económicos y Sociales.

Septiembre-Diciembre 1970. Sección V Finanzas Públicas, pág. 96

Efectivamente, es el rubro tributario que mostró mayor incremento, determinado por las reformas que se comentaron en el apartado III-3 B. Por otra parte los Actos Jurídicos participaron dentro de los Ingresos Tributarios con un aumento del 1.1% - respecto a 1969.

Papel Sellado y Timbres dentro de la Estructura

En el cuadro Nº 22 se observa el crecimiento anual de los componentes de los Actos Jurídicos, siempre para los años de --- 1969 y 1970.

Cuadro Nº 22

RECAUDACION DEL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO Y TIM

BRES EN RELACION CON LOS ACTOS JURIDICOS E INGRESOS TRIBUTARIOS

(Miles colonos)
1969-1970

Clase de Impuesto	Monto		Incre- mento Anual	Porcentaje		Participación % en los Ingre sos Tributari.	
	1969	1970	%	1969	1970	1969	1970
Actos Jurídicos	10.981.9	15.202.0	38.4	100.0	100.0	4.6	5.7
Timbres Fiscales	5.899.6	9.584.6	62.5	53.7	63.0	2.5	3.6
Papel Sellado	2.330.7	2.553.7	9.6	21.2	16.8	1.0	1.0
Otros (Alcabala, Migración, etc.)	2.751.6	3.063.7	11.3	25.1	20.2	1.2	1.2

FUENTE: Cuadro I-6 del Apéndice Estadístico.
Ministerio de Hacienda. Contabilidad Central.

Corresponde a los Timbres Fiscales el mayor crecimiento - en el cuadro indicado. Su incremento anual fue de 62.5% en 1970, con relación al año anterior, lo cual puede considerarse como ex traordinariamente alto. No así el correspondiente al Papel Sella do que si bien tuvo un incremento, puede considerarse de natura leza normal, por cuanto fue del 9.6% para 1970 respecto a 1969. En cambio los otros impuestos (Alcabala, Migración, etc.), tal como ya se dijo anteriormente en el apartado III-2, responden a movimientos que difícilmente están en relación con el ritmo de crecimiento de las transacciones mercantiles. Estos tributos tu vieron un crecimiento del 11.3% en 1970 en relación al año de -- 1969.

En cuanto a la participación de dichos componentes en los Actos Jurídicos, se puede observar claramente en el mismo cuadro,

que mientras el impuesto de Papel Sellado y otros (Alcabala, Migración, etc.) disminuyeron en 4.4% (21.2% -16.8%) y 4.9% (25.1% -20.2%), respectivamente, para los años examinados, los Timbres Fiscales aumentaron su participación dentro de los Actos Jurídicos en 9.3% (63.0% -53.7%), naturalmente por los efectos de la reforma - fundamentalmente por sustituir la tasa del 1^o/oo (1 -- por millar) a una tasa que en promedio tiene alrededor del 1% -- (1 por ciento) -.

En dicho cuadro se puede observar que la participación de los mismos componentes de los Actos Jurídicos, con respecto a -- los ingresos tributarios, únicamente los Timbres Fiscales experimentaron un incremento del 1.1%; en cambio el Papel Sellado y -- los Otros impuestos (Alcabala, Migración, etc.) se mantuvieron - en 1.0% y 1.2% respectivamente, en los años 1969 y 1970.

Las recaudaciones globales, juntamente con los promedios mensuales de los timbres fiscales y del papel sellado, correspondientes a los años 1969-1970, se registran en el cuadro nº 23 y se representan en los Gráficos Nos. 3 y 4, para examinar su comportamiento estadístico, los cuales se agregan al final del presente apartado.

Cuadro Nº 23

RECAUDACION TOTAL DEL IMPUESTO DE PAPEL

SELLADO Y TIMBRES FISCALES

(Miles Colones)

1969-1970

A ñ o	Monto Recaudado		Promedio Mensual	
	P. Sellado	Timbres	P. Sellado	Timbres
1969	2.330.7	5.899.6	194.2	491.6
1970	2.553.7	9.584.6	212.8	798.7

FUENTE: Cuadro Nº 24.

En el cuadro anterior se puede apreciar que el crecimiento significativo correspondió al timbre fiscal, por cuanto se incrementó en ₡ 3.7 millones de colones en 1970 con respecto al año anterior, con una tasa de crecimiento del 62.5% (cuadro N° 22). Esto obedeció a que las reformas comentadas entraron en vigencia a partir del 9 de septiembre de 1970.

Cuadro N° 24

RECAUDACION MENSUAL DEL IMPUESTO DEL PAPEL

SELLADO Y TIMBRES FISCALES

(Miles Colones)

1969-1970

Meses	Montos Rec. 1969		Montos Rec. 1970		Montos Recaudados	
	P. Sellado	Timbres	P. Sellado	Timbres	1969	1970
Enero	234.7	561.3	234.6	593.2	796.0	827.8
Febrero	199.3	485.6	208.8	539.9	684.9	748.7
Marzo	211.0	514.4	187.2	457.4	726.4	644.6
Abril	164.1	439.4	250.3	653.9	603.5	904.2
Mayo	189.9	515.9	238.7	515.4	705.8	754.1
Junio	196.4	491.1	212.8	498.9	687.5	711.7
Julio	158.2	455.8	207.5	550.7	614.0	758.2
Agosto	137.6	394.9	176.9	441.5	532.5	618.4
Septiembre	194.6	499.1	213.8	1.066.6	693.7	1.280.4
Octubre	208.7	521.9	212.7	1.278.9	730.6	1.491.6
Noviembre	222.2	485.5	219.4	1.398.4	707.7	1.617.8
Diciembre	214.0	533.7	191.0	1.589.8	747.7	1.780.8
TOTAL	2.330.7	5.899.6	2.553.7	9.584.6	8.230.3	12.138.3

FUENTE: Ministerio de Hacienda.

Cuadro Nº 25

RECAUDACION POR PERIODO DEL IMPUESTO DEL

PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES

(Miles Colonos)

1969-1970

Período	1969				1970			
	Montos Recaudados		Prom. Mensual		Montos Recaudados		Prom. Mensual	
	P. Sellado	Timbres	P. Sellado	Timb.	P. Sellado	Timbres	P. Sellado	Timb.
Enero - Agosto	1.491,2	3.859,4	186,4	482,4	1.716,8	4.250,9	214,6	531,4
Septiembre - Diciembre	839,5	2.040,2	209,8	510,0	836,9	5.333,7	209,2	1.333,4

FUENTE: Cuadro Nº 24.

Ello lo evidencia su recaudación durante el citado mes -- que alcanzó ₡ 1.066.6 miles de colones, siendo una cantidad 2.4 veces superior a la obtenida en el mes de agosto anterior (cuadro nº 24). A partir del mes de septiembre el monto de las recaudaciones, muestran en términos absolutos, una tendencia creciente.

En cuanto al papel sellado, su crecimiento absoluto en -- 1970 con respecto a 1969 fue de ₡ 223.0 miles de colones, con -- una tasa de incremento anual del 9.6%; ello obedeció al desarrollo normal de las transacciones de bienes y servicios. Por otra parte, la recaudación en el mes de septiembre de 1970 fue solo -- ₡ 36.9 miles de colones mayor que la del mes de agosto anterior, lo que indica que las reformas no tuvieron ninguna repercusión -- en el papel sellado, como claramente se puede apreciar en el gráfico nº 4.

Considerando que, como se dijo anteriormente, las refor-- mas tuvieron vigencia a partir del mes de septiembre de 1970 y a fin de examinar comparativamente en un mismo año los períodos --

que comprenden por una parte la reforma y por otra la aplicación de la ley de 1915, se tomarán los períodos siguientes: Enero- -- Agosto y Septiembre-Diciembre de los años 1969 y 1970.

En primer lugar examinaremos el comportamiento de las recaudaciones de los timbres fiscales. Para tal efecto se hará referencia al cuadro Nº 25 y a los gráficos Nos. 1 y 2.

Para el período Enero-Agosto de 1969 y 1970, el promedio mensual de recaudación alcanzó en el último año un valor de - -- ₡ 531.4 miles de colones, que excede únicamente en ₡ 49.0 miles de colones al valor de 1969. Dicho incremento puede considerarse no muy notorio por cuanto obedece a la evolución natural por dicho concepto. En cambio, sí es notable observar que en el período Septiembre-Diciembre para los mismos años, el valor promedio mensual de recaudación para 1970 es significativo e indicativo - de las reformas comentadas; por cuanto en 1970 el valor promedio mensual excedió en ₡ 823.4 miles de colones con respecto al pe-- ríodo similar de 1969, es decir, 2.6 veces superior.

En segundo lugar y en lo que respecta al comportamiento - de las recaudaciones promedios mensuales del papel sellado sólo cabe mencionar que sus valores se han mantenido a niveles cons-- tantes y en algunos casos muestran pequeños incrementos por las razones ya señaladas anteriormente (cuadro nº 25 y Gráficos Nos. 1 y 2).

En resumen han sido las recaudaciones en concepto de timbres fiscales las que por efecto de las reformas ampliamente comentadas han producido aumentos extraordinarios dentro de los ingresos correspondientes al rubro Actos Jurídicos. Sin embargo, -

cabe anticipar que dichos aumentos no han sido el fiel reflejo de las estimaciones y razones por las cuales se fundamentaba la promulgación de dichas reformas.

Prueba de ello es que el Gobierno estimaba para el período Septiembre-Diciembre de 1970 un incremento de ₡ 10.0 millones de colones en las recaudaciones correspondientes a ese período, de acuerdo a diversas informaciones publicadas en fuentes oficiales (Banco Central, CONAPLAN, Ministerio de Hacienda). Al mismo tiempo estudios técnicos del Consejo Nacional de Planificación y Coordinación Económica, sobre el Impuesto del Timbre y la necesidad de su reforma expresaban: "Sin ajustes por evasión, el impuesto del Timbre de 1% debería haber producido durante 1970 ₡ 44.6 millones, y para 1971 también debería producir ₡ 46.9 millones. Si la efectividad del impuesto del timbre alcanzara al 70%, las rentas de 1970 se podrían haber fijado en ₡ 31.2 millones".

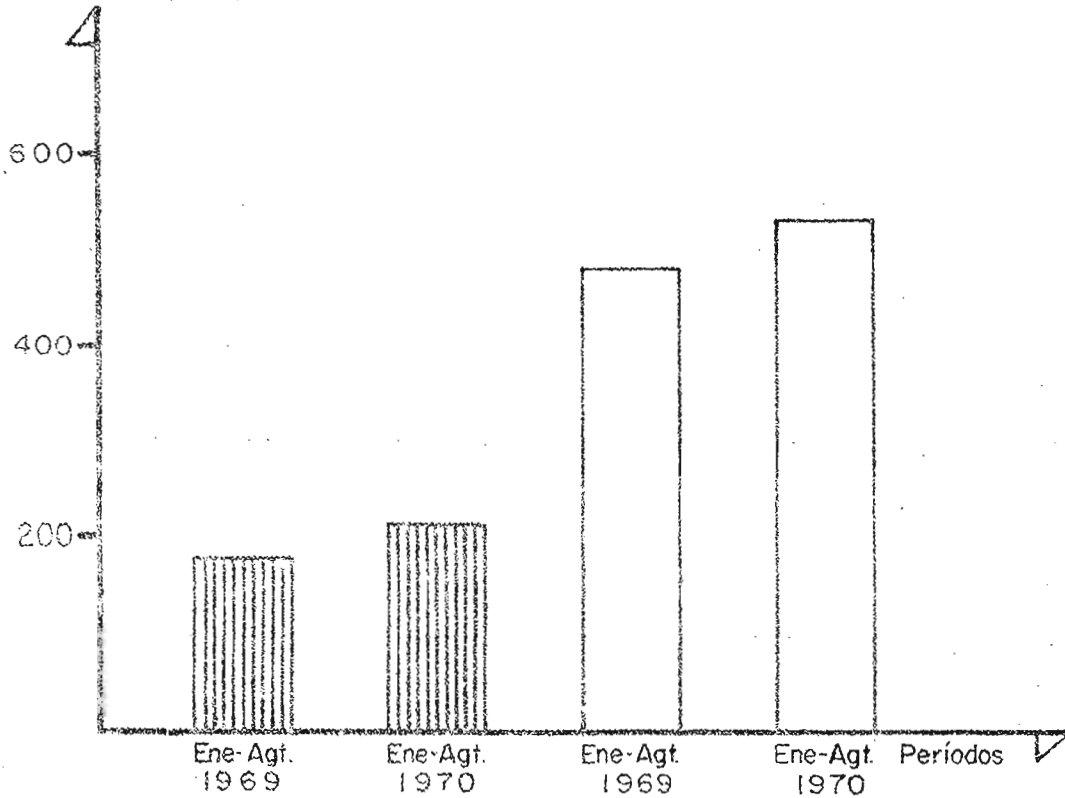
La realidad ha demostrado que dichos cálculos, por lo menos para 1970, muestran una baja en la recaudación percibida con respecto a lo estimado; por cuanto comparaciones entre septiembre-Diciembre de los años 1969 y 1970 muestran únicamente un incremento de ₡ 3.3 millones de colones, que si se traduce en términos de todo el año del 70 produciría un incremento en las rentas por el concepto del timbre del orden de ₡ 9.9 millones de colones; lo cual es ₡ 21.3 millones menor que la cantidad mínima establecida por el estudio técnico de CONAPLAN, considerando una evasión promedio del 30%.

Finalmente, si establecemos que la tasa promedio del 1% -

producto de las reformas al timbre afectan por igual a todos los niveles de ingreso de la población, puede asumirse que por este concepto (timbres fiscales) se acentúa la característica regresiva de nuestra estructura tributaria. Esta circunstancia agrava - la situación de la gran masa consumidora de la población sobre - todo por el efecto de la "Piramidación".

GRAFICO N° 1



RECAUDACION PROMEDIO MENSUAL
(Miles de Colones)



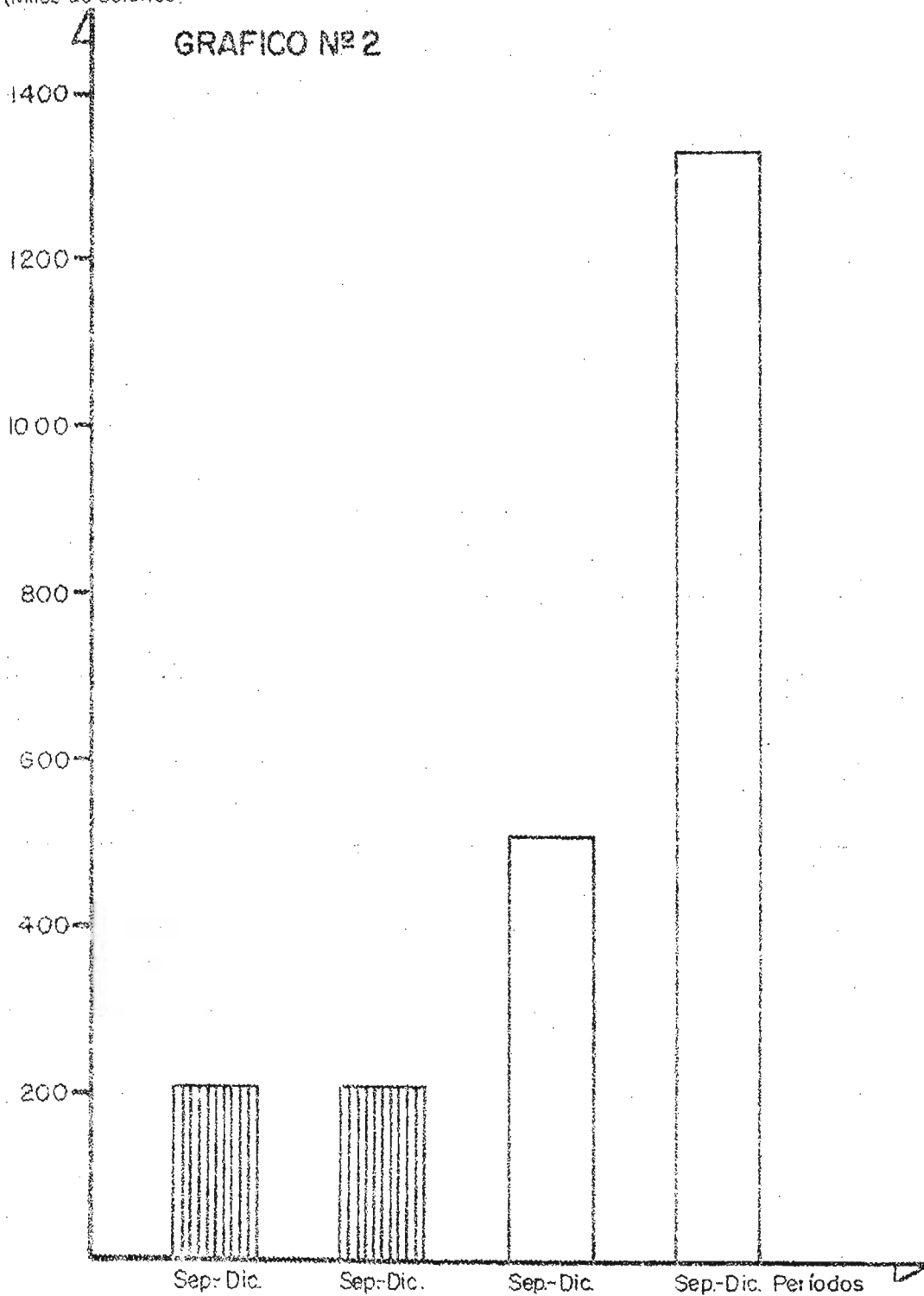
Recaudación promedio mensual del
Impuesto del Papel Sellado y Timbres
Fiscales.

Período: Enero-Agosto Años 1969-1970

Fuente: Cuadro N° 25

Indicador	
	=PAPEL SELLADO
	=TIMBRES

RECAUDACION PROMEDIO MENSUAL
(Miles de Colones)



Recaudación promedio mensual del
Impuesto del Papel Sellado y Tim-
bres Fiscales.

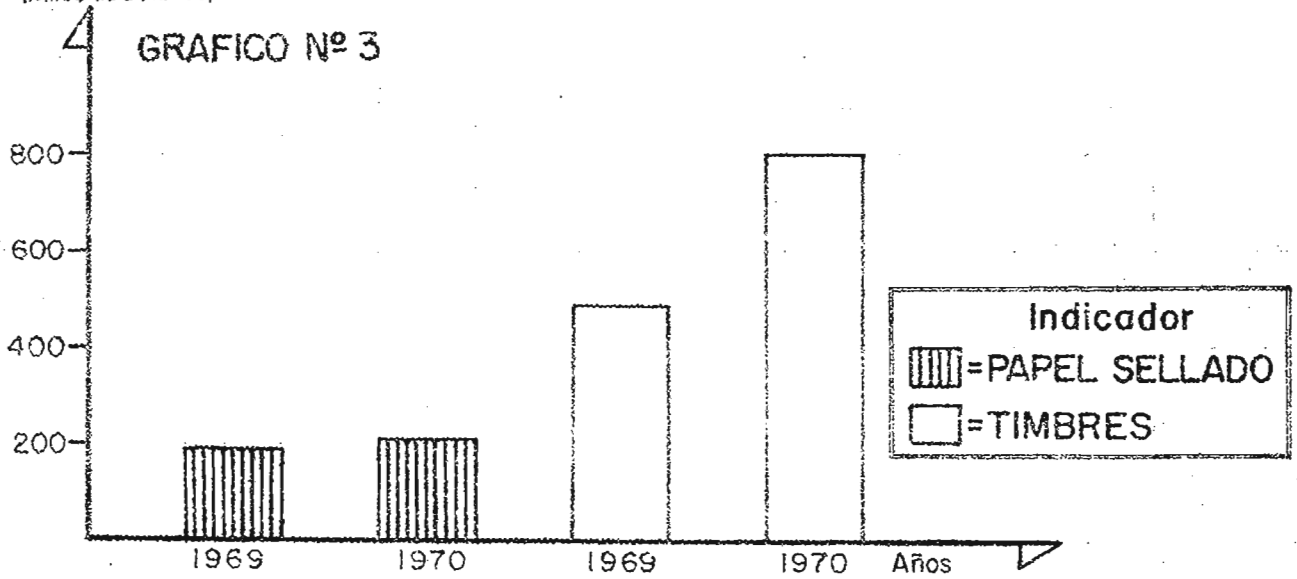
Período: Septiembre-Diciembre

Años: 1969-1970

Fuente: Cuadro N° 25

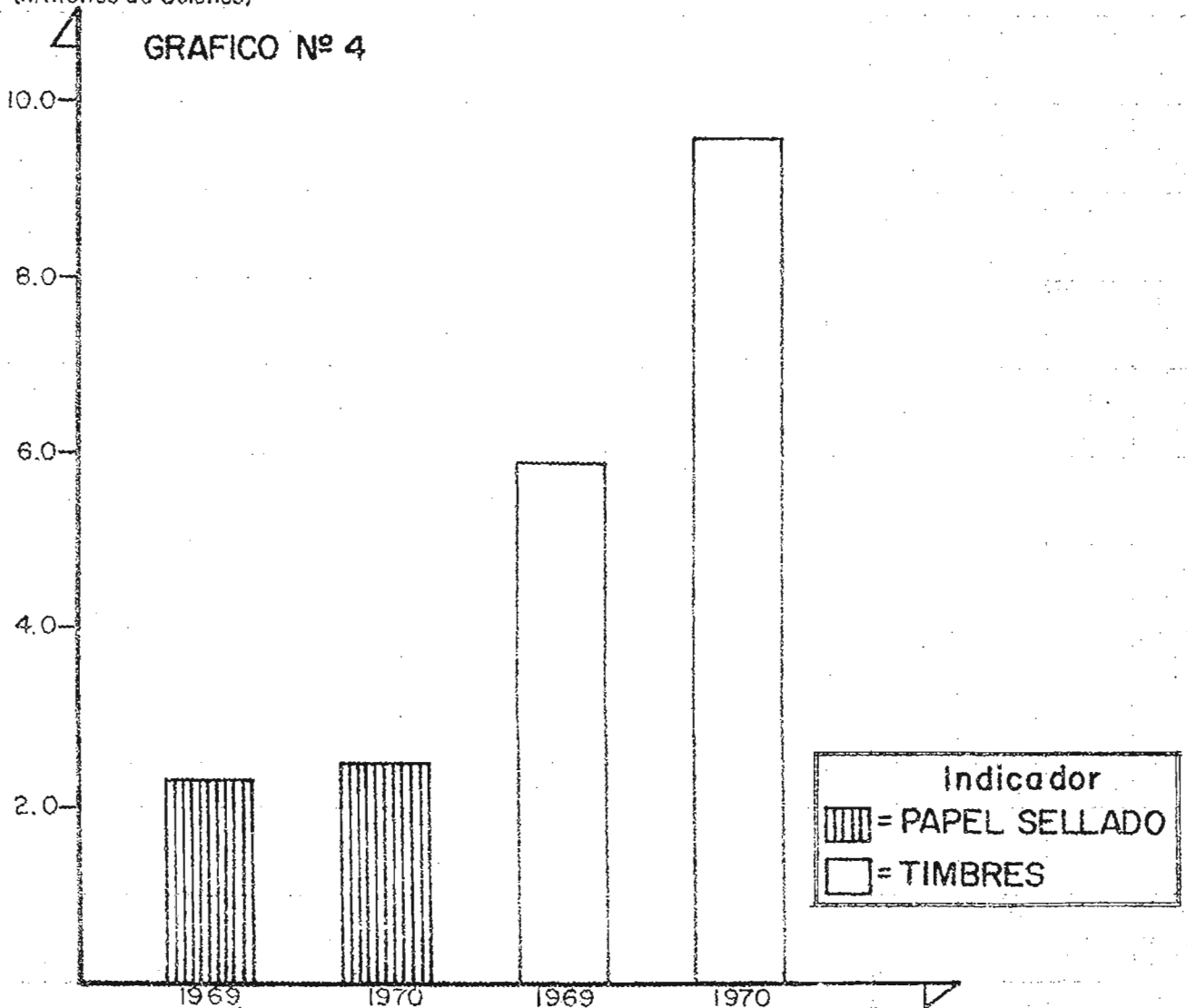
Indicador	
▨	= PAPEL SELLADO
□	= TIMBRES

RECAUDACION PROMEDIO MENSUAL
(Miles de Colones)



Recaudación Promedio Mensual del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales. Años: 1969-1970 N° 23 Fuente

Recaudación Anual
(Millones de Colones)



Recaudación anual Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales Años: 1969-1970 Fuente: Cuadro N° 23

III-4 EFFECTOS SOCIO-ECONOMICOS DE LAS REFORMAS DE 1970

En términos generales ya han sido mencionados en apartados precedentes algunos de los efectos socio-económicos de las reformas de 1970.

En esta parte del trabajo se pretenderá, en la medida de lo posible, agrupar y sistematizar los efectos más relevantes, haciendo la aclaración que las limitaciones en la disponibilidad estadística no permitirán la profundización y precisión tal como sería la intención de este trabajo. Por lo tanto se utilizarán algunos supuestos con la firme esperanza de que los mismos no invalidarán el análisis que a continuación se expone.

A - EFFECTOS DEL IMPUESTO DEL TIMBRE EN BASE A SU CONTRIBUCION GEOGRAFICA

Se parte de la premisa general que el implantamiento de un nuevo impuesto a nivel nacional repercute sobre el nivel de vida de toda la población. La intensidad de dicha repercusión se vuelve mayor cuando se trata de un impuesto indirecto, dadas las características de éste que ya han sido mencionadas en capítulos anteriores. Sobre el particular se trata de la implantación no de un nuevo impuesto, sino de reformas incorporadas a un impuesto indirecto vigente, tal es el caso de las realizadas en el papel sellado y fundamentalmente en el Timbre Fiscal.

En el supuesto de que, en términos geográficos, las recaudaciones en concepto de timbres fiscales se consolidan en el área metropolitana de San Salvador, debido a que en ella se realizan la mayor parte de las transacciones comerciales sujetas al timbre, pues es el lugar de asiento de la mayoría de las empre-

sas agrícolas, industriales, comerciales, de exportación, de servicios, etc., se permitiría asumir, tal como instituciones oficiales lo afirman: "que una elevación en la tasa del impuesto -- del timbre, por sustancial que esta sea, afectará en menor medida el costo de vida en el interior del país" ^{4/}.

En cuanto a que, si bien es cierto que en el área metropolitana de San Salvador se generan la mayor parte de las contribuciones en concepto del impuesto del timbre, ello no significa -- que en términos absolutos y relativos la repercusión del impuesto en el nivel de vida se consolida también en dicha zona, por cuanto los negocios de las empresas agrícolas, industriales, comerciales, de exportación, de servicios, etc., constituyen en toda la República, por efecto de la comercialización, un aparato -- eslabonado de distribución. Por tal razón y por el efecto de la "Piramidación" que se ilustrará al final de este apartado, la repercusión de la elevación en la tasa del impuesto del timbre llega, lógicamente, hasta el más apartado lugar del país mediante -- la movilidad del producto gravado.

De esta manera son los grupos de más bajos niveles de ingreso de la población (campesinos y obreros) los que en última -- instancia harán efectivo el pago del impuesto que se comenta; manifestándose dicho efecto en una disminución extraordinaria en -- sus ingresos reales, y en alguna medida de sus ingresos nomina-- les.

^{4/} El Impuesto del Timbre (La Necesidad de su Reforma). CONAPLAN Doc. 86, pág. 12.

B - EFFECTOS SOBRE EL INGRESO

El efecto de las reformas sobre el ingreso de los productores puede decirse que no reviste una importancia significativa y real ya que éstos y por las mismas características de tal impuesto, recurren al pago de dicho gravamen pero inmediatamente lo trasladan al consumidor vía incorporación en el precio del -- producto. De esta manera puede aducirse que el efecto de este im-- puesto no influye directamente en el menoscabo de los ingresos -- de los productores.

Por otra parte se aduce corrientemente que uno de los --- efectos de este impuesto podría ser el hecho de que los product^ores propenderían a la integración de sus industrias a efecto de distribuir el cargo adicional en las diferentes etapas del proce-- so productivo, de tal manera que exista la posibilidad de que el productor absorba a su cuenta y riesgo el monto de dicho grava-- men. Sin embargo, la realidad demuestra que dicho efecto no es -- la mecánica acostumbrada, por cuanto lo cierto es que los empre-- sarios recurran a la desintegración o proliferación de las eta--
del proceso
pas/productivo, manteniéndose la calidad de propietarios como -- personas naturales, con el propósito de evitar el pago de otros impuestos (Impuestos sobre el Patrimonio, sobre la Renta, sobre Transferencia de Propiedades), cuyas obligaciones corresponden a niveles mayores y, a que las posibilidades de traslación presen-- tan una que otra dificultad.

De este modo, resulta de gran significación para los con-- sumidores el hecho de que la incidencia de dicho impuesto recaer directamente sobre sus ingresos reales elevando consecuentemente

el costo de vida.

En cuanto a la incidencia de la reforma del impuesto del timbre sobre los ingresos de los distribuidores, puede decirse que éste no provoca ningún efecto directo, ya que si bien es cierto actúan como sujetos activos (de acuerdo a las reformas) del impuesto, tienen la oportunidad de trasladarlo al consumidor a través de la elevación del precio de los productos.

Los efectos indirectos podrían ser aquellos que provocan la necesidad de realizar reducciones en los costos administrativos, habiendo también la posibilidad de que mediante el efecto psicológico de un nuevo impuesto los distribuidores aprovechan la oportunidad para obtener un margen mayor de ganancia. Naturalmente, esta situación repercute directamente sobre el poder adquisitivo de los consumidores, reduciéndolo.

Finalmente, el efecto en el nivel de ingreso en la escala de producción y distribución no se produce debido a las razones apuntadas, y sobre todo a que dichos empresarios están legalmente exentos del pago del impuesto que causa el Timbre en sus transacciones comerciales, al permitírseles deducirlo como gasto de la renta bruta al computarse la renta neta, de conformidad con el Art. 26, inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Inciso cuya reforma actualmente está planteada al Congreso Nacional por parte del Ministerio de Hacienda. Esta reforma se puede considerar justa, porque todo empresario que incurra en el impuesto, tal y como está regulado actualmente lo recupera varias veces por lo siguiente:

- a) Deduciéndolo como costo según el artículo ya citado.

- b) Los traslada al consumidor del producto a través del precio en una cuantía muy superior al impuesto propiamente dicho, subiendo exageradamente el precio, con el consiguiente fenómeno de la carestía de vida y las perniciosas consecuencias que esto significa a través de la característica del impuesto polietápico de ventas.
- c) Mediante la evasión. Si antes de las reformas a la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales del 70, recurría a utilizar timbres usados o bien a no dar factura por las mismas, ahora al no estar obligados a dar facturas timbradas -previa autorización- por las ventas realizadas, tienen la oportunidad expedita de declarar un volumen de ventas en menor cuantía, a fin de tributar de acuerdo con las ventas acumuladas declaradas.
- d) Finalmente, la recuperación tiene lugar a través de lo que podría llamarse "evasión garantizada", pues de conformidad con las reformas a la ley que se comenta, los comerciantes son convertidos en recaudadores fiscales (situación que se comentó en el apartado III-3 B de este capítulo), con una confianza y delegación de esas funciones que no siempre son correspondidas con la honestidad prevista por el Fisco. Recuérdese que en la mayoría de los casos se recauda en forma parcial, al arbitrio del establecimiento comercial y a solicitud que puede ser complaciente del consumidor que contribuye.

C - EFFECTOS SOBRE EL CONSUMO

El efecto del nuevo impuesto en los consumidores ubicados en los estratos de elevados ingresos (funcionarios, empresa-

rios y ejecutivos) será en la medida de su propensión marginal - al consumo suntuario, mas no en el básico por cuanto mantienen - un grado de saturación en sus consumos.

El efecto de las reformas en los consumidores ubicados en los niveles de ingresos medios (pequeños propietarios, empleados de ingresos medios y empleados de ingresos medio-altos) será en la medida que estos sean partícipes del efecto demostración de -- donde resultará la posibilidad de que restrinjan su consumo de - aquellos productos no básicos para su existencia.

En realidad, es el consumidor de niveles bajos de ingreso en quien incide directamente la carga del nuevo impuesto.

Por todo lo mencionado en los apartados anteriores, a estas alturas resulta cierto considerar que dada la actitud de los empresarios y distribuidores de trasladar el impuesto incorporán-- dolo en el valor del producto y agravado por el fenómeno de la - "Piramidación", suben los precios de los artículos gravados o -- no, aparte de que no existe un efectivo control sobre los pre--- cios.

De acuerdo a datos estadísticos de CONAPLAN, aproximada-- mente el 70% de la población económicamente activa del país, --- constituida por trabajadores asalariados del campo, obreros asa-- lariados y empleados de bajos ingresos, serán los que en la pri-- mera fase de la piramidación del impuesto harán efectivo más o - menos el 50% de las recaudaciones estimadas en concepto del im-- puesto del timbre fiscal.

Por otra parte se ha calculado que el nivel promedio del gasto anual familiar afectado por el timbre fiscal asciende a --

₡ 1.836.00. lo cual, suponiendo un ingreso bruto por familia --- (compuesta de 5 personas) de ₡ 3.400.00 como promedio anual, indica lo altamente significativa que resulta la fuerte extracción de fondos realizados por el Estado al reducido ingreso familiar - menoscabando directamente las posibilidades de un mejoramiento - en el nivel de vida. Y si sobre esta circunstancia se supone que los ingresos adicionales del Estado no son utilizados efectiva y racionalmente, vía gastos públicos, sobre todo en obras que favorezcan directamente a los estratos más desvalidos de la pobla--- ción, puede asumirse entonces que el efecto de este nuevo impuesto (Timbres Fiscales) influirá negativamente en la población en el sentido de agravar aún más su deprimente situación. Por otra parte, en nuestro país, aproximadamente el 70% de la población - económicamente activa no posee el nivel adecuado de ingreso que les permita modificar sus patrones de consumo ante el efecto restrictivo que el impuesto del timbre tiene sobre el consumo personal, aparte de que éste - el impuesto - grava indiscriminadamente la gran mayoría de productos. De allí que no sea cierto el hecho de que estas personas se abstengan de consumir aquellos productos cuyos nuevos precios los hagan prohibitivos (no hay con-- trol de precios) y de que dejen de consumir algunos bienes, de-- mandando productos sustitutivos.

D - ILUSTRACION DEL "EFECTO DE CASCADA" O "EFECTO DE PIRAMIDACION" DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FISCAL

El resultado de los efectos que genera el impuesto del Timbre Fiscal que grava el volumen de ventas de mercancías de -- las empresas ya comentadas, en el proceso de comercialización --

desde los mercados de producción hasta alcanzar los mercados de consumo, a través del "efecto de cascada", se puede ejemplificar en forma ilustrativa, tomando en cuenta algunos supuestos tal como se dijo al inicio del presente desarrollo.

En efecto, la ilustración aparece en el cuadro nº 26, el cual ha sido diseñado en el entendido de considerar los supuestos siguientes: que el producto sujeto del impuesto con un valor original de ₡ 1.000.00, parte del empresario productor ininterrumpidamente hasta llegar al consumidor final, pasando sucesivamente por un distribuidor, mayorista y minorista, quienes agregan en concepto de utilidades o beneficios el 10%, 20% y 30%, respectivamente. Que el producto en cuestión es gravado independientemente con la tasa del 1^o/00 de acuerdo a la Ley de 1915 y con una tasa del 1%, de conformidad con las reformas del 70, con el propósito de observar resultados diferentes como consecuencia de las reformas comentadas.

Considerados tales supuestos, se puede apreciar en dicho cuadro lo siguiente:

- a) Que el total de los impuestos pagados ascienden sin las reformas a ₡ 5.14. Con las reformas del 70 alcanza un valor de ₡ 52.25.
- b) Que de existir la mecánica comercial de establecer porcentajes rígidos de ganancias, el gravamen sobre los consumidores excede considerablemente con respecto a la cuantía del impuesto.
- c) Que el precio aumentó a niveles de ₡ 6.87 con la Ley de 1915, lo cual implica un aumento de precio a los consumi-

dores finales de ₡ 1.73.

- d) Que el precio aumentó a niveles de ₡ 69.67 con las reformas del 70, lo cual implica un aumento de precios a los consumidores finales de ₡ 17.42.
- e) Finalmente la diferencia de tasas del timbre aplicadas, muestran un incremento en el total de impuestos pagados de ₡ 47.11 que es muy significativo.
- f) Esto nos lleva a concluir que el consumidor final paga no el 1^o/00 sino el 5.14 por millar de acuerdo con la Ley de 1915, por efecto del fenómeno que se comenta. Esta misma situación se presenta con las reformas del 70, con el agravante de ser en mayor intensidad, al pagar 52.25% en lugar del promedio legal del 1%.

CUADRO Nº 26

" LA PIRAMIDACION " DEL IMPUESTO DEL TIMBRE ANTES Y DESPUES DE LAS REFORMAS

APLICACION LEY 1915		PRECIO VENTAS SIN IMPUESTO	DIFERENCIA	APLICACION LEY 1970		PRECIO VENTAS SIN IMPUESTO	DIFERENCIA
TASA	TIMBRE 1 ^o /oo			TASA	TIMBRE 1%		
<u>PRODUCTOR</u>				<u>PRODUCTOR</u>			
Valor de Ventas	₡ 1.000.00			Valor de Ventas	₡ 1.000.00		
Impuesto 1 ^o /oo	1.00			Impuesto 1%	10.00		
	<u>₡ 1.001.00</u>	₡ 1.000.00	₡ 1.00		<u>₡ 1.010.00</u>	₡ 1.000.00	₡ 10.00
<u>DISTRIBUIDOR</u>				<u>DISTRIBUIDOR</u>			
Precio Compra	₡ 1.001.00			Precio Compra	₡ 1.010.00		
10 % Utilidad	100.10			10 % Utilidad	101.00		
Precio Distribuidor:	<u>₡ 1.101.10</u>			Precios Distribuidor:	<u>1.111.00</u>		
Impuesto 1 ^o /oo	1.10			Impuesto 1%	11.11		
Venta c/ Impuesto	<u>₡ 1.102.20</u>	₡ 1.100.00	₡ 2.20	Venta c/ Impuesto	<u>₡ 1.122.11</u>	₡ 1.100.00	₡ 22.11
<u>MAYORISTA</u>				<u>MAYORISTA</u>			
Precio de Compra:	₡ 1.102.20			Precio de Compra:	₡ 1.122.11		
20 % Utilidad :	220.44			20 % Utilidad :	224.42		
Precio Mayorista:	<u>₡ 1.322.64</u>			Precio Mayorista:	<u>₡ 1.346.53</u>		
Impuesto 1 ^o /oo	" 1.32			Impuesto 1%	" 13.46		
Venta c/ Impuesto:	<u>" 1.323.96</u>	₡ 1.320.00	₡ 3.96	Venta c/ Impuesto:	<u>" 1.359.99</u>	₡ 1.320.00	₡ 39.99
<u>MINORISTA</u>				<u>MINORISTA</u>			
Precio de Compra:	" 1.323.96			Precio de Compra:	" 1.359.99		
30 % Utilidad	" 397.19			30 % Utilidad	" 408.00		
Precio Minorista	" <u>1.721.15</u>			Precio Minorista	" <u>1.767.99</u>		
Impuesto 1 ^o /oo	" 1.72			Impuesto 1%	" 17.68		
Venta c/ Impuesto	<u>₡ 1.722.87</u>	₡ 1.716.00	₡ 6.87	Venta c/ Impuesto	<u>₡ 1.785.67</u>	₡ 1.716.00	₡ 69.67
TOTAL IMPUESTOS PAGADOS			₡ 5.14	TOTAL IMPUESTOS PAGADOS			₡ 52.25

CONCLUSIONES

I) De las distintas etapas por las que ha atravesado la humanidad en materia impositiva, la de la tributación interna, es la que corresponde al estadio socio-económico de El Salvador. -- Esta fase se caracteriza por el aumento del impuesto a los bienes de consumo y el impuesto a las "ventas", reemplazando la -- prioridad del impuesto a los derechos de importación.

II) El sistema tributario salvadoreño actual manifiesta una baja carga tributaria, multiplicidad de gravámenes, elevado grado de regresividad y una inflexibilidad administrativa tributarias.

III) La Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915 adolecía de -- graves deficiencias: ausencia de uniformidad en los criterios -- impositivos, hibridez y duplicidad de la carga impositiva, distribución de la misma en forma caprichosa, costo de administración elevado y recaudación escasa. La clasificación que hacía -- de ventas al por mayor y al por menor así como la ausencia de -- gravamen a los servicios, después de cincuenta años de vigencia, realmente no se justificaba. Total, era una ley anacrónica y anti-técnica que exeditaba la regresividad y evasión del impuesto.

IV) La Ley reformada del papel sellado y timbre de 1970 no -- está exenta de la mayoría de las deficiencias apuntadas en la -- de 1915. Su propósito no fue otro que tratar de superar la crisis fiscal subsistente, puesto que la tasa del uno por ciento --

sobre el valor de la transacción que introdujo la Reforma (en sustitución del uno por millar que consignaba la ley anterior), es su modificación básica; esta fue una medida económica desesperada del Gobierno para suplir el bajo rendimiento de los ingresos fiscales.

V) Las recaudaciones en concepto de timbres, como consecuencia de la reforma han producido aumentos extraordinarios dentro de los ingresos correspondientes al rubro Actos Jurídicos, pero no llega al monto previsto por el Gobierno; es decir que el objeto de la Ley en cuanto a aumentar los ingresos fiscales no fue conseguido, puesto que en lugar de los ₡ 10.00 millones que se esperaba se recolectaron sólo ₡ 3.3 millones de colones.

VI) La Ley de Papel Sellado y Timbres, es una desnaturalización de uno de los objetivos del Protocolo de San José, pues en lugar de gravar con un 10 al 20 por ciento el consumo de bienes suntuarios, privativo de capas con ingresos de alguna consideración, el Gobierno gravó el consumo interno, castigando de esa manera al sector más desvalido de la población. La aplicación de las reformas, ha agudizado el "efecto de la piramidación" del impuesto, elevando el grado de regresividad de la estructura tributaria.

VII) La forma operativa del impuesto al timbre de conformidad con las reformas de 1970 no hará otra cosa que golpear al sector representado por el 70% de la población económicamente activa del país, constituido por trabajadores asalariados del campo, obreros y empleados de bajos ingresos, quienes - según datos su

ministrados por CONAPLAN - harán efectivo más o menos el 50% -- de las recaudaciones estimadas en concepto del impuesto al timbre fiscal, en la primera fase de la "piramidación".

RECOMENDACIONES

I) El sistema tributario salvadoreño reclama una inmediata revisión, pues precisa volverlo más progresivo, incrementando los impuestos directos y lograr así, a través de una eficiente política fiscal, una mejor distribución del ingreso nacional. Esta revisión, en muchos aspectos, debe tomar en cuenta las interrelaciones necesarias con los instrumentos de integración económica del Mercado Común Centroamericano, para canalizar a nivel regional una política fiscal que coordine y evite la disparidad del desarrollo económico de nuestros países, considerando la necesidad de disminuir el grado de regresividad del sistema impositivo mediante un cambio en la tributación directa puesto que su rendimiento potencial es superior a su rendimiento actual, aparte de considerar también la necesidad de disminuir los plazos y tasas de exención del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial a fin de lograr una armonización tributaria y mayores ingresos para el Estado.

II) Debe mejorarse en forma sustancial la administración fiscal a fin de evitar la evasión del impuesto por medios y formas que flexibilicen la recaudación, haciéndola cómoda, no costosa y permitiendo al contribuyente constatar su eficiente retribución a través de servicios públicos eficientes.

III) Sustituir el actual impuesto del Timbre Fiscal por un im puesto a las ventas de etapa final. Este impuesto debe diseñar- se de tal manera que grave solamente una de las etapas de la ne- gociación de las mercaderías. Un impuesto así sería más equita- tivo ya que sería pagado de conformidad con la capacidad de com- pra de cada sujeto impositivo y contribuiría a disminuir el gra- do de regresividad del sistema, gravando con tasas diferencia- les a los distintos sectores de consumidores. De esta manera se recomienda la aplicación progresiva de tres niveles de tasas di- ferenciales, así: a) Tasa del 0.0% para los alimentos básicos, las medicinas, las exportaciones y los servicios básicos para - la comunidad; b) Tasa del 2.0% al 4.0% para bienes esenciales - pero no suntuarios, y c) Tasa del 5.0% al 15.0% para artículos suntuarios. Previamente deberá realizarse un estudio completo - sobre la esenciabilidad de los bienes.

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

- Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo
-
-
- Naciones Unidas
- Secretaría de Integración Económica Centroamericana.
- Instituto Centroamericano de Administración Pública
- Banco Central de Reserva de El Salvador.
- Consejo Nacional de Planificación y Coordinación Econ.
- Ministerio de Hacienda
- Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador.
- Diario Oficial
-
- "Sistemas Tributarios de América Latina: El Salvador". Unión Panamericana. Washington 1966.
- "Proyecto de Armonización Fiscal de Centroamérica. El Salvador: Sistema Tributario". Unión Panamericana.
- "Impuestos Internos Sobre Ventas, Otros Bienes, Servicios y Transacciones" - Primer Seminario sobre Tributación Interna del Istmo Centroamericano. San José, -- Costa Rica, 1970.
- "La Hacienda Pública en El Salvador", Nueva York 1954.
- "El Protocolo sobre Medidas de Emergencia para la Defensa de la Balanza de Pagos y la Evolución Económica de Centro América", -- 1968-1969. Año 1970.
- "Informe de la Primera Reunión de Directores de Tributación de Centro América y Panamá". 1966.
- Revistas mensuales. (Nos. Varios)
- Indicadores Económicos y Sociales. (Nos. varios).
- Informe Complementario Constitucional (Años: 1958 - 1969).
- Recopilación de Leyes Administrativas 1968 - 1969.
- Ley de Papel Sellado y Timbres. 1º de junio de 1915. Nº 147, Tomo 78 (25 de junio de 1915).
- Reglamento de Papel Sellado y Timbres. 15 de octubre de 1915. Nº 249, Tomo 79 (26 oct. de 1915)

- Diario Oficial Reformas a la Ley de Papel Sellado y Timbres. 27 de agosto, 1970. Nº 157, Tomo 228 (31 agosto de 1970)
-
- Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial Disposiciones Reglamentarias del Impuesto de Timbres. Decreto Ejecutivo Nº 16 (22 de marzo de 1971).
-
- "El Esfuerzo Impositivo de los Países en Desarrollo". Revista Finanzas y Desarrollo. Volumen 6, Nº 3, Sept. 1969.
-
- "Introducción a la Estructura Tributaria en los Países en Desarrollo". Revista Finanzas y Desarrollo, Volumen 8, Nº 1, Marzo 1971.
- El Trimestre Económico "La Política Fiscal y las Reformas Impositivas de 1962". Volumen XXIX (3), Nº 115. Julio-Septiembre 1962.
- Pérez de Ayala, José Luis "Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968.
- Hicks, Ursula "Hacienda Pública", Editorial Aguilar, 2ª Edición 1966.
- Griziotti, Benvenuto "Principios de Ciencias de las Finanzas". Editorial Depalme, Buenos Aires, 1949.
- Buchanan, Jakes "Hacienda Pública". Editorial Derecho Financiero. Madrid 1968.
- Due, John F. "Análisis Económico de los Impuestos". Editorial El Ateneo. Buenos Aires 1961.
- Martner, Gonzalo "Planificación y Presupuesto por Programas". Editorial Siglo XXI. México 1967.
- Villanueva de la Rosa, Sebastián "Apuntes sobre Finanzas Públicas". Instituto de Estudios Económicos. Facultad de Economía, Universidad de El Salvador (mimeografiado) 1964.

- Schmolders, Gunter "Teoría General del Impuesto" -- 3ª edición. Derecho Financiero.
- Franco, Gabriel "Principios de Hacienda Pública" Derecho Financiero. Madrid, 1967
- Flores Zavala, Ernesto "Principios de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A.
- Griziotti, Jenny "Historia de las Doctrinas Económicas". Editorial Aguilar.
- Tomassini, Roberto y González Norberto "Introducción al Estudio del Ingreso Nacional". EUDEBA.
- Zepeda, Oscar Adalberto "Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Impositivo Salvadoreño". Tesis. Octubre 1965.
- Reyes, Jerónimo Ernesto "Principios de Derechos y Consideraciones de la Ley de Papel Sellado y Timbres". Tesis. Agosto 1970.
- Serrano Acosta, Vicente Ricardo "Casos Prácticos de Tributación Indirecta en Nuestro Medio". Tesis 1968.
- Larios, Julio César "Estudio Crítico del Impuesto sobre la Exportación del Café". Tesis. Marzo 1968.
- Alvarenga Valdivieso, Ricardo Alberto. "Estudio de la Conveniencia de Establecer el Impuesto Territorial en El Salvador y de sus Implicaciones en Plano Económico y de las Finanzas Públicas". Tesis. Mayo 1970.
- López Silva, Hernán Alberto "Problemas Prácticos en la Aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Tesis, 1967.
- Gavidia Hidalgo, Vicente Amado "Equilibrio Presupuestario y Desarrollo Económico de El Salvador". Tesis 1956.

A P E N D I C E E S T A D I S T I C O

A N E X O I

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR

1958 - 1969

C U A D R O No. 1-1

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR
(Miles de Colones)
1958 - 1969

A Ñ O S	IMPUESTOS DIRECTOS ^{a/}		IMPUESTOS INDIRECTOS		ACTOS JURIDICOS		TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
1958	22.624.6	14.7	125.946.3	82.1	4.917.8	3.2	153.448.7	100.0
1959	22.032.4	15.6	113.932.0	80.8	5.102.9	3.6	141.067.3	100.0
1960	19.178.9	12.4	129.713.4	83.9	5.744.8	3.7	154.637.1	100.0
1961	21.217.5	15.0	114.276.9	80.8	5.956.6	4.2	141.451.0	100.0
1962	28.898.7	19.0	117.358.1	77.2	5.719.5	3.8	151.976.3	100.0
1963	30.813.4	18.8	126.303.5	77.0	6.917.2	4.2	164.034.1	100.0
1964	44.231.8	22.2	147.639.1	73.9	7.733.1	3.9	199.604.0	100.0
1965	42.375.3	19.9	161.166.2	75.9	8.812.9	4.2	212.354.4	100.0
1966	41.897.8	20.0	159.133.0	75.7	9.093.9	4.3	210.124.7	100.0
1967	48.100.0	22.7	154.257.4	72.7	9.621.7	4.5	211.979.1	100.0
1968	64.231.5	29.6	142.494.8	65.7	10.292.7	4.7	217.019.0	100.0
1969	69.770.5	29.6	155.124.9	65.8	10.981.8	4.6	235.877.2	100.0

a/ Incluye rendimiento de multas, excepto para 1969.

Fuente: Informe Complementario Constitucional, Años 1958 - 1969.

C U A D R O No. 1-2

ESTRUCTURA TRIBUTARIA: IMPUESTOS DIRECTOS
(Miles de Colones)
1958 - 1969

A Ñ O S	I M P U E S T O S O B R E								T O T A L I M P U E S T O S D I R E C T O S	
	<u>R E N T A</u>		<u>P A T R I M O N I O</u>		<u>S U C E S I O N E S Y</u>		<u>E M E R G E N C I A</u>			
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
1958	15.089.6	9.8	3.497.2	2.3	4.037.8	2.6			22.624.6	14.7
1959	15.888.6	11.3	3.920.5	2.7	2.323.3	1.6			22.032.4	15.6
1960	13.437.2	8.7	3.616.2	2.3	2.125.5	1.4			19.178.9	12.4
1961	15.409.7	10.9	3.666.7	2.6	2.141.1	1.5			21.217.5	15.0
1962	23.110.2	15.2	3.686.6	2.4	2.101.9	1.4			28.898.7	19.0
1963	24.238.2	14.8	3.952.7	2.4	2.662.5	1.6			30.813.4	18.8
1964	35.762.8	17.9	5.113.7	2.6	3.355.3	1.7			44.231.8	22.2
1965	34.662.3	16.3	5.339.1	2.5	2.373.9	1.1			42.375.3	19.9
1966	34.714.8	16.5	5.520.7	2.7	1.662.3	0.8			41.897.8	20.0
1967	38.666.9	18.3	6.419.4	3.0	3.013.7	1.4			48.100.0	22.7
1968	45.226.4	20.8	15.551.0	7.2	3.454.1	1.6			64.231.5	29.6
1969	38.063.4	16.1	17.661.5	7.5	4.743.7	2.0	9.301.9	4.0	69.770.5	29.6

NOTAS: Los porcentajes son respecto al total de ingresos tributarios.

Cada impuesto incluye rendimiento de multas, excepto para 1969.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional, Años 1958 - 1969.

C U A D R O N° 1-3

ESTRUCTURA TRIBUTARIA: TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS
(Miles de Colones)
1958 - 1969

A Ñ O S	<u>IMPUESTOS SOBRE</u>				<u>OTROS</u>		<u>TOTAL</u>	
	<u>COMERCIO EXTERIOR</u>		<u>C O N S U M O</u>		<u>IMPUESTOS INDIRECTOS</u>		<u>IMPUESTOS INDIRECTOS</u>	
	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%
1958	94.825.8	61.8	27.979.0	18.2	3.141.5	2.1	125.946.3	82.1
1959	83.166.4	59.0	27.430.8	19.4	3.334.8	2.4	113.932.0	80.8
1960	96.133.2	62.2	29.749.0	19.2	3.831.2	2.5	129.713.4	83.9
1961	80.860.2	57.2	20.818.0	21.1	3.598.7	2.5	114.276.9	80.8
1962	81.702.9	53.4	32.115.0	21.1	4.140.2	2.7	117.358.1	77.2
1963	82.913.8	50.5	38.890.1	23.7	4.499.6	2.8	126.303.5	77.0
1964	95.484.0	47.8	45.949.9	23.0	6.205.2	3.1	147.639.1	73.9
1965	99.534.3	46.8	54.493.1	25.7	7.138.8	3.4	161.166.2	75.9
1966	96.397.5	45.9	55.334.5	26.3	7.401.0	3.5	159.133.0	75.7
1967	90.446.6	42.7	56.376.5	26.6	7.434.3	3.5	154.257.4	72.8
1968	77.326.7	35.7	57.567.6	26.5	7.600.5	3.5	142.494.8	65.7
1969	84.603.8	35.9	60.663.3	25.7	9.857.8	4.2	155.124.9	65.8

NOTA: Los porcentajes son respecto al total de Ingresos Tributarios.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional, años 1958 - 1969.

CUADRO Nº 1-4

ESTRUCTURA TRIBUTARIA: IMPUESTOS INDIRECTOS
(Miles de Colones)
1958 - 1969

AÑOS	IMPUESTOS SOBRE COMERCIO EXTERIOR						CONSUMO	
	IMPORTACION		EXPORTACION		TOTAL		MONTO	%
	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%		
1958	59.373.1	38.7	35.452.7	23.1	94.825.8	61.8	27.979.0	18.2
1959	58.365.0	41.4	24.801.4	17.6	83.166.4	59.0	27.430.8	19.4
1960	69.835.5	45.2	26.297.7	17.0	96.133.2	62.2	29.749.0	19.2
1961	57.888.1	40.9	22.972.1	16.3	80.860.2	57.2	20.818.0	21.1
1962	60.015.1	39.5	21.087.8	13.9	81.102.9	53.4	32.115.0	21.1
1963	60.236.9	36.7	22.676.9	13.8	82.913.8	50.5	38.890.1	23.7
1964	63.929.5	32.0	31.554.5	15.8	95.484.0	47.8	45.949.9	23.0
1965	62.744.7	29.5	36.789.6	17.3	99.534.3	46.8	54.493.1	25.7
1966	62.677.4	29.8	33.720.1	16.1	96.397.5	45.9	55.334.5	26.3
1967	59.386.2	28.0	31.060.4	14.7	90.446.6	42.7	56.376.5	26.6
1968	52.911.8	24.4	24.414.9	11.3	77.326.7	35.7	57.567.6	26.5
1969	57.200.0	24.3	27.403.8	11.6	84.603.8	35.9	60.663.3	25.7

NOTA: Los porcentajes son respecto al total de Ingresos Tributarios.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional, años 1958 - 1969.

CUADRO Nº 1-5

ESTRUCTURA TRIBUTARIA: OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS
(Miles de Colones)
1958 - 1969

AÑOS	I M P U E S T O S S O B R E				OTROS IMPUESTOS Y GRAVAMENES DIVERSOS		TOTAL OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS	
	USO DE SERVICIOS		ACTIVIDADES PRODUCTIVAS Y COMERCIALES					
	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%
1958	2.509.7	1.7	164.4	0.1	467.4	0.3	3.141.5	2.1
1959	2.771.7	2.0	168.7	0.1	394.4	0.3	3.334.8	2.4
1960	3.142.3	2.0	261.5	0.2	427.4	0.3	3.831.2	2.5
1961	2.804.1	2.0	266.9	0.2	527.7	0.3	3.598.7	2.5
1962	3.462.6	2.3	260.0	0.2	417.6	0.3	4.140.2	2.7
1963	3.715.1	2.3	270.9	0.2	513.6	0.3	4.499.6	2.8
1964	4.649.0	2.3	1.037.6	0.5	518.6	0.3	6.205.2	3.1
1965	5.441.2	2.6	1.135.1	0.5	562.5	0.3	7.138.8	3.4
1966	5.633.3	2.7	1.160.5	0.5	607.2	0.3	7.401.0	3.5
1967	5.684.0	2.7	1.179.8	0.5	570.5	0.3	7.434.3	3.5
1968	5.556.6	2.6	1.374.3	0.6	669.6	0.3	7.600.5	3.5
1969	7.791.5	3.3	1.360.8	0.6	705.5	0.3	9.857.8	4.2

NOTA: Los porcentajes son respecto al total de los Ingresos Tributarios.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional, años 1958 - 1969.

C U A D R O N° 1-6

ESTRUCTURA TRIBUTARIA: ACTOS JURIDICOS
(Miles de Colones)
1958 - 1969

A Ñ O S	1		2		1+2=3		4		5		4+5=6		3+6=7	
	IMPUESTOS DE ALCABALA		OTROS IMPUESTOS ^{a/}		SUB TOTAL		TIMBRES FISCALES		PAPEL SELLADO		SUB TOTAL		TOTAL DE ACTOS JURIDICOS	
	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%
1958	1.158.0	0.8	128.1	0.00	1.286.1	0.8	2.589.8	1.7	1.041.9	0.7	3.631.7	2.4	4.917.8	3.2
1959	1.190.8	0.8	126.4	0.01	1.317.2	0.9	2.761.7	2.0	1.024.0	0.7	3.785.7	2.7	5.102.9	3.6
1960	1.565.9	1.0	142.4	0.01	1.708.3	1.1	2.886.0	1.9	1.150.5	0.7	4.036.5	2.6	5.744.8	3.7
1961	1.785.4	1.3	145.7	0.01	1.931.1	1.4	2.847.1	2.0	1.178.4	0.8	4.025.5	2.8	5.956.6	4.2
1962	1.311.4	0.9	146.9	0.01	1.458.3	1.0	3.106.8	2.0	1.154.4	0.8	4.251.2	2.8	5.719.5	3.8
1963	1.638.5	1.0	159.8	0.01	1.798.3	1.1	3.731.7	2.3	1.387.2	0.8	5.118.9	3.1	6.917.2	4.2
1964	1.701.2	0.9	248.1	0.01	1.949.3	1.0	4.201.8	2.1	1.582.0	0.8	5.783.8	2.9	7.733.1	3.9
1965	2.022.6	1.0	262.5	0.01	2.285.1	1.1	4.649.0	2.2	1.878.8	0.9	6.527.8	3.1	8.812.9	4.2
1966	2.017.7	0.9	270.7	0.02	2.288.4	1.1	4.815.4	2.3	1.990.1	0.9	6.805.5	3.2	9.093.9	4.3
1967	2.054.0	0.9	297.0	0.02	2.351.0	1.1	5.244.7	2.5	2.026.0	0.9	7.270.0	3.4	9.621.7	4.5
1968	2.084.0	0.9	319.7	0.02	2.403.7	1.1	5.652.9	2.6	2.236.1	1.0	7.889.0	3.6	10.292.7	4.7
1969	2.415.8	1.0	335.7	0.01	2.751.5	1.1	5.899.6	2.5	2.330.7	1.0	8.230.3	3.5	10.981.8	4.6

a/ Incluye impuestos de "V⁰ - B⁰" de ventas de ganado y recaudados con otras especies fiscales.

NOTA: Los porcentajes son respecto al total de Ingresos Tributarios.

FUENTE: Informe Complementario Constitucional, años 1958 - 1969.

C U A D R O N° 7-7

COEFICIENTE IMPOSITIVO O CARGA TRIBUTARIA
(En miles de Colones)

A Ñ O S	PTBpm	IMPUESTOS DIRECTOS ^{a/}	CARGA TRIBUTARIA	IMPUESTOS INDIRECTOS	CARGA TRIBUTARIA	ACTOS JURIDICOS	CARGA TRIBUTARIA	PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES	CARGA TRIBUTARIA
			%		%		%		%
1958	1.388.886	22.625	1.6	125.946	9.0	4.918	0.4	3.632	0.3
1959	1.349.746	22.032	1.6	113.932	8.4	5.113	0.4	3.786	0.3
1960	1.420.044	19.179	1.4	129.713	9.0	5.745	0.4	4.037	0.3
1961	1.444.150	21.218	1.5	114.277	7.9	5.956	0.4	4.026	0.3
1962	1.602.581	28.899	1.8	117.358	7.3	5.719	0.4	4.261	0.3
1963	1.693.643	30.813	1.8	126.304	7.5	6.917	0.4	5.119	0.3
1964	1.866.742	44.232	2.4	147.639	7.9	7.733	0.4	5.784	0.3
1965	1.992.182	42.375	2.1	161.166	8.1	8.813	0.4	6.528	0.3
1966	2.109.749	41.898	2.0	159.133	7.5	9.094	0.4	6.806	0.3
1967	2.215.704	48.100	2.2	154.257	7.0	9.622	0.4	7.271	0.3
1968	2.291.911	64.232	2.8	142.495	6.2	10.292	0.4	7.889	0.3
1969	2.382.200	69.771	2.9	155.125	6.5	10.982	0.5	8.230	0.4

^{a/} Incluye rendimiento de multas.

FUENTE: Revistas Banco Central de Reserva

Informe Complementario Constitucional, años 1958 - 1969.

A N E X O I I

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS PAISES CENTROAMERICANOS

1965 - 1969

CUADRO 11 - 1

CENTRO AMERICA : ESTRUCTURA TRIBUTARIA

(Millones de Pesos Centroamericanos)

1965 - 1969

CLASE DE IMPUESTO	1965		1966		1967		1968		1969		PROMEDIO DEL PERIODO	
	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE
Impuestos Directos	71.5	19.6	78.8	20.9	92.4	23.7	108.2	25.6	113.5	24.8	92.9	23.1
Impuestos Indirectos	293.4	80.4	298.4	79.1	296.8	76.3	313.7	74.4	344.9	75.2	309.4	76.9
Impuestos s/ Comercio Exterior	165.0	45.2	159.6	42.3	145.9	37.4	136.5	32.4	142.5	31.1	149.9	37.3
Exportaciones	28.4	7.8	27.9	7.4	23.0	5.9	20.7	4.9	22.7	5.0	24.6	6.1
Importaciones	128.8	35.3	124.2	32.9	116.1	29.8	106.7	25.3	100.2	21.9	115.2	28.6
Estabilización (Protocolo San José)	-	-	-	-	-	-	2.2	0.5	14.4	3.1	3.3	0.8
Derechos Consulares	7.8	2.1	7.5	2.0	6.8	1.7	6.9	1.7	5.2	1.1	6.8	1.7
Impuestos s/ Transacciones Internas	128.4	35.2	138.8	36.8	150.9	38.9	177.2	42.0	202.4	44.1	159.5	39.6
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	364.9	100.0	377.2	100.0	389.2	100.0	421.9	100.0	458.4	100.0	402.3	100.0

FUENTE: Datos calculados del Cuadro 11 para Centro América del Anexo I. Documento: SIECA/70/VII - 1/84

Boletines Secretaría de Integración Económica Centro Americana.

CUADRO II - 2

CENTRO AMERICA: INGRESOS TRIBUTARIOS Y PRINCIPALES COMPONENTES POR PAISES

(Millones de Pesos Centroamericanos)

1965 - 1969

PAISES Y CLASES DE IMPUESTOS	1965		1966		1967		1968		1969		PROMEDIO DE PERIODO	
	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE	MONTO	PORCENTAJE
<u>HONDURAS</u>												
Impuestos Directos	9.1	18.6	14.2	26.1	17.7	29.9	20.5	30.3	22.2	31.9	16.7	27.9
Impuestos Indirectos	39.8	81.4	40.3	73.9	41.4	70.1	47.1	69.7	47.4	68.1	43.2	72.1
Ingresos Tributarios	48.9	100.0	54.5	100.0	59.1	100.0	67.6	100.0	69.6	100.0	59.9	100.0
<u>COSTA RICA</u>												
Impuestos Directos	15.8	23.8	17.1	23.9	20.6	28.1	25.4	29.4	27.8	28.5	21.3	27.0
Impuestos Indirectos	50.5	76.2	54.5	76.1	52.7	71.9	61.1	70.6	69.6	71.5	57.7	73.0
Ingresos Tributarios	66.3	100.0	71.6	100.0	73.3	100.0	86.5	100.0	97.4	100.0	79.0	100.0
<u>EL SALVADOR</u>												
Impuestos Directos	17.8	21.0	17.6	21.0	20.1	23.7	26.5	30.5	28.9	30.2	22.2	25.5
Impuestos Indirectos	67.1	79.0	66.4	79.0	64.7	76.3	60.3	69.5	66.8	69.8	65.0	74.5
Ingresos Tributarios	84.9	100.0	84.0	100.0	84.8	100.0	86.8	100.0	95.7	100.0	87.2	100.0
<u>NICARAGUA</u>												
Impuestos Directos	11.9	20.8	13.7	22.9	15.2	24.4	13.7	23.4	13.0	21.1	13.5	22.6
Impuestos Indirectos	45.2	79.2	46.1	77.1	47.0	75.6	44.8	76.6	48.5	78.9	46.3	77.4
Ingresos Tributarios	57.1	100.0	59.8	100.0	62.2	100.0	58.5	100.0	61.5	100.0	59.8	100.0
<u>GUATEMALA</u>												
Impuestos Directos	16.9	15.7	16.2	15.1	18.8	17.1	22.1	18.0	21.6	16.1	19.1	16.4
Impuestos Indirectos	90.8	84.3	91.1	84.9	91.0	82.9	100.4	82.0	112.6	83.9	97.2	83.6
Ingresos Tributarios	107.7	100.0	107.3	100.0	109.8	100.0	122.5	100.0	134.2	100.0	116.3	100.0

FUENTE: Datos calculados de los Cuadros Nos. 1 y 2 del Anexo 1 - Documento SIECA: 70 / VIII / 1 / 84.

CUADRO II - 3

CENTRO AMERICA: TASAS MEDIAS DE CRECIMIENTO ANUAL DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO Y DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS
POR PAISES

PAISES	PROMEDIO DEL PERIODO 1960/1965	1965/1966	1966/1967	1967/1968	1968/1969	PROMEDIO DEL PERIODO 1965/1969
<u>COSTA RICA</u>						
Ingresos Tributarios		8.0	2.4	18.0	12.6	10.3
Producto Interno Bruto	6.3	8.2	6.7	7.8	7.6	7.6
<u>HONDURAS</u>						
Ingresos		11.5	8.4	14.3	2.9	9.3
Producto Interno Bruto	6.8	6.1	6.2	5.6	3.2	5.3
<u>GUATEMALA</u>						
Ingresos Tributarios		- 0.4	2.3	11.6	9.6	5.8
Producto Interno Bruto	5.3	5.5	4.1	5.6	5.2	5.1
<u>EL SALVADOR</u>						
Ingresos Tributarios		- 0.5	0.9	2.4	10.3	3.3
Producto Interno Bruto	6.9	4.7	4.3	3.6	3.1	3.9
<u>NICARAGUA</u>						
Ingresos Tributarios		4.7	4.0	- 5.9	5.1	2.0
Producto Interno Bruto	10.8	3.1	5.3	5.0	3.3	4.2

NOTA: PIB a Precios de Mercado

FUENTE: Datos calculados de los Cuadros Nos. 1 y 2 del Anexo N° 1
Documento SIECA / 70 / VII - 1 / 84.

ANEXO Nº III

LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL VALOR CIF MERCADERIAS IMPORTADAS

1953 - 1969

(En Colones)

AÑOS	INCREMENTO			INICIACION			TOTAL
	NECESARIAS	CONVENIENTES	SUB-TOTAL	NECESARIAS	CONVENIENTES	SUB-TOTAL	
1953	3.676.314	36.683	3.712.997				3.712.997
1954	2.878.881	13.687	2.892.568	164.093	-	164.093	3.056.661
1955	8.323.100	580.129	8.903.229	1.456.646	129.968	1.596.614	10.499.843
1956	7.156.025	1.182.527	8.338.552	3.393.824	193.227	3.587.051	11.925.603
1957	12.130.283	2.676.502	14.806.785	2.778.002	468.589	3.246.591	18.053.376
1958	6.093.727	2.456.365	8.550.092	7.741.782	619.419	8.361.201	16.911.293
1959	8.329.437	593.941	8.923.378	13.344.233	2.236.353	15.580.586	24.503.964
1960	4.427.842	501.005	4.928.847	20.015.029	3.081.834	23.096.862	28.025.709
1961	1.195.161	520.140	1.715.301	29.985.064	9.686.972	39.672.036	41.387.337
1962	6.998.632	585.577	7.584.209	52.291.705	11.076.196	63.387.901	70.972.110
1963	3.691.566	858.065	4.550.065	39.534.447	7.123.246	46.657.693	51.207.758
1964	18.438.675	1.392.100	19.830.775	76.418.450	9.728.612	86.147.062	105.977.836
1965	14.227.959	3.750.845	17.978.804	77.795.937	10.933.798	88.729.735	106.708.539
1966	20.783.305	5.788.538	26.571.843	86.781.659	12.549.466	99.331.125	125.902.967
1967	27.462.850	5.217.919	32.680.770	86.299.272	13.198.568	100.097.840	132.778.610
1968	25.883.233	4.811.837	30.695.070	86.934.418	12.197.320	99.131.736	129.826.806
1969	33.163.824	4.878.653	38.042.477	93.266.794	11.072.109	104.339.102	142.381.579

F U E N T E: Ministerio de Hacienda.

CENTRO AMERICA: COEFICIENTE IMPOSITIVO O CARGA TRIBUTARIA
POR PAISES

(Millones de Pesos Centroamericanos)

P A I S E S	1965	1966	1967	1968	1969	PROMEDIO DEL PERIODO	TASA DE CRECIMIENTO ACUMULATIVA ANUAL EN EL PERIODO 1965/1969
<u>COSTA RICA</u>							
Ingresos Tributarios	66.3	71.6	73.3	86.5	97.4	79.0	9.4 %
Producto Interno Bruto	565.7	612.2	653.4	704.1	757.3	658.5	6.8 %
Carga Tributaria	11.7	11.7	11.2	12.3	12.9	12.0	
Grado de flexibilidad Tributaria							1.10 %
<u>HONDURAS</u>							
Ingresos Tributarios	48.9	54.5	59.1	67.6	69.6	60.1	8.5 %
Producto Interno Bruto	487.3	517.0	548.9	580.9	599.5	546.7	4.6 %
Carga Tributaria	10.0	10.5	10.8	11.6	11.6	10.9	
Grado de flexibilidad Tributaria							1.16 %
<u>EL SALVADOR</u>							
Ingresos Tributarios	84.9	84.0	84.8	86.8	95.7	87.2	2.5 %
Producto Interno Bruto	791.0	828.5	864.5	895.2	923.3	860.1	3.3 %
Carga Tributaria	10.7	10.1	9.8	9.7	10.4	10.1	
Grado de flexibilidad Tributaria							0.97 %
<u>NICARAGUA</u>							
Ingresos Tributarios	57.1	59.8	62.2	58.5	61.5	59.8	1.5 %
Producto Interno Bruto	559.7	576.9	607.4	637.8	658.8	608.1	3.5 %
Carga Tributaria	10.2	10.4	10.3	9.2	9.3	9.8	
Grado de flexibilidad Tributaria							0.91 %
<u>GUATEMALA</u>							
Ingresos Tributarios	107.7	107.3	109.8	122.5	134.2	116.3	4.9 %
Producto Interno Bruto	1.347.8	1.422.2	1.480.6	1.563.7	1.645.6	1.492.0	4.4 %
Carga Tributaria	8.0	7.5	7.4	7.8	8.2	7.8	
Grado de flexibilidad Tributaria							1.02 %

N O T A : Grado de flexibilidad para todo el periodo (1965 - 1969)

: PIB a Precios de Mercado

FUENTE : Datos calculados de los Cuadro Nos. 1 y 2 del Anexo 1 - Documento SIECA / 70 / VII - 1 /84.

ANEXO Nº IV

LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL - GRAVAMENES DISPENSADOS POR MERCADERIAS IMPORTADAS

En Colones - 1953 - 1969

AÑOS	INCREMENTO			INICIACION			TOTAL
	NECESARIAS	CONVENIENTES	SUB-TOTAL	NECESARIAS	CONVENIENTES	SUB-TOTAL	
1953	387.483	4.886	392.367	-	-	-	392.367
1954	359.836	1.263	361.099	24.360	-	24.360	385.459
1955	973.836	58.558	1.032.394	187.412	9.849	197.261	1.229.655
1956	776.549	106.047	882.595	614.129	23.306	637.436	1.520.031
1957	1.404.926	212.361	1.617.287	884.549	104.855	989.403	2.606.690
1958	619.790	202.478	822.268	1.664.514	98.143	1.762.657	2.584.925
1959	626.505	51.100	677.605	3.283.783	287.189	3.570.972	4.248.577
1960	292.049	29.877	321.926	4.193.922	267.434	4.461.357	4.783.283
1961	86.521	56.906	143.427	4.219.283	1.669.270	5.888.553	6.031.980
1962	591.343	120.970	712.313	6.777.230	2.014.964	8.792.194	9.504.507
1963	339.461	131.986	471.447	5.450.371	616.586	6.066.957	6.538.404
1964	2.033.980	181.964	2.215.944	8.445.788	2.202.135	10.647.924	12.863.868
1965	2.195.371	760.296	2.955.668	10.831.501	2.926.098	13.757.600	16.713.268
1966	3.731.629	1.424.882	5.156.511	12.827.517	3.692.409	16.519.926	21.676.437
1967	4.557.638	1.050.798	5.608.436	16.824.690	3.507.100	20.331.790	25.940.226
1968	4.314.511	927.953	5.242.464	15.414.194	4.574.028	19.988.222	25.230.686
1969	5.191.650	1.184.436	6.376.086	15.886.180	4.209.948	20.096.127	26.472.213
TOTALES	28.483.078	6.506.761	34.989.839	107.529.423	26.203.314	133.732.739	168.722.576

FUENTE: Ministerio de Hacienda

ANEXO Nº V

EL SALVADOR: EL PRODUCTO TERRITORIAL BRUTO Y LA POBLACION TOTAL

1957 - 1969

1 AÑOS	2 PTB <u>a/</u> (Millones Colones)	3 INCREMENTOS ANUALES (%)	4 POBLACION TOTAL (Miles al 31 Dic. cada Año)	5 CRECIMIENTO ANUAL (%)	6 INGRESO PROMEDIO BRUTO PER - CAPITA A PRECIOS CTES.	7 = 3 - 5 TASA DE CRECIMIENTO ECONOMICO
1957	1.404.6	-	2.301.3	-	610.4	-
1958	1.388.9	- 1.1	2.367.1	2.9	586.8	- 4.0
1959	1.349.7	- 2.8	2.434.9	2.9	603.9	- 5.7
1960	1.420.0	5.2	2.504.6	2.9	607.0	2.3
1961	1.444.1	1.7	2.576.4	2.9	560.5	- 1.2
1962	1.602.6	10.9	2.669.8	3.6	600.3	7.3
1963	1.693.6	5.6	2.773.9	3.9	610.5	1.7
1964	1.866.7	10.2	2.878.6	3.8	648.5	6.4
1965	1.992.2	6.7	2.983.3	3.6	667.8	3.1
1966	2.109.8	5.9	3.095.3	3.8	681.6	2.1
1967	2.215.7	5.0	3.210.4	3.7	690.4	1.3
1968	2.291.9	3.4	3.324.3	3.5	689.4	- 0.1
1969	2.382.2	3.9	3.480.3	4.7	684.5	- 0.8

NOTA: a/ PTB a Precios de Mercado.

FUENTE: Revistas Banco Central de Reserva. - Indicadores Económicos y Sociales - CONAPLAN Sept. - Dicbre. 70/ Pág. 18

COMPARACION DE LOS ARTICULOS DE LA LEY DE PAPEL SELLADO
Y TIMBRES DE 1915, CON LAS REFORMAS DE LA NUEVA LEY DE 1970

Artículos reformados de la Ley del 1º de Junio de 1915

Art. 1º La contribución de Papel Sellado sobre actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados, estará sujeta a la siguiente tarifa:

18. Contratos, actos y obligaciones que consten en instrumentos públicos auténticos o privados, primer folio:

más de	50.00	hasta	100.00	0.15
" "	100.00	" "	200.00	0.30
" "	200.00	" "	300.00	0.40
" "	300.00	" "	400.00	0.50
" "	400.00	" "	500.00	0.60
" "	500.00	" "	600.00	0.70
" "	600.00	" "	800.00	0.90
" "	800.00	" "	1.000.00	1.10
" "	1.000.00	" "	2.000.00	2.20
" "	2.000.00	" "	3.000.00	3.30
" "	3.000.00	" "	4.000.00	4.40
" "	4.000.00	" "	5.000.00	5.50
" "	5.000.00	" "	6.000.00	6.60
" "	6.000.00	" "	7.000.00	7.70
" "	7.000.00	" "	8.000.00	8.80
" "	8.000.00	" "	9.000.00	9.90
" "	9.000.00	" "	10.000.00	11.00
" "	10.000.00	" "	20.000.00	22.00
" "	20.000.00	" "	30.000.00	33.00
" "	30.000.00	" "	40.000.00	44.00
" "	40.000.00	" "	50.000.00	55.00
" "	50.000.00	" "	60.000.00	66.00
" "	60.000.00	" "	70.000.00	77.00
" "	70.000.00	" "	80.000.00	88.00
" "	80.000.00	" "	90.000.00	99.00
" "	90.000.00	" "	100.000.00	110.00
" "	100.000.00	" "	200.000.00	220.00
" "	200.000.00	" "	300.000.00	330.00
" "	300.000.00	" "	400.000.00	440.00
" "	400.000.00	" "	500.000.00	550.00
" "	500.000.00	" "	600.000.00	660.00
" "	600.000.00	" "	700.000.00	770.00
" "	700.000.00	" "	800.000.00	880.00
" "	800.000.00	" "	900.000.00	990.00
" "	900.000.00	" "	1.000.000.00	1.100.00
" "	1.000.000.00	" "	2.000.000.00	2.200.00
" "	2.000.000.00	" "	3.000.000.00	3.300.00
" "	3.000.000.00	" "	4.000.000.00	4.400.00
" "	4.000.000.00	" "	5.000.000.00	5.500.00

más de	5.000.000.00	hasta	6.000.000.00	6.600.00
" "	6.000.000.00	"	7.000.000.00	7.700.00
" "	7.000.000.00	"	8.000.000.00	8.800.00
" "	8.000.000.00	"	9.000.000.00	9.900.00
" "	9.000.000.00	"	10.000.000.00	11.000.00
" "	10.000.000.00 en adelante se usará papel sellado que aumentará su valor en once mil colones (\$ 11.000.00) por cada DIEZ MILLONES DE COLONES (\$ 10.000.000.00) o fracción de esta última cantidad.			

20. Cancelación de hipotecas, cualquier cuantía, el folio \$ 0.40.

30. Libros Diario, Mayor, de Caja y de Inventario de cualquiera contabilidad, cada hoja \$ 0.15.

49. Recibos de toda clase y de cualquier negocio que exprese colones (véase contratos).

(Los recibos de alquileres de casas pagarán conforme a la tarifa de timbres fiscales N° 7 "Arrendamientos y sub-arrendamientos de casas urbanas").

53. Testimonios y documentos privados (véase contratos).

Art. 2º Los actos, contratos y obligaciones que expresa la tarifa del artículo anterior sólo podrán extenderse en el -- papel sellado del valor correspondiente. Para este efecto, se emitirá papel sellado de los valores siguientes: quince, treinta, cuarenta, cincuenta, se senta, setenta y noventa centavos, un colon diez centavos, dos colones veinte centavos, tres colones treinta centavos, cuatro colones cuarenta centavos, cinco colones cincuenta centavos, seis colones sesenta centavos, - siete colones setenta centavos, ocho colones ochenta cen tavos, nueve colones noventa centavos y once colones, -- veintidós colones, treinta y tres colones, cuarenta y -- cuatro colones, cincuenta y cinco colones, sesenta y --- seis colones, setenta y siete colones, ochenta y ocho -- colones, noventa y nueve colones, ciento diez colones, - doscientos veinte colones, trescientos treinta colones, cuatrocientos cuarenta colones y quinientos cincuenta -- colones.

Cuando se necesitare papel de más de quinientos cincuenta colones la hoja, la emisión del mismo será solicitada a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, por medio de la respectiva Administración de Rentas. Aquella Dirección General autorizará su emisión por conducto de la Corte de Cuentas de la República.

Art. 6º Quedan exentos del uso de papel sellado:

- i) Los contratos de trabajo individuales que celebren -- con sus patronos los empleados de comercio con sueldo mensual no mayor de cien colones, los obreros y los campesinos.

Art. 13º La contribución de Timbres Fiscales sobre actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados, estará sujeta a la siguiente tarifa:

7. Arrendamientos y sub-arrendamientos de casa urbanas, de uno a 20 colones ₡ 0.02 por cada 20 pesos o fracción adicional hasta ₡ 100.00.....₡ 0.02. Por cantidades mayores de ₡ 100.- (véase facturas)

32. Facturas o notas de venta de mercaderías, el uno por millar cuando exceda de ₡ 20.00.

El uno por millar sobre facturas, se cobrará así:

De más de ₡		hasta		₡	
20		100		0.10	
"	"	"	"	"	"
100		200		0.20	
"	"	"	"	"	"
200		300		0.30	
"	"	"	"	"	"
300		400		0.40	
"	"	"	"	"	"
400		500		0.50	
"	"	"	"	"	"
500		600		0.60	
"	"	"	"	"	"
600		700		0.70	
"	"	"	"	"	"
700		800		0.80	
"	"	"	"	"	"
800		900		0.90	
"	"	"	"	"	"
900		1.000		1.00	
"	"	"	"	"	"
1.000		2.000		2.00	
"	"	"	"	"	"
2.000		3.000		3.00	
"	"	"	"	"	"
3.000		4.000		4.00	
"	"	"	"	"	"
4.000		5.000		5.00	
"	"	"	"	"	"
5.000		6.000		6.00	
"	"	"	"	"	"
6.000		7.000		7.00	
"	"	"	"	"	"
7.000		8.000		8.00	
"	"	"	"	"	"
8.000		9.000		9.00	
"	"	"	"	"	"
9.000		10.000		10.00	
"	"	"	"	"	"
10.000		15.000		15.00	
"	"	"	"	"	"
15.000		20.000		20.00	
"	"	"	"	"	"
20.000		25.000		25.00	
"	"	"	"	"	"
25.000		30.000		30.00	
"	"	"	"	"	"
30.000		40.000		40.00	
"	"	"	"	"	"
40.000		50.000		50.00	
"	"	"	"	"	"
50.000		60.000		60.00	
"	"	"	"	"	"
60.000		70.000		70.00	
"	"	"	"	"	"
70.000		80.000		80.00	
"	"	"	"	"	"
80.000		90.000		90.00	
"	"	"	"	"	"
90.000		100.000		100.00	

De 100.000 en adelante se pagará un colón por millar sobre el total de la factura, debiendo considerarse como enteras las fracciones de mil colones.

61. Recibos por servicios de alumbrado eléctrico, en cada uno --
.....\$ 0.10.

13. Derogado

55. Derogado

Art. 41 Para el pago del impuesto de facturas, las ventas se consideran al por menor y al por mayor: Son ventas al por menor las que no llegan a veinte pesos y al por mayor -- las de esta suma inclusive en adelante.

Todo comerciante que venda al por mayor tiene obligación de dar al comprador la respectiva factura debidamente -- timbrada y el comprador de exigirla. Las facturas que no estuvieren debidamente timbradas, serán penadas con una multa igual a diez veces el valor del respectivo impuesto; y los comerciantes que se negaren a mostrarlas cuando fueren requeridas por los empleados del Timbre o cualquiera otra autoridad, incurrirán en una multa de veinticinco pesos cualquiera que fuere la razón que alegaren -- para no exhibirlas.

Art. 49 Es obligatorio otorgar y exigir recibo, debidamente timbrado, por toda entrega de dinero y por todo pago que se verifique en efectivo o en valores, siempre que con arreglo a la presente Ley deba causar el impuesto.

Art. 52 Cuando se usen timbres en documentos privados, se inutilizarán con el todo o parte de la firma y rúbrica del -- otorgante y en los otros casos por los vendedores con su respectivo sello o cruzándolos con tinta.

Art. 53 Los que no inutilizaren los timbres con arreglo a las -- prescripciones de esta Ley, incurrirán en una multa que será cinco veces mayor del valor del timbre que debió -- amortizarse.

Art. 54 Quedan exentos del uso de timbres:

d) Los duplicados de recibos, facturas, etc., que se presenten con los originales debidamente timbrados. Cuando no se presenten los originales, los duplicados deberán llevar adheridos los timbres correspondientes.

Art. 62 Todas las personas que estando obligadas a pagar el impuesto de papel sellado y timbres, no lo hicieren en la forma y el tiempo señalado por la presente Ley, incurrirán por el mismo hecho en una multa de cinco a veinticinco pesos.

Reformas efectuadas a la antigua Ley (de 1915) según

Decreto Legislativo N° 77 del 27 de agosto de 1970

Art. 1º Se adicionan al numeral 18 del Art. 1º, los siguientes -
incisos:

"No causarán este impuesto los documentos provenientes -
de actos conexos o derivados de un contrato principal --
que tenga por objeto la venta de productos agrícolas por
los productores, su financiamiento o anticipos.

El Poder Ejecutivo dictará las disposiciones reglamenta-
rias pertinentes para el cumplimiento de esta disposi---
ción".

Art. 2º Refórmense los numerales 20, 30, 49 y 53 del Art.1º de -
la manera siguiente:

20. Cancelación de hipotecas, cualquiera que sea la cuantía de -
la obligación y la forma legal de cancelarse, el folio - - -
¢ 0.40.

30. Libros Diario, Mayor, de Caja y de Inventarios y Balances, -
de cualquier sistema contable, cada hoja ¢ 0.15.

49. Recibos de toda clase y de cualquier negocio que exprese co-
lones, se gravarán de acuerdo con la tabla del numeral 18, -
de este mismo artículo, aplicable a los contratos.

Los recibos por ventas de productos agropecuarios o por ade-
lantos a cuenta de tales ventas, podrán extenderse en papel
simple, adhiriendo los timbres correspondientes al valor del
impuesto respectivo excepto cuando las ventas se efectúen --
por establecimientos comerciales en que el impuesto se paga-
rá de conformidad con el numeral 32 del Art. 13 de esta Ley.
Los recibos correspondientes a los actos señalados en los --
numerales 7 y 32 del Art. 13 de esta Ley, causarán solamente
el impuesto que se indica en los referidos numerales.

53. Testimonios y documentos privados. (véase contratos). En los
casos de aumento de capital de las sociedades, se causará el
impuesto únicamente sobre la cantidad aumentada.

Art. 3º Al Art. 2º se le intercala como segundo inciso, el si---
guiente:

"Los establecimientos comerciales, industriales o de ser-
vicios, inscritos en el Registro de Matrícula de Comer---
cio y Timbre de la Dirección General de Contribuciones -
Directas, podrán usar formularios impresos para contra---
tos, recibos, pagarés y toda clase de documentos que de-
ban extenderse en papel sellado, previa autorización de

los Administradores de Rentas y a solicitud escrita de los interesados. Cuando se usen formularios impresos se adherirán en ellos los timbres correspondientes al valor del impuesto de papel sellado que causaren".

Art. 4º Refórmese el literal i) del Art. 6º y adiciónese a dicho artículo el literal J) de la siguiente manera:

- i) Los contratos de trabajo individuales o colectivos.
- J) Las cauciones de oferta en los casos de concurso por licitación.

Art. 5º Refórmanse los numerales 7, 32 y 61 del Art. 13, de la manera siguiente:

7. Arrendamientos y sub-arrendamientos de casas urbanas, Recibos de cánones por cada ₡ 20.00 o fracción hasta ₡ 100.00..₡ 0.02 Por cantidades mayores de ₡ 100.00 se pagará ₡ 0.10 por cada ₡ 100.00 o fracción adicionales.

32. Facturas o cualquier otro documento que ampara la venta de mercaderías, sobre el valor de la venta. Recibos por servicios prestados por establecimientos industriales, comerciales, agrícolas, o de servicio en general por el valor del servicio. Este impuesto se cobrará así:

De	₡	20.00	hasta	₡	50.00	₡	0.50
De más de	"	50.00	"	"	100.00	"	1.00
"	"	100.00	"	"	200.00	"	2.00
"	"	200.00	"	"	300.00	"	3.00
"	"	300.00	"	"	400.00	"	4.00
"	"	400.00	"	"	500.00	"	5.00
"	"	500.00	"	"	600.00	"	6.00
"	"	600.00	"	"	700.00	"	7.00
"	"	700.00	"	"	800.00	"	8.00
"	"	800.00	"	"	900.00	"	9.00
"	"	900.00	"	"	1.000.00	"	10.00

De ₡ 1.000.00 en adelante se pagará ₡ 10.00, más ₡ 1.00 por cada ₡ 100.00 o fracción adicionales.

En las ventas de mercaderías y prestación de servicios con valor inferior a ₡ 20.00, el impuesto se pagará sobre el total acumulado diariamente.

Los establecimientos inscritos en el registro de Matrícula de Comercio y Timbres de la Dirección General de Contribuciones Directas, cuyas ventas anuales asciendan a más de cien mil colones (₡ 100.000.00) y siempre que su sistema contable ofrezca garantía para el interés fiscal, podrán obtener autorización de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, para pagar el impuesto a que se refiere este numeral, sobre el monto de ventas de mercaderías, o servicios, por períodos mensuales, o períodos menores a solicitud del interesado.

No obstante, en los casos de establecimientos en que el pago del impuesto de timbres resultare impráctico o de difícil -- aplicación, por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la Dirección General de Contribuciones Indirectas dispondrá el sistema conveniente -- de pago.

Los establecimientos que efectúen ventas de mercaderías o -- prestación de servicios menores de veinte colones, y que no estén comprendidos en los dos incisos próximos anteriores, -- pagarán el impuesto sobre el monto acumulado en el día, para lo cual deberán expedir diariamente un comprobante, en formulario con datos aprobados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, al cual se adherirán los timbres del -- impuesto que recaiga sobre dicho monto, de acuerdo con la tarifa de este numeral.

Se exceptúan de esta disposición los establecimientos cuyo -- activo sea inferior a cinco mil colones.

Quedan exentos del pago de los impuestos de timbre compren-- didos en esta Ley, las operaciones de exportación de productos nacionales de cualquier naturaleza y todos los actos y -- documentos que tengan gravamen específico en esta Ley.

61. Recibos por servicio de alumbrado y energía eléctrica, cada uno \$ 0.10. Cuando su valor sea mayor de \$ 50.00 se pagará además la contribución del numeral 18 del Art. 1º de esta -- Ley.

Art. 6º Adiciónase el numeral 60 Bis al artículo 13 de la manera siguiente:

60.Bis. Productos cuyo precio de venta esté regulado actualmente por el Gobierno y que se vendan al por menor o al detalle, -- se gravarán de acuerdo con la tarifa del numeral 18 del Art. 1º de esta Ley al venderse al por menor o al detalle.

Art. 7º Incorpóranse los numerales 13 y 55 al Art. 13 de la si-- guiente manera:

13. En la compra venta de letras de cambio, libranza, cheques u otros documentos de giro librados sobre el exterior, lo mismo que en todo traslado de fondos al extranjero cualquiera -- que sea la forma en que se efectúa, se causará el impuesto -- del numeral 18 del Art. 1º de esta Ley.

Este impuesto será a cargo del comprador, del beneficiario o del ordenador, según el caso y se causará una sola vez, por medio de timbres fiscales, bajo la responsabilidad personal del vendedor, dador o librador.

Para calcular el monto del impuesto, se tomará como base el tipo medio de cambio entre los de compra y de venta sobre -- las diversas monedas extranjeras suministrado por el Banco Central de Reserva de El Salvador en la fecha de libramiento o expedición.

Quedan exentos de este impuesto los bancos legalmente establecidos en el país; pero no de la responsabilidad a que se refiere el inciso segundo de este numeral.

55. Medicinas, medicamentos o especialidades farmacéuticas y productos oficinales regidos por la Ley Reguladora del Comercio de Medicamentos, vendidos o distribuidos por droguerías. Las facturas o recibos por la venta de estos productos se gravarán de acuerdo con la tarifa del numeral 18 del Art. 1º de esta Ley.

Art. 8º Sustitúyese el Art. 41 por el siguiente:

Art. 41 Se establece la obligación de dar factura o recibo debidamente timbrados en los casos a que se refiere el Art. 13, numeral 32, de esta Ley, cuando la transacción sea de veinte colones o más; pero los establecimientos autorizados conforme a la misma disposición para efectuar el pago del impuesto sobre el monto de las ventas o servicios podrán extenderlos sin timbres.

El reglamento dispondrá lo pertinente para la concesión y ejercicio de la mencionada autorización.

Cuando se encontraren documentos o comprobantes que no estuvieren debidamente timbrados, se impondrá al infractor una multa equivalente a dos veces el valor del respectivo impuesto, sin perjuicio del pago del mismo.

En los casos en que el pago del impuesto se deba hacer sobre el monto de las ventas o de los servicios prestados, el impuesto se calculará sobre el valor definitivo de las mercaderías vendidas o de los servicios prestados, que resulte de las facturas, recibos o documentos equivalentes, expedidos por el establecimiento.

En los casos de establecimientos autorizados para pagar el impuesto sobre el monto de las ventas o servicios, el pago del impuesto a que se refiere el numeral 32 del Art. 13 de esta Ley, deberá efectuarse mediante declaración jurada en formulario redactado por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, dentro del período legal ordinario, el cual comprenderá los primeros diez días hábiles subsiguientes al período autorizado.

La mora en el pago estará sujeta a los recargos siguientes, que se harán efectivos juntamente con el impuesto:

- 1) Diez por ciento sobre el monto del impuesto que corresponda pagar, si el pago se efectuare dentro de los primeros cinco días siguientes al vencimiento del período legal ordinario;
- 2) Veinticinco por ciento sobre el monto del impuesto a pagar si el pago a realizarse dentro de los cinco días siguientes de vencido el plazo a que se refiere el numeral primero de este inciso;

- 3) Cincuenta por ciento sobre el monto del impuesto a pagar, si el pago se hiciera dentro de los diez días siguientes, al vencimiento del término a que se refiere el numeral próximo anterior; y
- 4) Si el impuesto se pagare después de los veinte días siguientes al vencimiento del término ordinario de pago, el recargo será del cien por ciento sobre su monto.

Se admitirá la ampliación de la declaración jurada para efectuar pago adicional del impuesto, sin recargos, siempre que dicho pago se efectúe dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del período legal ordinario.

Art. 9º Adiciónanse los artículos 41-A, 41-B, 41-C, 41-D y 41-E de la manera siguiente:

Art. 41-A. Para fiscalizar este impuesto, la Dirección General de Contribuciones Indirectas podrá proceder a la revisión e investigación de:

- a) Estados de Ganancias y Pérdidas y todos los documentos, libros y registros que sirvieron de base para formularlos.
- b) Monto de las ventas y pago del impuesto correspondiente, para lo cual podrá tomar en cuenta lo siguiente:
 - 1) Declaración jurada del propietario o representante del establecimiento.
 - 2) Determinación de las ventas por cualquier medio legal.
 - 3) La información debidamente comprobada por otras dependencias oficiales; y
 - 4) Los indicios que la Ley permita.

Art. 41-B. Para los efectos de esta Ley se consideran como indicios reveladores del volumen total de las ventas comerciales o valor de servicios, los siguientes: el valor de las importaciones y exportaciones; el monto de las ventas en otros años o ejercicios; el incremento o ampliación del negocio; el monto del activo fijo y circulante; el valor de los inventarios; el monto y plazo de las obligaciones; el valor de los contratos para el suministro de mercaderías, materias primas, servicios o trabajos; el monto de los intereses que se pagan y cualquier otro dato que, prudencial o lógicamente pueda servir como revelador del valor de las ventas.

Art. 41-C. El incumplimiento o infracción de cualquiera de las disposiciones de esta Ley, de sus reglamentos, o de las resoluciones y medidas dictadas por el Ministerio de Hacienda o por la Dirección General de Contribuciones In-

directas de acuerdo a la Ley, serán sancionadas por esta misma Dirección mediante resolución, la cual será notificada al infractor o representante.

De esta resolución el interesado podrá interponer recurso de apelación para ante el Ministerio de Hacienda, dentro de los ocho días hábiles siguientes de notificada.

Art. 41-D. Admitido el recurso a que se refiere el Art. 41-C, el Director General de Contribuciones Indirectas remitirá, dentro de las veinticuatro horas hábiles siguientes a la fecha de admisión del recurso, las respectivas diligencias al Ministerio de Hacienda con noticia de las partes.

Recibidas las diligencias, el Ministerio señalará el plazo de quince días hábiles contados del siguiente recibo, para que el recurrente presente las objeciones y las pruebas que creyere convenientes y, sin más trámite, pronunciará dentro de los tres días hábiles subsiguientes la resolución respectiva.

En todo caso, la certificación de la resolución definitiva tendrá fuerza ejecutiva.

Art. 41-E. Todo contribuyente que tenga pendiente de resolución algún recurso establecido por esta Ley o pendiente amparo constitucional y se hubiere decretado la suspensión del acto reclamado, podrá obtener la constancia de solvencia de los impuestos que esta Ley establece, siempre que garantice suficientemente el interés fiscal.

Se admitirán para asegurar el interés fiscal las siguientes garantías:

- a) Depósito de dinero;
- b) Depósito de letras o bonos del Estado, de cédulas hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado o instituciones bancarias nacionales, cuya eficacia para estos efectos haya sido reconocida expresamente por leyes especiales;
- c) Garantía hipotecaria;
- d) Fianza bancaria y de cualquier otra institución financiera.

El reglamento determinará el procedimiento para su calificación y otorgamiento.

Art. 10º Adiciónase al Art. 49, el inciso siguiente:

"Los recibos o comprobantes similares por pagos totales o abonos, conexos o derivados de ventas de mercaderías o servicios, siempre que el impuesto se hubiere pagado sobre dichas ventas, se extenderán sin timbres".

Art. 11º Sustitúyase el Art. 52, por el siguiente:

Art. 52. Los timbres que se usen en documentos privados deberán ser inutilizados por el o los otorgantes y, en los otros

casos, por el vendedor. El reglamento determinará la forma de inutilizarlos.

Art. 12. Refórmase el Art. 53 de la siguiente manera:

Art. 53. Los que no inutilizaren los timbres de acuerdo con lo prescrito en esta Ley y su Reglamento, incurrirán en una multa igual a dos veces el valor del timbre que debió inutilizarse.

Art. 13 Refórmase el literal d) del Art. 54, de la manera siguiente:

d) Los duplicados de recibos, facturas, etc. Cuando no se presenten los documentos originales, los duplicados deberán llevar adheridos los talones de los timbres correspondientes, excepto en los casos en que el impuesto se pague sobre la base del monto de ventas o servicios.

Art. 14 Al Art. 62, se le suprime la frase "y timbres" y sustitúyese el término "pesos" por el de colones.

Art. 15 Adiciónanse los artículos 62-C y 62-D, de la manera siguiente:

Art. 62-C. Las infracciones a esta Ley que no tengan señalada pena especial, se sancionarán con multas de veinticinco a cinco mil colones que impondrá la Dirección General de Contribuciones Indirectas, atendiendo a la capacidad económica de la empresa, gravedad, reiteración y demás circunstancias del caso.

En los casos de reiteración, la Dirección General de Contribuciones Indirectas, podrá también sancionar al infractor o empresa con el cierre temporal del establecimiento, por el tiempo que juzgue necesario, según la gravedad de la infracción.

Art. 62-D. El derecho a la fiscalización de este impuesto de conformidad con el Art. 41-A, por parte de la Dirección General de Contribuciones Indirectas prescribirá en un plazo de tres años contados desde la fecha en que se causó el respectivo impuesto".

GRAFICO Nº 5

TENDENCIA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS DE EL SALVADOR
(1958-1969)

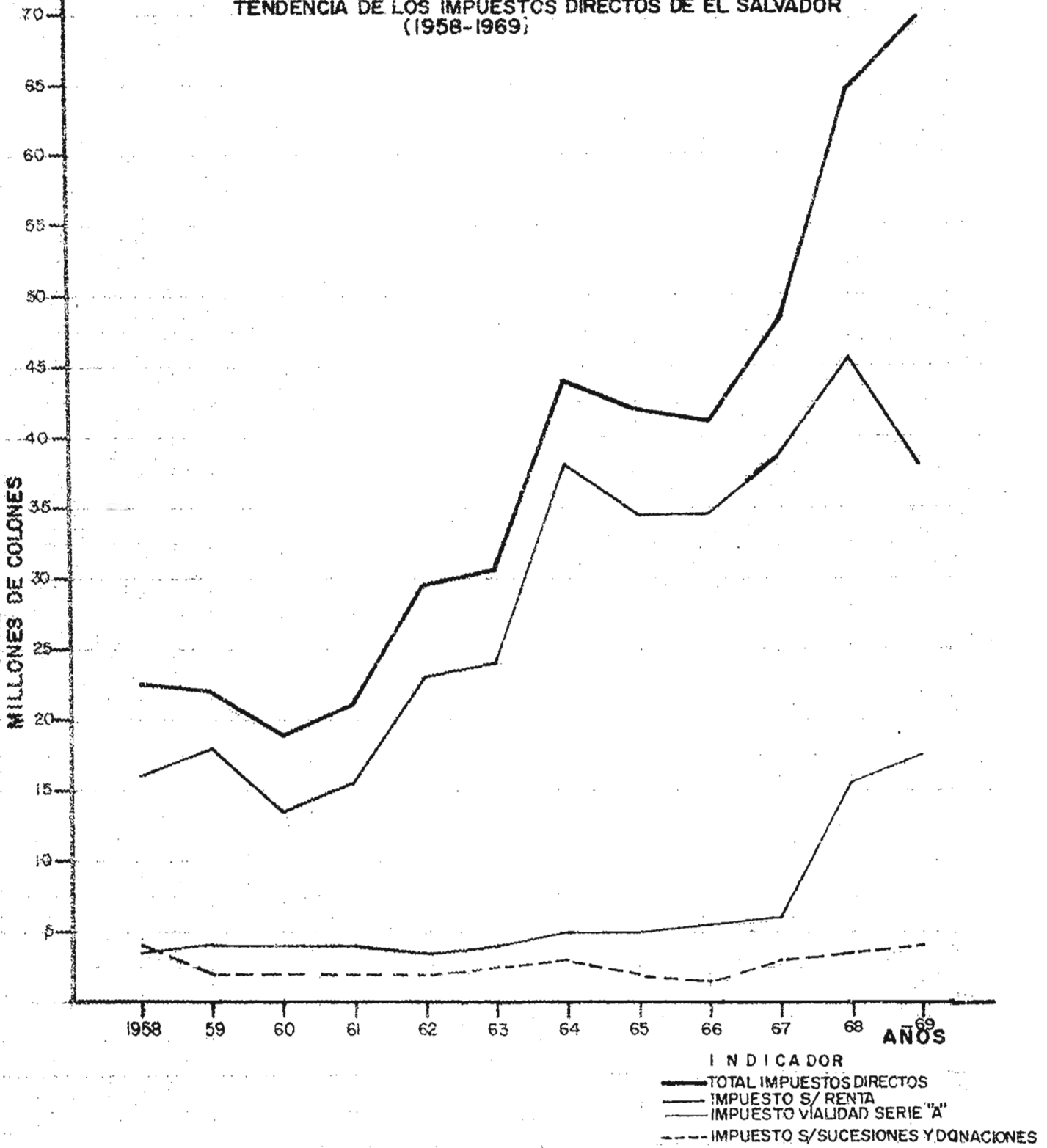


GRAFICO Nº 6

TENDENCIA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS DE EL SALVADOR
(1958-1969)

INDICADOR:

- TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS
- - - IMPUESTOS AL CONSUMO
- · - · - IMPUESTOS S/ IMPORTACIONES
- · - · - IMPUESTOS S/ EXPORTACIONES
- OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

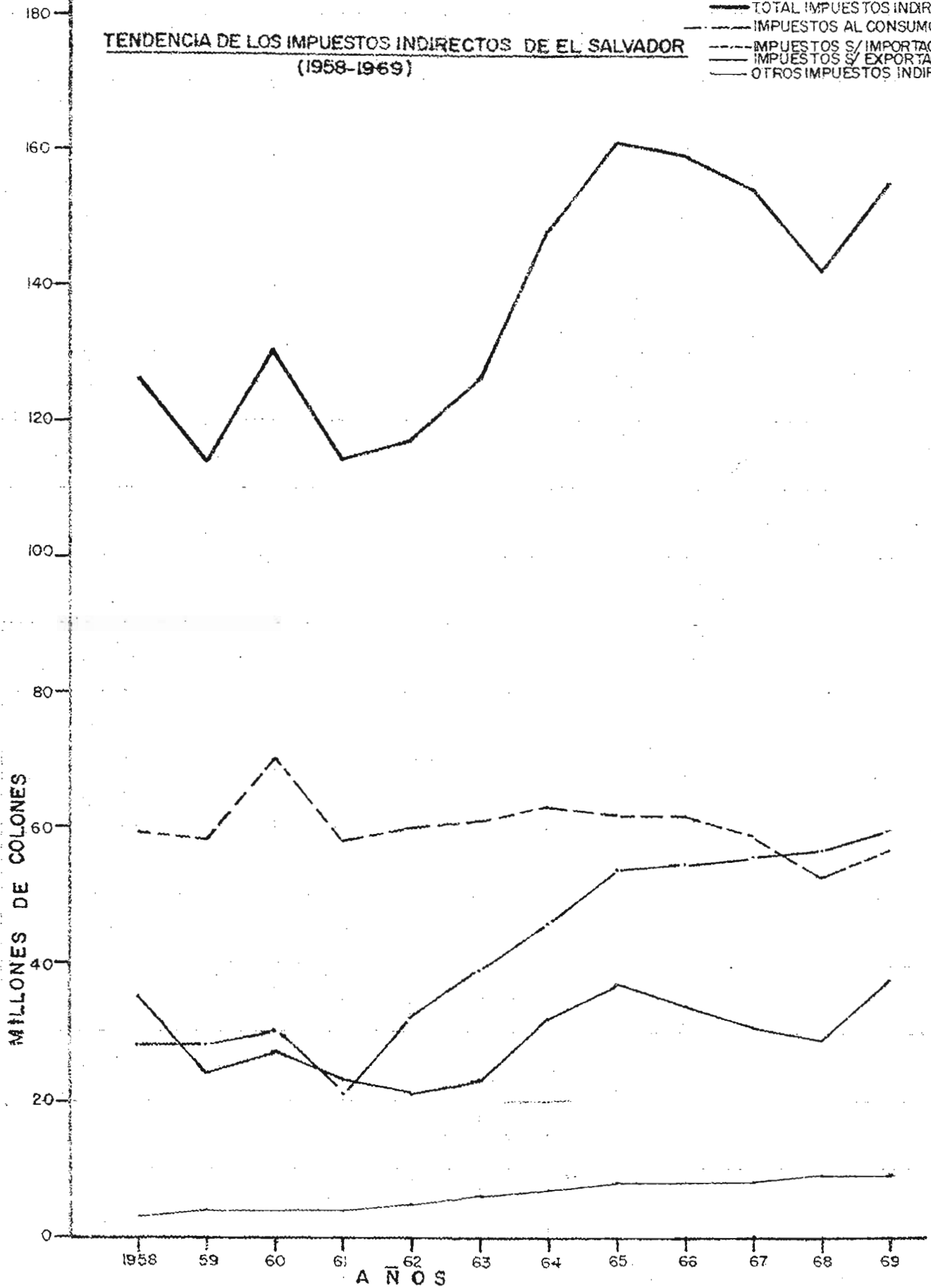


GRAFICO Nº 7

TENDENCIA DE LOS ACTOS JURIDICOS DE EL SALVADOR
(1958-1969)

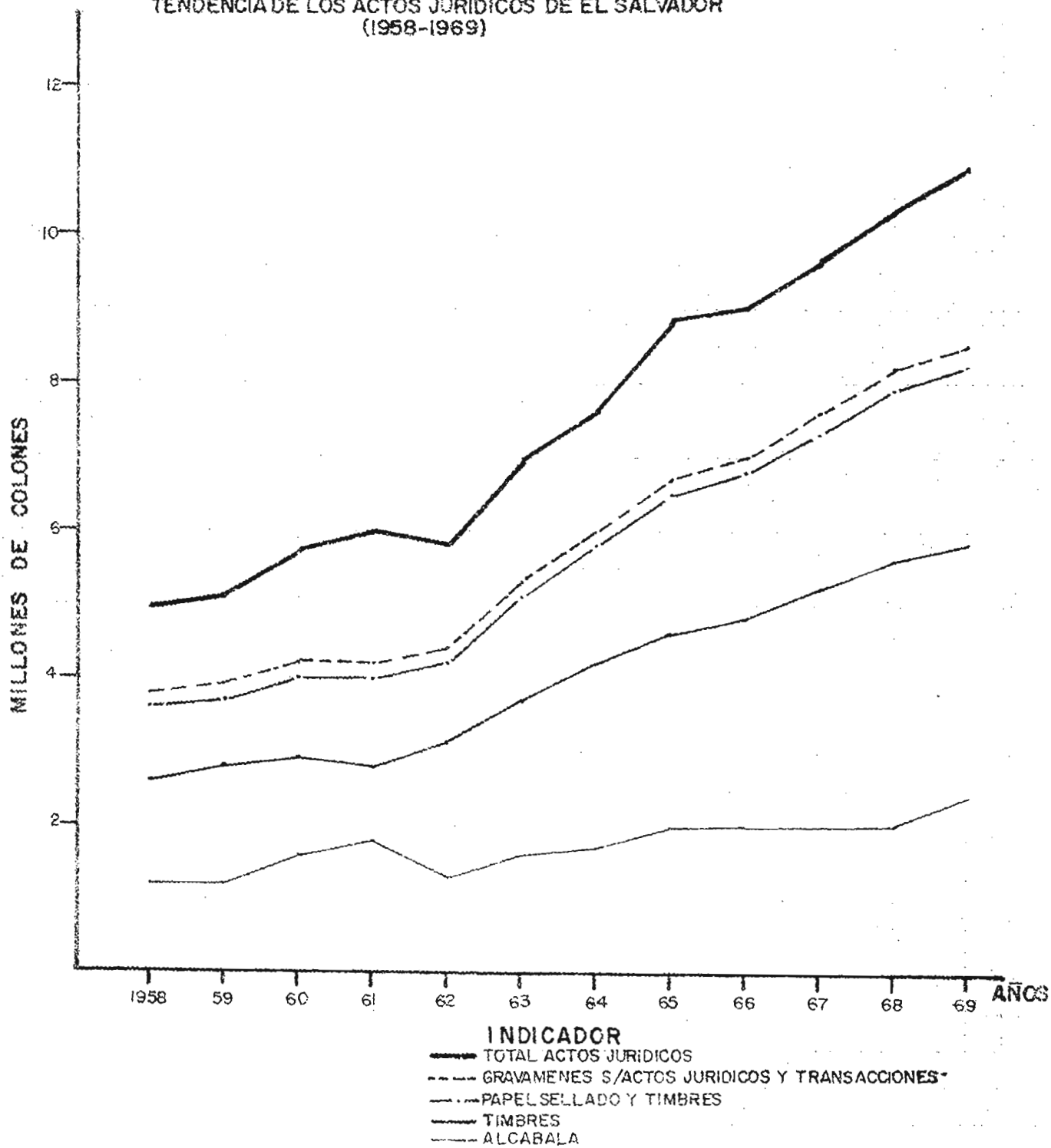


GRAFICO Nº 8

TENDENCIA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE EL SALVADOR
(1958-1969)

