

343.04
C 837v
S.F.
F.I.yC.S.

F. 2

091418

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

**El Usufructo Legal en
Materia Impositiva**

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

José Carlos Costa Calderón

PARA OPTAR AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA,





U N I V E R S I D A D D E E L S A L V A D O R

RECTOR:

Ing. Efraín Jovel Vigil

SECRETARIO GENERAL:

Dr. Rafael Antonio Ovidio

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

Dr. Francisco Vega Gómez h.

SE RETARIO:

Dr. Edmundo José Adalberto Ayala Moreno

TRIBUNALES EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.

PRESIDENTE: Dr. Arturo Argumedo
1er. Vocal: Dr. Salvador Alemán Echeverría
2do. Vocal: Dr. Mauricio Alfredo Clará

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE: Dr. Manuel Rafael Reyes
1er. Vocal: Dr. Julio Enrique Acosta
2do. Vocal: Dr. Mario Francisco Valdivieso Castaneda

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION

LABORAL

PRESIDENTE: Dr. Enrique Argumedo
1er. Vocal: Dr. Jorge Alberto Gómez Arias
2do. Vocal: Dr. José Eduardo Tomasino Hurtado

ASESOR DE TESIS:

Dr. Armando Antonio Chacón

TRIBUNAL CALIFICADOR TESIS:

PRESIDENTE: Dr. Roberto Oliva
1er. Vocal: Dr. Francisco Rafael Guerrero Aguilar
2do. Vocal: Dr. Enrique Argumedo

DEDICO ESTA:

A LIDIA AURORA PROVENZA DE COSTA, MI ESPOSA,

HUMBERTO COSTA, MI PADRE,

MIS HIJOS.-

INDICE

INTRODUCCION

I

EL USUFRUCTO

- 1.- Noción
- 2.- Historia sobre su Naturaleza Jurídica
- 3.- Definición Legal
- 4.- Clasificación
- 5.- Aspectos económicos del Usufructo
- 6.- Usufructo Legal
- 7.- Diferencias entre Usufructo Legal y Convencional
- 8.- Extinción del Usufructo

II

TRIBUTACION

CONSIDERACIONES DOCTRINARIAS

- 1.- Generalidades
- 2.- Autonomía Dogmática del Derecho Tributario
- 3.- Fundamento del Hecho Imponible (Hecho Generador)
- 4.- Técnica Jurídico-Tributaria
- 5.- Criterios sobre Consideración de la Familia
- 6.- Conceptos de Renta Global y Patrimonio Neto
- 7.- Impuestos Reales y Personales
- 8.- Fundamento de Tesis

III

ORDENAMIENTO LEGAL TRIBUTARIO

Exégesis

IV

ENFOQUE JURIDICO TRIBUTARIO SOBRE LA CUESTION

- 1.- Autonomía Jurídica del Derecho Tributario
- 2.- Característica económica de los hechos generadores
- 3.- Usufructo legal visto a través del Principio de Capacidad Contributiva
- 4.- Gravamen Familiar vrs. Gravamen por separado
- 5.- El Usufructo legal y los conceptos de Renta y Patrimonio

V

CONSIDERACIONES JURIDICO POSITIVAS DE LOS IMPUESTOS

- 1.- Impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie A
- 2.- Gravamen de las Sucesiones e Impuesto sobre Donaciones

VI

PRAXIS FISCAL

- 1.- Ley de Impuesto sobre la Renta: a) Titulares del Usufructo Legal;
b) Renuncia del Usufructo Legal; c) Fallo de Honorable Sala de Amparos
- 2.- Ley de Impuesto de Vialidad (Serie A); consideración ínsita del Usufructo Legal.
- 3.- Ley de Impuesto Territorial Agropecuario

INTRODUCCION

La presente tesis tiene por objeto el tratar de evidenciar hasta donde me sea posible, cual es la importancia que debe darse al Derecho Tributario como Rama autónoma desde todo punto de vista; y cual es la verdadera necesidad de compenetrarse en sus principios al abordar los casos fiscales que se producen en la práctica, pues sólo de esta manera se puede lograr gradualmente en un futuro, la consecución integral del valor justicia en su aspecto tributario.

Es por ello que al escoger como tema "El usufructo legal en materia impositiva", creo poder precisar mis ideas en torno a la cuestión, porque comprendí que era la materia del usufructo legal, la que ponía al descubierto mis propósitos e inquietudes. Efectivamente, es a raíz de esa figura jurídica que creo intuir la razón de ser del Derecho Tributario.

Por otra parte, considero sinceramente dar respuesta a un problema fiscal que desde que lo conviví siempre me causó malestar espiritual, siendo éste el caso del tratamiento del usufructo legal como elemento configurador del hecho generador del Impuesto de Vialidad, Serie A.

Y por último, porque bajo este tema, también creo poder mostrar cómo recurriendo a la literatura tributaria se puede dar respuesta a muchos otros problemas de índole fiscal que se presentan en la vida diaria, método éste que por lo demás, aún se encuentra acogida en nuestras Oficinas tributarias, ni por muchos abogados que conviven ese ambiente, dado que lamentablemente todavía sienten inclinación consciente o inconsoiente en considerar los aspectos jurídico-tributarios bajo los perfiles del Derecho Privado, como si el Derecho Tributario fuera un apéndice de aquél o conformara en relación al mismo, materia excepcional.

Así las cosas, inicio esta tesis exponiendo generalidades sobre el Derecho Real de Usufructo, destacando de manera esquemática sus rasgos característicos, especialmente aquéllos que se tomarán en consideración al elaborar mi tesis.

El segundo capítulo tiene por objeto vincular al lector en alguna medida, con las consideraciones doctrinales que han suministrado la guía metodológica para construir mis argumentos.

En el tercer capítulo, por el contrario, expongo cómo exegeticamente se encuentra configurado el usufructo legal en nuestro ordenamiento tributario, prescindiendo en absoluto de toda noción o principio de naturaleza tributaria.

En el cuarto capítulo, plasmo en concreto mis conclusiones sobre la consideración del usufructo legal como materia impositiva.

Por medio del quinto capítulo, proyecto mis conclusiones hacia nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Y en el sexto capítulo, en fin, trato de incursionar de manera crítica sobre determinados aspectos relacionados con la praxis fiscal, en donde se ha dado aplicación concreta a la materia en cuestión.

Con la esperanza de que no sean en vano mis esfuerzos, agradezco de antemano a los lectores la atención que puedan dispensar a esta monografía y pido asimismo disculpas, si mis ideas no adquieren la claridad y pureza gramatical requeridas.

CAPITULO PRIMERO

EL USUFRUCTO

SUMARIO: 1- Noción. 2- Historia sobre su Naturaleza Jurídica. 3- Definición legal. 4- Clasificación. 5- Aspectos económicos del Usufructo. 6- Usufructo Legal. 7- Diferencias entre Usufructo Legal y Convencional. 8- Extinción del Usufructo.

1- NOCION: Etimológicamente la locución usufructus proviene - de dos sustantivos: usus y fructus. El primero indica servirse de una cosa como medio o instrumento para procurarse una satisfacción (1); y fructus, expresa el hecho de encontrar en una cosa la causa de satisfacción (2).

Esta doble significación encuentra su correspondencia económica en la clasificación de bienes directos y bienes instrumentales, entendiéndose por tales conforme al autor antes consultado, aquéllos que colocados en contacto con nuestros sentidos, son aptos para satisfacer una necesidad y aquéllos que tienen por función la de servir de medios o instrumentos - para obtener bienes inmediatos, respectivamente.

Asimismo y tal como manifiesta Venezian, reunidas ambas nociones (usus y fructus), sirven para expresar el beneficio o utilidad total que se obtiene de una cosa en cualquier forma, ya sea directa o indirectamente.

(1) Venezian: Usufructo, Uso y Habitación, Tomo I. Pág. 1. Biblioteca de la Revista de Derecho Privado, Serie B. Vol. VI.

(2) Venezian: Opus cit. Pág. 1.

De lo anterior se percibe entonces, que por medio del usufructo se puedan asegurar utilidades a una persona distinta del dueño y, por supuesto, de manera temporal.

2- HISTORIA SOBRE SU NATURALEZA JURIDICA: Antes de precisar los rasgos característicos del usufructo, conviene reseñar la naturaleza jurídica de este instituto y su incorporación definitiva en nuestro ordenamiento legal. En ese orden de ideas vemos que en el Derecho Justiniano las servidumbres se clasificaban en reales y personales, incluyéndose entre éstas, el usufructo, el uso y la habitación. Es por ello que el usufructo definido por PAULO (3) como un "Ius alienis rebus utendi fructu di salva rerum substantia", fue considerado por el Derecho Justiniano y por otras leyes de las Partidas, como una SERVIDUMBRE PERSONAL.

Don Clemente de Diego (4), afirma que en la edad media al tratar sistemáticamente las servidumbres se publicó el famoso árbol de las servidumbres, clasificándose en personales (siervo, hijo, criado); reales (de fundo a fundo), y mixtas (ciertas prestaciones feudales y el usufructo, uso y habitación).

A partir del Código Francés y demás legislaciones que directa o indirectamente le siguieron, se clasificó al usufructo como un derecho real sobre cosa ajena (ius alienis rebus), lo cual si bien sirvió para

(3) Instituciones, Libro II, Título IV. "De Usufructo". Traducción: "El derecho de usar y disfrutar de las cosas ajenas con la obligación de dejar a salvo su sustancia".

(4) Instituciones de Derecho Civil, Tomo I, Pág. 466.

precisar su naturaleza jurídica, en doctrina aún existen discrepancias - sustanciales.

Sin embargo, don Clemente de Diego afirma que en definitiva es innegable que el usufructo tiene caracteres propios distintos de las servidumbres. En fin, este tema por su importancia merece un estudio aparte y para otros propósitos.

Sintetizando pues, se advierte que el usufructo, históricamente, ha sufrido transformaciones en torno a su naturaleza jurídica de la siguiente manera: 1) como servidumbre personal en el Derecho Romano; 2) Servidumbre mixta para la edad media; y 3) Derecho real independiente para el Derecho Francés y legislaciones actuales, salvo en algunas de ellas como las alemana y suiza, que se mantienen con variantes, bajo la concepción romanista.

3- DEFINICION LEGAL: El Art. 769 C.C. define el derecho de Usufructo como "un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituirla a su dueño".

Se destaca de la anterior definición en primer lugar, la referencia a un derecho real: cual es que el usufructuario posee facultades - contra todas las personas (erga omnes) con el objeto de que no se impida durante el usufructo la obtención de las utilidades de que es susceptible la cosa sobre la que recae tal derecho. En segundo lugar, la facultad de goce, cuya extensión resume Federico Puig Peña (5) -despues de destacar

(5) - Compendio de Derecho Civil Español, Tomo II Pág. 500

que se trata de la nota típica y característica fundamental-- así: a) un derecho de posesión; b) un derecho de uso; c) un derecho de disfrute strictu sensu; d) un derecho de gestión y e) un poder de disposición y gravamen de usufructo.

La primera nota estriba en que el usufructuario detenta la titularidad de una acción real, que como tal, resulta ser distinta e independiente de la que surge del negocio constitutivo y es en virtud de ella que puede reclamar de cualquier persona la entrega de las cosas objeto del usufructo. Como derecho de uso, se piensa en la facultad de utilizar la cosa para su provecho personal. Por medio de la expresión derecho de disfrute strictu sensu, se quiere precisar que el usufructuario hace suyos los frutos percibidos de los bienes usufructuados, nota ésta que se regula en el Art. 784 de nuestro código civil. Con el derecho de gestión quiere significarse que el beneficiario posee los medios necesarios para obtener el goce total de el o los bienes, pudiendo entonces recurrir a actos de gestión, tales como la celebración de contratos. Por último, el poder de disposición haya acogida por nuestro código en el Art. 795; sin embargo, ello no significa de ninguna manera que se tenga poder de disposición sobre la cosa misma, ya que en realidad ésta siempre pertenece al propietario; sino tan solo disponibilidad del derecho real que se concreta en el goce.

En tercer lugar, se plasma el principio de "salva rerum substantia" cuya interpretación ha variado con el transcurso del tiempo, así: Justiniano destacó que con ello se quería indicar que el usufructo no...

tinguía con la pérdida de la cosa. Pothier, por su parte, consideraba - que con tal frase se denotaba el hecho de que el titular del usufructo - debería conservar la cosa usufructuada, para después restituirla. Venezian atribuye a esta expresión el significado de que en el ejercicio del usufructo lo que debe respetarse es el destino económico del bien. Clemente de Diego (6) estima que con los vocablos "forma y sustancia" con que se traduce tal principio, han sido utilizados en su literal sentido aristotélico-Tomista aunque con cierta imprecisión, y por ello afirma en definitiva: "que lo que el código Civil quiere decir en este punto es que ni el usufructuario ni nudo propietario pueden variar la forma sustancial de la cosa usufructuada, es decir, que no pueden realizar actos en virtud de los cuales ésta deje de ser lo que sustancialmente es para convertirse en una cosa distinta."

Vista en forma panorámica la definición legal, que por lo demás no constituye ninguna innovación, y con el fin de que se tenga una idea esquemática de lo que es el derecho de usufructo, su naturaleza jurídica (sin análisis crítico alguno), también considero necesario decir unas cuantas palabras en relación a la clasificación del usufructo, especialmente, la que involucra directamente al usufructo legal, para enseguida comentar algo sobre esta figura y así poder llegar a establecer alguna diferencia, si la hubiera, con el usufructo convencional. Todo ello como introducción a lo que constituirá el fondo de la presente exposición; o sea El Usufructo Legal en Materia Impositiva.

(6) Instituciones de Derecho Civil, Tomo I, Pág. 469.

4. Por su origen

Legales: Constituidos por la Ley

Voluntarios: Que deben su existencia a la voluntad de los particulares

Mixtos: Los adquiridos por prescripción

5. Por su constitución

Puramente

A condición

A plazo

6. Por su duración

Vitalicia

A plazo cierto

7. Por su régimen jurídico

Especiales: Se rigen por el título

Comunes: Se rigen por el código.

De la anterior clasificación merecen atención, aún de manera superficial, los siguientes criterios:

a) La clasificación, por las cosas objeto del usufructo: Bajo esta denominación se destaca la transformación habida en esta figura jurídica, que desde sus orígenes comprenden tan solo las cosas susceptibles de proporcionar una utilidad reiterada, ya que las cosas consumibles, a consecuencia de su utilización afectaban radicalmente el derecho real de dominio sur-

giendo así tan solo la obligación del beneficiario de restituir su equivalente, que se modelaba como obligación personal, y esto constituía la figura que los romanos denominaron cuasi-usufructo.

En época posterior, dogmáticamente fue incorporada esa figura - dentro del Instituto del Usufructo, razón por la cual vino a contemplarse en el contenido de este Derecho, y por ello se experimentó una ampliación objetiva del mismo; aspecto éste que nuestra Ley recoge implícitamente en su Art. 791.

b) La clasificación por su origen deviene en nuestro código por el Art. 771, en donde el primero corresponde al usufructo legal, el segundo y tercero al voluntario y el cuarto al mixto.

c) El Art. 774 atiende a la clasificación del usufructo por su constitución.

d) La clasificación conforme a su duración destaca a su vez uno de los rasgos del usufructo cual es el de que éste tiene que ser temporal, bien sea vitalicio o a plazo cierto, porque de lo contrario, jamás podría realizarse la consolidación de la propiedad lo que tomaría entonces incompatible la existencia de ambos derechos.

e) Por último, el régimen jurídico del usufructo puede adoptarse por voluntad de las partes, desde luego sin desnaturalizar la figura jurídica o bien por las reglas y disposiciones contenidas en el referido título del código. Sobre el particular es obvio que nuestra ley en el Art. 793, destaca la relevancia de la voluntad de las partes; en otras palabras, lo -

que se quiere indicar con esta clasificación es que pueden surgir efectos jurídicos por virtud del contrato en que se constituye el usufructo, y - los hay otros que derivan del usufructo mismo, aunque sea motivado por el acto o contrato, lo que en lenguaje más técnico significa que los efectos que la Ley atribuye en el primer caso son queridos por las partes y se - producen en la medida por ellos modelada; en el segundo caso, puede que - tales efectos no sean queridos por las partes, pero se producen porque - los quiere la misma Ley en virtud de la naturaleza del usufructo. Pero en ambos casos la emanación de esos efectos, la fuente, lo constituye en todo momento la voluntad de las partes, porque la relación jurídica derivada del negocio debe contemplarse como un todo.

5- ASPECTOS ECONOMICOS DEL USUFRUCTO: Tanto el derecho real de dominio contemplado en su totalidad, como la nuda propiedad y el usufructo por separado, son susceptibles de ser valorados económicamente, lo que apareja que esa relación económica se traduce en la utilidad total que es susceptible suministrar la cosa objeto del derecho por una parte y la uti lidad que puede rendir la cosa por el tiempo en que dure el disfrute de - los mismos.

Ahora bien, para poder establecer esa relación conforme a una - unidad de medida, se toma el valor actual y así resulta ser que como afirma Venezian (9), tanto el valor del usufructo, como el de la nuda propie-

(9) Opus citada. Pág. 3.

dad se pueden determinar tomando como minuendo la utilidad total y restando de ella el disfrute, lo que resulta ser el valor de la nuda propiedad; o invirtiendo la relación para determinar el valor del usufructo.

Consecuencia jurídica de lo anterior y que es útil retener, es que tanto el derecho real de usufructo como la nuda propiedad, forman parte y por tanto, se incorporan al patrimonio de cada uno de sus titulares. Por otra parte, tampoco son susceptibles de ser objeto del derecho de usufructo aquellos bienes que no son aptos para suministrar utilidad alguna, tal el caso de los derechos de familia, y por tanto, no poseen un valor de cambio.

Precisada en síntesis la importancia económica del usufructo, podemos concluir que en principio esta figura es viable de utilizarse como elemento configurador de hechos generadores, en virtud de la naturaleza económica de la materia que delimita.

6- USUFRUCTO LEGAL: Sin embargo, como lo que realmente interesa para los fines de este estudio es el usufructo legal, a continuación desarrollaré tan solo las notas más distintivas que considero necesarias para los propósitos de esta tesis, omitiendo todo lo relacionado con su problemática, ya que ésta serviría de tema para otra monografía por separado. Así vemos que el usufructo legal es un instituto de origen remotísimo, que a pesar de estar intrínsecamente relacionado con la Patria Potestad, se analiza más bien desde la clasificación de su origen, la ley, ya que sustancialmente no difiere de la figura del usufructo en general, sino tan

sólo que su régimen está adscrito al de la Patria Potestad por ser allí - donde fue concebido y por ende, teleológicamente desenvuelve su función; pero en cuanto a sus características propias de derecho real como se reitera, no difiere para nada de la noción de usufructo.

Ahora bien, para poder lograr aprehender el concepto de usufructo legal, debemos interrogarnos en qué consiste pues el verdadero propósito de atribuir al padre y/o madre, el usufructo sobre ciertos bienes de sus hijos. En otras palabras, qué fue lo que inspiró al legislador para conceder este derecho?

Según Venezian, la respuesta que debe darse es la de que por tratarse de una solidaridad transitoria la que se sucede en la Patria Potestad y a fin de asegurar la libertad e independencia de la autoridad - del Pater Familias, que concilie por lo demás, con la integridad de intereses de los hijos para cuando se efectúe la separación de la familia, la forma jurídica más viable es la del usufructo sobre los bienes del hijo.

Por otra parte, el mismo autor advierte (10): "...Debe rechazarse con energía la idea mezquina de que se concede al padre el usufructo en compensación a los cuidados que dedica a los hijos; si hay ocupación sustraída por naturaleza a toda remuneración, es aquélla precisamente que incumbe a los padres para con la prole a quien dan vida; no sería explicable por qué se había de rechazar al tutor esta misma compensación con motivo del cargo análogo que se le impone en nombre del interés público."

(10) Opus citada, Pág. 464.

Don Clemente de Diego, entiende que el usufructo legal se concedió ya sea para compensar de sacrificios al padre en virtud de su función, ya sea para evitarle las contiendas de rendición de cuentas. (11)

Federico Puig Peña (12), sostiene que en virtud del usufructo legal, el padre subviene a las necesidades de los menores.

Luis Claro Solar (13), afirma "que el usufructo legal, aunque un derecho real, es, pues, un medio concedido al padre para proveer en el ejercicio de la patria potestad al mantenimiento y a la educación del hijo; y por consiguiente no puede ser enajenado por el padre, ni embargado por los acreedores de éste".

De las pocas citas en relación al tema, me adhiero a la que concibe Venezian, por entender que es la posición que unifica totalmente la Patria Potestad con el usufructo legal, de tal manera que en el fondo, se justifica a dicha institución como fuente material de ese derecho de usufructo.

7- DIFERENCIAS ENTRE USUFRUCTO LEGAL Y CONVENCIONAL: Pero si bien es cierto que el contenido propio del usufructo legal no difiere en nada del usufructo en general, sí existen reglas que dan peculiaridad al usufructo derivado de la Patria Potestad, de tal modo que se pueden establecer diferencias no en cuanto a su naturaleza, sino por cuestiones de -

(11) Opus citada, Tomo II, pág. 668 y 669.

(12) Opus citada, Tomo V., pág. 597.

(13) Explicaciones de Derecho Civil Chileno, Tomo III. pág. 156.

funcionalidad; y es lo que me propongo a esquematizar a continuación, sin que las que exponga sean las únicas, pues tan solo pretendo esbozar unas ideas que servirán de base, aunque de manera parcial, para el desarrollo del aspecto tributario.

Una primera diferencia a señalar como ya se anticipó, es la que atiende a su origen: el usufructo en general tiene su ámbito de aplicación en la voluntad de las partes y su objeto consiste en el desarrollo de los intereses particulares; el legal, como se advierte, tan solo deviene de la Ley y tiene por objeto el ámbito familiar. Consecuencia de lo dicho es que los convencionales nacen de las relaciones sociales que los hombres mantienen entre sí, mientras que el legal nace del seno de la familia.

Otra diferencia importante surge en cuanto a la administración, ya que en el usufructo convencional se gestiona por título propio, en este caso, el usufructuario; mientras que en el Legal, por regla general se gestiona a nombre del menor.

Asimismo se puede destacar que en el primer caso estamos en presencia de un bien comerciable, nota ésta que por imperativo de la Ley se sustrae del usufructo legal, ya que no se puede ni enajenar ni embargar.

El usufructo convencional conlleva un cambio efectivo de riqueza y además un beneficio a los titulares en cuanto tales; mientras que en el usufructo legal no se da ni lo uno ni lo otro, ya que por lo que respecta al cambio de riqueza no existe desplazamiento alguno, sino tan solo a-

tribución por imperativo legal, y, por lo que atañe al beneficio, éste - repercute en la familia propiamente, de tal suerte que la tutela sobre - tal derecho gira en torno a la institución misma.

Otra diferencia notable la encontramos en que el usufructo legal es un derecho in abstracto (si se me permite la expresión), ya que - puede abarcar bienes presentes y futuros, de modo tal, que la exclusión - total o parcial de los mismos, jamás acarrea la extinción del usufructo - legal. El convencional por el contrario, no puede caracterizarse como derecho in abstracto, porque, si bien es cierto que en el usufructo en general cabe dentro de su aplicación la referencia a una universalidad de bienes, éstos mantienen su relación en un número determinable de bienes a una fecha precisa; o sea, se puede precisar su contenido.

También cabe destacar como diferencia la situación jurídica del padre y/o madre en lo referente a la enajenación de los bienes del menor, pues verificada ésta no puede el titular pretender conservar el derecho de usufructo de manera concreta, pues su derecho es estrictamente de goce, y en tal virtud, esa enajenación conlleva la del derecho de dominio, sin que por ello sufra menoscabo el padre y/o madre en torno a su derecho real, - que pervive sobre los restantes bienes presentes y futuros.

Indudablemente existen otras diferencias más, pero por razones de espacio y método de análisis, omito señalarlas, por considerar además que tan solo las indicadas satisfacen los propósitos de esta obra.

X 8- EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO: De conformidad a los Arts. 809 y -
810 del Código Civil, el usufructo se extingue:

1) Por la muerte del usufructuario. La norma general es que el usufructo se extingue en caso de fallecimiento del usufructuario, aunque en realidad hay las siguientes excepciones al carácter personal y vitalicio del usufructo:

- a) Cuando el usufructo se haya constituido a favor de varias personas si multáneamente (Art. 755). A este respecto, el Art. 783 determina que "siendo dos o más los usufructuarios, habrá entre ellos el derecho de acrecer, y durará la totalidad del usufructo hasta la expiración del derecho del último de los usufructuarios."
- b) Cuando se constituye por un determinado número de años (Art. 774). - Ahora bien, qué ocurre si el usufructuario fallece antes de cumplirse el plazo?... Hay autores que afirman la extinción del usufructo; otros entre los cuales se encuentra Manresa, se inclinan a la pervivencia del mismo; y otros en fin, asumen una posición ecléctica, por entender en este caso que el derecho del usufructo es un derecho eminentemente personal por su naturaleza extingible ante el fallecimiento del usufructuario, a no ser que por excepción el título constitutivo autorice su transmisión a ulteriores personas. Nuestro Código al respecto es bien enfático (Art. 809), al contener como excepción la de - que sea a tiempo fijo y a título oneroso; es decir, pues, que la nota que verdaderamente imprime excepcionalidad lo viene a ser la onerosidad.

c) Cuando nace sujeto a condición resolutoria. Si la condición se cumple antes del fallecimiento del usufructuario, se extingue el usufructo.

2) Renuncia. La renuncia del usufructuario es la causa quinta de la extinción del usufructo prevista en el Art. 809 del Código Civil.

3) Prescripción.

4) Pérdida de la cosa.

Pérdida total: se extingue el usufructo

Pérdida parcial: no se extingue el usufructo, sino que se continúa - el mismo sobre la parte restante (Art. 810 inc. 3o.)

5) Consolidación Cuando se reúnen en una misma persona el usufructo y - la nuda propiedad. Por ejemplo, en el caso de que el usufructuario adquiera la nuda propiedad o un tercero adquiere el usufructo y la nuda propiedad.

6) Resolución del derecho del constituyente.

7) Plazo. Al vencer el plazo por el que se constituyó (usufructo temporal).

CAPITULO SEGUNDO

CONSIDERACIONES DOCTRINARIAS

SUMARIO: 1- Generalidades. 2- Autonomía Dogmática del Derecho Tributario. 3- Fundamento del Hecho Imponible (Hecho Generador). 4- Técnica Jurídico-Tributaria. 5- Criterios sobre Consideración de la Familia. 6- Conceptos de Renta Global y Patrimonio Neto. 7- Impuestos Reales y Personales. 8- Fundamento de tesis.

1- GENERALIDADES: Muchas podrán ser las razones que inducen a una persona a buscar una superación espiritual en determinada Rama del Derecho, aunque mayores resultan ser los fracasos, si bien en algunos casos justificados. No obstante este peligro, he sopesado el riesgo a que me expongo y he optado por escoger para mi tesis doctoral el tema "El Usufructo Legal en Materia Impositiva", el cual a simple vista no ofrece dificultad alguna, pero que sí se advierte cuando se trata de analizarlo bajo los perfiles del Derecho Tributario, porque al constituir una Rama del Derecho relativamente joven, los esfuerzos de aprehensión tienden a multiplicarse, más aún si se toma en cuenta la escasa guía metodológica que se ofrece en nuestro medio.

A pesar de ello, he logrado encontrar una respuesta concreta bajo ese aspecto al tema que me ocupa; o sea, a lo que el Usufructo Legal representa en nuestro Régimen Tributario.

Ahora bien, no debe prejuzgar el lector sobre lo que acabo de afirmar, ya que la verdad o no de mis conclusiones, son cosa aparte, y por tanto será el mismo lector quien juzgue oportunamente sobre el valor que

pudiera encerrar esta modesta monografía, mas como reitero, se plasmará -- un criterio definido a través de estas páginas.

Por lo demás, es propósito vehemente el dejar bien en claro la falacia que contiene la afirmación de muchos prácticos que sostienen la existencia de dos mundos de conocimiento separados y con funcionalidad -- divergente, el pragmático y el científico, respectivamente. Esto mismo -- evidenciará la otra confusión existente, en creer que la ley tributaria -- debe interpretarse como si se tratara de un apéndice del Código Civil.

Por eso y para ubicar el tema sin rodeos, desde ya dejo sentada la interrogante que presidirá y que por tanto enucleará este desarrollo: consiste definitivamente en indagar sobre cuales sean los efectos del usu fructo legal, como tal, en el ámbito tributario; o dicho de otra manera, si se requiere que el Instituto de Derecho Privado sea acogido por la Ley Tributaria o basta su mera existencia para justificar su trascendencia en este campo.

Sin embargo, y después de meditar sobre el asunto, he visto la necesidad de introducir en mi tesis y de manera anticipada, aquellos lineamientos doctrinarios que por haber impactado en mí agudamente, han motivado el atrevimiento de externar ciertas conclusiones inéditas, aunque a fuer de sincero, sin la claridad necesaria que hubiera deseado; pero en todo caso, con la convicción y esfuerzos indispensables.

2- AUTONOMIA DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO: Así pues, y a -- fin de que se logre mayor comprensión en mi tesis, debo introducirme en --

una primera aproximación, al aspecto de la Autonomía Dogmática, que de acuerdo con Dino Jarach (14) consiste en la de encontrar respuesta acerca de si una determinada Rama del Derecho elabora conceptos propios que sirven solo a ella; de tal suerte que si ello conduce a una respuesta afirmativa, se determina la existencia de su autonomía, como bien acontece con el Derecho Tributario.

En efecto, existe unanimidad en la doctrina de considerar al Derecho Tributario dogmáticamente autónomo, no así en lo que respecta a la autonomía estructural, que de acuerdo al mencionado autor consiste en síntesis, en la independencia de estructura respecto al Derecho Administrativo.

Ahora bien, para que el tema de la autonomía dogmática adquiriera la vital relevancia en este estudio y su entendimiento sea total, mencionaré a continuación el enlace práctico de tal doctrina, con expresiones del profesor Jarach quien resume la autonomía dogmática del Derecho Tributario ante el Civil, así: "..... que en la elaboración de sus conceptos y en el establecimiento de sus normas, el derecho tributario no debe necesariamente estar sometido al derecho privado, ni debe tener una línea coincidente con él, porque ambos derechos regulan relaciones jurídicas distintas, sin que exista una superioridad de los principios del derecho privado sobre los del derecho tributario, ni viceversa" (15). En líneas poste-

(14) El Hecho Imponible, Pág. 21.

(15) Curso Superior de Derecho Tributario, Pág. 283.

riores concreta su tesis diciendo: "Un mismo hecho de la vida económico-social puede constituir una relación jurídica privada a la vez que ser un hecho imponible, o uno de sus elementos, Pero esta circunstancia no significa que el legislador del derecho tributario esté supeditado al derecho privado en la elaboración de los conceptos legales, y que, por lo tanto, el intérprete del derecho tributario esté sometido a los principios y normas o conceptos del derecho privado para interpretar las leyes tributarias."

Gian Antonio Micheli (16), por su parte, también reconoce esa autonomía dogmática, al igual que la inmensa mayoría, cuando dice: "En el conjunto de las normas tributarias cabe distinguir un grupo que disciplinan directamente la imposición, de las que son deducibles algunos principios generales autónomos, mientras otras normas regulan diversos momentos de la imposición misma, refiriéndose a la actividad administrativa o a la tutela jurisdiccional, civil o penal del ente con poder de imposición o del sujeto pasivo o directamente a la naturaleza misma de la norma jurídica."

La consecuencia práctica de esta doctrina, que por lo demás ha tenido acogida en nuestro ordenamiento legal tributario, tal como se desprende del Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, nos ubica ante la necesidad que tiene el usufructo legal para que trascienda sus efectos jurídicos al ámbito fiscal, de que las normas correspondientes lo consideren o mas bien, le atribuyan eficacia jurídica tributaria.

(16) Curso de Derecho Tributario, Pág. 77.

3- FUNDAMENTO DEL HECHO IMPONIBLE (*) (HECHO GENERADOR): Por otra parte, esta indagación práctica nos introduce también apriorísticamente a otro tema del derecho tributario, cual es el que don Fernando Sainz Martínez de Bujanda denomina "fundamento del hecho imponible", que consiste, según el referido tributarista "en el criterio director que haya decidido al legislador a atribuir aquélla significación (de hecho imponible, agrego yo) a un determinado estado, acción o cualidad de la persona". Ahora bien, para delimitar más la noción anterior y poder llegar a establecer otro punto de apoyo a lo que sustentaré mas adelante, cito un extenso párrafo del mismo autor (17), en donde considero de los contornos necesarios para destacar su gran trascendencia jurídico-positiva. Pues bien, manifiesta: "De los posibles criterios de justicia distributiva consagrados en materia tributaria dentro del área constitucional, ofrece relieve singular el de la capacidad contributiva. Raro es el texto constitucional que, con una u otra formulación, no exige en el mundo moderno que los ciudadanos contribuyan al levantamiento de las cargas públicas según su capacidad contributiva, normalmente equiparadas a la capacidad económica y exteriorizada, por tanto, en signos acreditativos de la riqueza y de la renta de los sujetos. Tendrán, pues, fundamento jurídico constitucional aquellos hechos imposables que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta".

(17) Análisis Jurídico del Hecho imponible, Promoción 1968 de Universidad de Buenos Aires, Págs. 428 y 429.

(*) Las expresiones hecho generador y hecho imponible se utilizan acá como equivalente.

Del extenso párrafo citado se puede destacar: 1) Que el legislador, en la elección de los hechos generadores se encuentra vinculado a criterios de selección; 2) que estos criterios tienen su eficiencia cuando asumen rango constitucional; y 3) que la capacidad contributiva cuya noción aparece implícita en dicho párrafo, es un verdadero criterio de selección, más aún si consideramos que conforme a nuestra Constitución Política, asume rango preeminente cuando se prescribe en el Art. 47 No. 15: -
...“Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos en relación equitativa. (subrayado es mío) Y esto es así porque la capacidad contributiva al igual que los principios de generalidad e igualdad son los que integran la imposición justa, o sea, los postulados de justicia. (18)

4- TECNICA JURIDICO-TRIBUTARIA: Otro punto interesante a tomar en consideración lo constituye la técnica legislativa como medio de elaboración de la ley. Bajo este aspecto debo señalar que el legislador tributario al configurar los conceptos necesarios para estructurar impuestos, delimita los hechos generadores, comprendiéndose en éstos los de consistencia económica y por tal razón, utiliza y refina los hechos que se su-

(18) Fritz Neumark. Principios de la Imposición, Págs. 103 y 104, dice: “Es muy posible que entre los tratadistas contemporáneos de la Hacienda Pública exista unanimidad, no absoluta, pero sí muy amplia en que solamente se puede hablar de una imposición “justa” (especialmente de una “justa” distribución interindividual de los impuestos) en el caso de que se cumplan los postulados de generalidad, igualdad y proporcionalidad.”

Nota: Con esta cita quiero indicar que cuando el Constituyente prescribe “de manera equitativa”, se refiere indudablemente a dichos principios, más aún el de capacidad contributiva, pues en la misma disposición alude a “bienes e ingresos” que no son sino índices de capacidad.

ceden en la realidad, como manifestación de capacidad contributiva. Este proceso que en todo momento consiste en una construcción jurídica, se alimenta de datos que encuentra en la realidad circundante, lo cual, claro está, comprende a su vez elaboraciones jurídicas que una vez realizadas, se han convertido en material, apto para servir a la construcción jurídica. (19)

5- CRITERIOS SOBRE CONSIDERACION DE LA FAMILIA: Además de las ideas expuestas, conviene asimismo hacer referencia al problema clásico -- en tributación, consistente en la consideración jurídico-tributaria de la familia, o sea, si el vínculo jurídico que se verifica a raíz de la realización del hecho generador, se establece en torno a la familia en sí, o a cada miembro por separado. Sabido es que el origen de este problema reside en el concepto de progresión de los impuestos directos que utiliza el legislador como técnica de estructuración de exacciones (20) y su aplicación tiene como fundamento el principio de capacidad contributiva (21). Aspectos sobre estos problemas se encuentran en las obras generales y monografías de la doctrina financiera, sobre los cuales me abstengo de abordar en esta ocasión por razones de contenido, pues es materia que compete a otras ramas del saber la de indagar y establecer sobre los criterios de capacidad

(19) Véase Luis Pérez de Ayala. "Las ficciones del Derecho Tributario" Pág. 47 y siguientes.

(20) Fritz Neumark. Principios de la Imposición, Pág. 193.

(21) Fritz Neumark, Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista, Pág. 434, dice... "más modernamente en fin la progresión se ha explicado como una técnica para adaptar la carga del impuesto a la capacidad contributiva individual".

contributiva y las técnicas adecuadas a instrumentar en un lugar y momento histórico determinado.

La idea que tan solo se quiere retener es la de que existe en la Política Tributaria, como alternativa a implantar para efectos de tributación, la familia como núcleo o los miembros de ésta.

6- CONCEPTOS DE RENTA GLOBAL Y PATRIMONIO NETO: Un último tema a exponer es el que atañe a generalidades de los impuestos sobre la Renta y de Vialidad serie "A", omitiendo acá el de Donaciones y Sucesiones, por consistir en tributos que encuadran dentro de los llamados a la circulación jurídica de los bienes (22) y por tanto su enfoque se hará por separado, prescindiendo de las ideas anteriores, puesto que es obvio que el hecho generador en estos tributos lo constituye la realización de los negocios jurídicos (en sentido amplio) ahí involucrados, y no tiene por tanto cabida ni siquiera implícitamente el usufructo legal.

La nota importante a señalar es la de que Renta y Patrimonio constituyen entidades abstractas. A fin de dar una noción exacta de lo que ello implica, traigo a cuenta lo que manifiesta don Antonio Berliri (23): "El patrimonio como es sabido, es la suma de todos los activos y pasivos que se refieren a un determinado sujeto jurídico en un determinado

(22) Dino Jarach "El Hecho Imponible", Pág. 74.

(23) Principios de Derecho Tributario, Tomo II, Pág. 374.

momento y, por tanto, para ser exactos, el patrimonio está constituido no por un conjunto de bienes, sino por un conjunto de derechos y obligaciones, en una palabra, de relaciones jurídicas."

Y con relación a Renta expresa: "A diferencia de la expresión - patrimonio, que es expresión típicamente jurídica, el término "renta" pertenece tanto a la economía como al derecho, si bien como es inevitable - dada la neta diversidad de estas dos disciplinas, corresponde a la primera un concepto sensiblemente distinto del que es propio en el segundo..." - Más adelante dice: "... "Ante todo -como ya se ha resaltado-, la renta no es una identidad física existente in rerum natura, sino una abstracción lógica, un concepto elaborado por el legislador; en esto la renta se diferencia claramente del fruto natural, que es, por el contrario, algo materialmente existente. El fruto de un terreno es una cierta cantidad de hierba o de grano, de patatas o de flores, el fruto de un árbol es una cierta cantidad de manzanas o de peras, de naranjas o de aceitunas; el fruto de una oveja está constituido por la leche o por los corderos, etc.; la renta de un terreno o de un edificio, de una industria o de un capital es, en cambio, algo meramente contable, que corresponde a la diferencia entre las entradas o las utilidades derivadas de un determinado bien o del ejercicio de una determinada actividad y los gastos o cargas (en sentido económico) inherentes a aquel bien o a aquella actividad." (24)

(24) Opus citada, Tomo II, Pág. 375 y 376.

En página 382 de la misma obra, afirma: "Una vez reconocido que la renta no es un bien material sino una entidad abstracta y que consiste en la diferencia entre los componentes (elementos) activos y pasivos, entre los incrementos y disminuciones, entre entradas y gastos, es obvio -- que no se puede y no se debe confundir el concepto de realidad de sus componentes concretos con la noción de renta."

7- IMPUESTOS REALES Y PERSONALES: En doctrina, dada la naturaleza abstracta de los conceptos de Renta y Patrimonio, da pauta a su vez para establecer la distinción entre impuestos personales y reales, y por ello Don Fernando Sainz de Bujanda (25), al tratar del elemento subjetivo como estructurador del presupuesto objetivo, manifiesta: ... "el impuesto real es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria." Y por lo que respecta al Impuesto Personal, nos dice: "El impuesto personal, por el contrario tiene por fundamento un presupuesto objetivo que "no puede ser pensado" más que por referencia a una determinada persona. Son de la expresada naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o de una persona jurídica. Efectivamente, la renta global o el patrimonio de un sujeto solo pueden concebirse como objeto impositivo si van referidos a un ente concreto y determinado, que es el que hace posible la cons-

(25) Opus citada, Pág. 309 y siguientes.

titución del presupuesto objetivo. Este carece de sustantividad desconectado del sujeto, de tal suerte que el presupuesto SE GENERA para cada individuo, en vez de ser el individuo quien se conecta con un presupuesto que idealmente puede aislarse de la persona."

8- FUNDAMENTO DE TESIS: Expresadas las ideas anteriores, me propongo en los epígrafes siguientes, dar respuesta concreta a la consideración del usufructo legal en materia impositiva, con la advertencia de que mi criterio acogerá en gran parte tales ideas, amparadas en lo posible por disposiciones legales y con la finalidad de ir en procura de soluciones prácticas, que es lo que en definitiva interesa a los lectores.

CAPITULO TERCERO

ORDENAMIENTO LEGAL TRIBUTARIO

SUMARIO: EXEGESIS

Antes de comenzar con el análisis crítico del tema, y a fin de tenerlo presente para cuando ello suceda, es necesario destacar de que manera se encuentra estructurado el usufructo legal en nuestro ordenamiento tributario positivo, ya sea explícita o implícitamente.- Por lo demás, este estudio se concentrará en los impuestos sobre la Renta; Vialidad serie A y Sucesiones y Donaciones.

En ese orden de ideas, se advierte por una parte, en la consideración explícita que en la Ley de Impuesto sobre la Renta se regula de manera expresa la función del usufructo legal, en el Art. 17 que prescribe: "Lo percibido en virtud del usufructo legal de que goce el padre o madre de familia, se gravará conjuntamente con su renta personal."

En el Impuesto sobre Donaciones existe también una disposición que alude al referido instituto y que reza: Art. 7.... Están exentos del pago del impuesto.... 6) El usufructo legal del padre de familia."

Por lo que atañe a las restantes leyes objeto de estudio, no hay disposición expresa que haga referencia al derecho de usufructo legal.

Por otra parte, y dentro de la consideración implícita, - lo que desde luego supone prescindir de las disposiciones legales aludidas - notamos que tal como están estructuradas las leyes de Impuesto sobre la Renta y de Vialidad, tiene total cabida el usufructo legal, ya que si el hecho generador en el primero consiste en la percepción de renta, de ma-

nera global, por parte de una persona natural o jurídica, en un período fiscal determinado; y por lo que toca al Impuesto de Vialidad serie A, consiste en la posesión de un patrimonio, en un momento fiscal determinado, por parte de una persona natural, o jurídica, indudablemente el usufructo legal vendría a configurar esos hechos generadores. Efectivamente, si en virtud del usufructo legal, el padre y/o madre es quien goza de las rentas provenientes de ciertos bienes del hijo, son ellos quienes como titulares de la renta, deberían de computar las mismas al cuantificar obligaciones. Lo mismo puede decirse del Impuesto de Vialidad serie A, porque si el hecho generador acá en su aspecto objetivo consiste en la posesión de un patrimonio, del cual el usufructo legal constituiría un elemento a favor de los titulares del mismo, quedaría entonces subsumido en la hipótesis legal prevista.

Ahora bien, por lo que se refiere a los otros tributos, es claro que el usufructo legal no tiene cabida, pues en ellos tan solo se contemplan transferencias de bienes, ya sea por acto de disposición de última voluntad o por acto entre vivos. Más adelante se hará análisis detenido de esta cuestión.

De esta simple verificación se pueden extraer las siguientes conclusiones preliminares; 1) que el usufructo legal constituye materia imponible en los Impuestos sobre la Renta y de Vialidad serie A, siempre y cuando aceptemos dogmáticamente que el mismo instituto trasciende - per se - sus efectos jurídico-privados al ámbito tributario. 2) Consecuentemente, el Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta carece de finalidad

específica y sirve tan solo de medio para confirmar el criterio preliminarmente sentado, o sea, que aún cuando no existiera esta disposición, la consideración del usufructo acarrearía las mismas consecuencias jurídicas. Y 3) Que el Art. 7 No. 6 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, carece de eficacia jurídico-positiva.

Llegados a este punto, advertimos que el tema, aparentemente, no ofrece dificultad; sin embargo, por no convencer en lo particular semejantes conclusiones, es que me veo impelido en hallar respuesta, fielmente, dentro de una concepción dogmático-tributaria, de la cual se ha prescindido totalmente, porque sólo así se podrá corroborar o desvirtuar semejante construcción, que por cierto es sostenida por más de un especialista de nuestro medio. De esto precisamente trataremos en el siguiente capítulo.

CAPITULO CUARTO

ENFOQUE JURIDICO TRIBUTARIO DE LA CUESTION

SUMARIO: 1- Autonomía jurídica del Derecho Tributario. 2- Característica económica de los hechos generadores. 3- Usufructo legal visto a través del Principio de Capacidad Contributiva. 4- Gravamen familiar vrs. gravamen por separado. 5- El Usufructo Legal y los conceptos de Renta y Patrimonio.

La problemática que suscita el estudio del usufructo legal en nuestra legislación impositiva, se vincula directamente con la existencia de ciertos principios que perfilan al derecho tributario, ya que como hemos visto, aparentemente, resulta ser que dicho instituto ha sido acogido virtualmente como materia impositiva en nuestro ordenamiento legal, de tal manera que cuando se interpretan y aplican las disposiciones de las leyes que regulan los Impuestos sobre la Renta y de Vialidad serie A, se concibe al usufructo legal como realidad jurídica que -per se- trasciende sus efectos positivos a dichos ordenamientos, sin tomar en consideración alguna la circunstancia de que las directrices del derecho tributario conducen a otros resultados y por ende se oponen radicalmente a esa concepción. Delimitada así la problemática que encierra esta tesis y cuya interrogante ya anticipé oportunamente, en los siguientes epígrafes me propongo demostrar efectivamente, que para la aplicación de las leyes tributarias, no se puede concebir al usufructo legal provisto de la virtualidad con que se le quiere caracterizar.

1- AUTONOMIA JURIDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO: Dado que la autonomía jurídica del derecho tributario se erige como principio incuestionable, aceptar a su vez como principio la trascendencia -per se- de los efectos jurídico-privados del usufructo legal, nos haría incurrir en un problema metodológico de imposible solución, porque jamás se daría respuesta entonces, a como justificar el principio de autonomía, que postula la necesidad de que para que un instituto de otra rama del derecho extienda su eficacia jurídica al ámbito tributario, es indispensable que el legislador recoja esa figura y le asigne los efectos que considere oportunos, de acuerdo a criterios de racionalidad vinculados en alguna medida - a nuestra carta Magna.

A fin de percibir claramente el problema, veamos cómo de acuerdo a este principio tributario, se pudiera dar cabida a dicha categoría jurídica en nuestra legislación impositiva: (26)

- 1) Una primera forma, la explícita, se daría cuando el legislador, de manera expresa acogiera ese instituto legal:
 - a) Para el caso que gravara a los contribuyentes mediante la implantación de un impuesto cuyo hecho generador consistiera en la mera titularidad del usufructo en cuestión;
 - b) O bien, que de alguna manera lo introdujera en los textos legislativos como elemento configurador de un presupuesto de hecho;
 - c) O bien que siempre de manera expresa, le otorgara cierta relevancia para efectos tributarios, tal como acontece con el Art. 17 antes - transcrito.

(26) Véase obras citadas en bibliografía de Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala, Dino Jarach, Vanoni, etc.

- 2) Una segunda y última forma, la implícita, consistiría en que a pesar de no aparecer esa figura regulada expresamente, por su contenido y al realizarse éste, sirviera para configurar un hecho generador (lo cual resulta imposible como más adelante veremos).

Ahora bien, como es propósito dejar en claro las ideas hasta - donde literariamente me sea posible, hago un paréntesis, para así dar - ejemplos en torno a esas modalidades que conforme a la técnica jurídica se ofrecen.

En cuanto a la primera (1-a), la noción dada comporta en sí un ejemplo. Por lo que concierne a la segunda (1-b), tal ejemplo lo tenemos en el caso de que el legislador, de manera expresa, claro está, equiparara el usufructo legal a los usufructos convencionales para los efectos de - las leyes en referencia; sobre la tercera modalidad (1-c), el ejemplo lo extraemos de la misma legislación y así notamos como el Art. 17 participa de este mecanismo, ya que acá el usufructo legal no ha sido acogido bajo ningún aspecto como elemento configurador sino más bien, se le ha tenido tan solo en consideración, para proceder a imputar determinadas rentas a personas distintas de sus perceptores. Por fin, la forma implícita, definitivamente no tiene cabida, porque en todo caso y en síntesis (más adelante se desarrollará la idea), sería ineluctable que el usufructo legal delimitara en sus contornos un hecho susceptible de darse en la realidad social.

Así las cosas, cabe desde luego preguntarse ¿se dá alguna de estas posibilidades técnicas en nuestra legislación? Veamos las respuestas en el orden como se presentan las modalidades:

- 1-a) No existe impuesto alguno que tenga por hecho generador la titularidad del usufructo legal, razón por la cual se descarta esta forma;
- 1-b) Tampoco aparece en las leyes, disposición legal alguna, que de manera expresa equipare el usufructo legal con cualesquier figura jurídica incorporada por las mismas como elemento configurador del presupuesto; y
- 1-c) Es éste el único caso que aparece plasmado en nuestra legislación, con la salvedad ya dicha, de que sus efectos (Art. 17) devienen precisamente por la razón de que el legislador así lo ha establecido, pero jamás porque el usufructo legal tenga existencia virtual, de tal suerte de que esta medida técnica, lejos de pugnar corrobora y respeta el principio de autonomía del derecho tributario.

Menos suerte se obtiene del mecanismo implícito, porque tampoco se advierte su incorporación, y adelantando un poco más sobre esta idea - dado que en el contenido del usufructo legal no se concibe materia idónea alguna, al ser indispensable para ello, que tal contenido configure en hipótesis un fenómeno de naturaleza económica y por el contrario el usufructo legal sólo deviene en realidad jurídico-privada a raíz de haber sido - construido como categoría jurídica mediante la técnica legislativa, que en todo momento ha prescindido de cualesquier realidad fenoménica al estructurarla.

En conclusión se puede aseverar, que conforme al principio de la autonomía del derecho tributario, no se puede concebir dogmáticamente al usufructo legal como elemento configurador de los hechos generadores en cuestión.

Sin embargo, como no basta con afirmar que dada la autonomía del derecho tributario el usufructo legal no constituye per se materia impositiva, es necesario además encontrar su asidero legal, a fin de admitirla como principio jurídico-positivo.

Al respecto considero que sí existe consagración en nuestro ordenamiento tributario y prueba de ello la tenemos en el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando prescribe: ... "En la interpretación de las disposiciones de esta ley y su respectivo Reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común." (Subrayado es mío). Es indiscutible pues, que nuestro legislador ha reconocido expresamente la autonomía del Derecho Tributario.

2- CARACTERISTICA ECONOMICA DE LOS HECHOS GENERADORES: Cabe -- afirmar de igual manera y siempre en torno a la relevancia del usufructo legal que su aceptación dogmática implicaría más demoliciones jurídico-tributarias, pues piénsese en este momento lo que pasaría con aquellos hechos generadores de consistencia económica, como sucede en los impuestos de Renta y Vialidad serie A, que contienen en esencia, manifestaciones de la realidad social y en donde el usufructo legal ni siquiera vislumbra, al no hipotetizar fenómeno alguno. En efecto, siendo que los impuestos sobre la Renta y de Vialidad serie A, como queda dicho, adoptan en suma manifes

taciones de la realidad económica social como elementos configuradores del hecho generador, es éste el que al realizarse permitirá la aplicación de los mismos tributos. Esta aplicación deviene porque la estructura de la ley perfila en un primer momento, un supuesto de hecho, y en un segundo momento, atribución inexorable de efectos jurídicos a la verificación en la realidad de ese supuesto, y por tal motivo se vincula a la persona realizadora, de manera obligacional. Si concebimos semejante estructura, es indubitable la afirmación de que para que tenga cabida el usufructo legal, es preciso que este instituto en sus contornos delimite un hecho social; de otra forma, y tal como acontece, jamás podría idearse al usufructo legal como medio de realización de los supuestos de hecho contenidos en los tributos pertinentes, salvo, claro está que se recoja esa figura como dato expreso por el legislador tributario.

Pero...¿Por qué no involucra dicha figura jurídica una manifestación de la vida social...? porque su realidad y eficacia derivan intrínsecamente de la Ley y en esa virtud, como concepto propiamente, no encuentra en la realidad, fenómeno alguno al cual pueda delimitar jurídicamente, lo que no obsta para que -y gracias a la técnica jurídica- se haya constituido en proposición jurídica completa, pero como se insiste, tan solo para el ámbito privado.

Esta explicación, por lo demás, adquiere sólida consistencia si recordamos de aquellas diferencias señaladas en otro apartado (27), las -

(27) Véase el No. 7 del Capítulo I de esta tesis.

siguientes: 1) El usufructo legal surge del seno de la familia; es decir, tiene su origen ante necesidades de una institución a la cual tiende a estructurar (Patria Potestad); mientras que en el usufructo convencional, dicho fundamento lo vemos en las necesidades sociales, únicas a los cuales los impuestos aludidos se remiten de manera directa y en donde se palpa esa realidad fenoménica; 2) el usufructo legal se concretiza en una imputación legal como resultado de una depuración técnica jurídica y el convencional por el contrario, reviste como supuesto, un evento que produce o ha producido un cambio efectivo de riqueza, de tal manera que es esta manifestación la que se pretende someter a imposición. Es interesante acotar por lo demás, que en virtud de estas diferencias, se aprecia cómo los usufructos convencionales sí vienen a constituir realidad jurídica tributaria, aunque parezca paradójico el hecho de que en el ámbito civil ambos usufructos participan de la misma naturaleza jurídica. Esto mismo viene a corroborar aquella aseveración inicial cual es la de que no debe incurrirse en el error de razonar estrictamente conforme a los principios de derecho privado, discriminando para ello los que competen a la rama tributaria, que son los que en realidad darán la respuesta precisa,

En concreto, se concluye nuevamente: que conforme a la anterior vía de razonamiento queda del todo desvirtuada la consideración dogmática del usufructo legal, en el sentido de que no puede trascender sus efectos jurídico privados al ámbito tributario, requiriéndose para tal efecto, la actividad del legislador en esta materia, que otorgue los efectos conve-

nientes. Esta verdad conduce entonces a explicar racionalmente la instauración del Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que se traduce - en la afirmación de que sólo mediante regulación expresa, se han podido dar los efectos jurídico tributarios a la figura del usufructo legal y dentro de los límites precisos ahí encuadrados. Insistir en lo contrario importaría reconocer entre otras cosas, que el Derecho Tributario participa de - la misma naturaleza del Derecho Civil. Sólo con esta mentalidad se puede afirmar que carecen de seriedad las anteriores proposiciones.

Queda así claro que en la anterior indagación analítica, me he ceñido estrictamente a principios que sustentan esta materia, de tal suerte que ha sido para mí satisfactorio el aprehender de manera empírica la importancia de los principios de la autonomía del derecho Tributario y - de la naturaleza económica de los tributos en cuestión; así como a los - felices resultados a que se llega con su aplicación en la práctica.

No obstante y para mayor ahondamiento, es preciso corroborar lo sustentado hasta ahora, mediante otro tipo de razonamientos que coadyuven, siempre bajo la perspectiva del derecho tributario, a captar en toda su - magnitud, la verdad jurídica que encierra la expresión sustancial de mi - tesis. A ello van destinados los siguientes epígrafes.

3- EL USUFRUCTO LEGAL VISTO A TRAVES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Con el objeto de avalar nuestra tesis sustentada en líneas anteriores, que rechaza la consideración dogmática del usufructo, es necesario, por el momento, relacionarla debidamente con otros principios, y - nada más oportuno en esta ocasión que colocar al usufructo legal bajo el

prisma del principio de capacidad contributiva. Esta indagación implica por lo demás, reconocer dogmáticamente que el principio de capacidad contributiva, es el criterio que fundamenta al hecho imponible (28) teniendo a su vez consagración constitucional tal como se ha dejado sentado en otro apartado.

Partiendo de esa premisa y sobre la base de reconocer manifestación de riqueza en el usufructo legal, cabe cuestionarse quien sea entonces el sujeto o ente sobre el cual atribuir semejante manifestación económica. En otras palabras, llegado el momento en que el legislador seleccionará el usufructo legal como materia imponible, justificaría vincular esa capacidad económica al grupo familiar, o acaso al menor por separado o en fin respetar los principios de derecho privado? Me parece que la respuesta debe buscarse teniendo presente la naturaleza de ese instituto jurídico, que como se reitera, (29) queda circunscrito a la solidaridad familiar, ya que el usufructo legal conserva su razón de ser en vista de dicha solidaridad transitoria, así como para asegurar la libertad e independencia de la autoridad del titular de la Patria Potestad, lo que significa entonces, que de optarse en atribuir efectos tributarios al usufructo legal como elemento configurador del presupuesto, vendría bajo el perfil del principio de capacidad contributiva a justificar a la familia como unidad económica, pues no tendría sentido imputárselo al padre o madre al no redundar en su entero beneficio. Es por ello que en síntesis, se puede afirmar: que si prescindimos del usufructo legal, el beneficia-

(28) Véase No. 3 del Capítulo II de esta tesis.

(29) Véase No. 6 del Capítulo I de esta tesis.

rio directo lo es el menor, por ser el realizador del hecho generador; - si en cambio se acoge el usufructo legal bajo el principio de capacidad contributiva, la atribución del caso repercutiría en torno a la unidad familiar y por ello el derecho de usufructo perdería su entidad como derecho real; y si se prescinde de la capacidad contributiva y de la situación emergente del usufructo legal como elemento configurador, se podría considerar el usufructo legal, bajo otros principios, para el caso, los presupuestario-fiscales dando así cabida y por vía excepcional a la imputación de rentas al padre y/o madre, provenientes de ciertos bienes de los menores y sobre los cuales a su vez los gozara en virtud del derecho real concedido conforme al Código Civil, tal como sucede con el Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Consecuentemente, al imputar al padre o madre lo percibido en virtud del usufructo legal, el legislador no hace otra cosa sino reconocer como principio que tales utilidades, conforme al hecho generador, deben ser atribuidas en un primer momento, al menor, por ser su realizador, aunque posteriormente, y considerando aspectos estrictamente recaudatorios y sin desnaturalizar el referido principio, mediante ficción se ensanche la base imponible de los padres.

4- GRAVAMEN FAMILIAR vrs. GRAVAMEN POR SEPARADO: El desarrollo adquiere aún más consistencia si se trae a cuenta uno de los problemas tributarios más interesantes sintetizado en la fórmula gravamen familiar vrs. gravamen por separado. En vista de que ya se ha advertido sobre cual

sea la significación de este problema y sus consecuencias, sólo resta en este epígrafe, indicar cuál ha sido la posición adoptada por nuestro legislador. Efectivamente, tal selección la podemos apreciar si consultamos los Art. 1 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art. 5 de la Ley de Vialidad. Mediante los Arts. 1 y 5 de las respectivas leyes se contiene en definitiva la determinación de las personas naturales como sujetos pasivos, entendiendo por tales, todas aquellas personas capaces de contraer obligaciones y adquirir derechos (capacidad de goce), incluyéndose por tanto, a los menores. Esta afirmación se viene a confirmar definitivamente, con el Art. 31 citado, cuando prescribe: "Toda persona natural domiciliada en el país, que tuviere a su cargo hijos que por sí mismos no fueren contribuyentes... "(subrayado es mío) De esa manera se reafirma que aún los menores son sujetos pasivos.

Queda bien claro pues, que nuestro legislador ha optado por seleccionar como tratamiento impositivo, a los miembros del grupo familiar por separado, incluyéndose desde luego a los menores, siendo su consecuencia inmediata la situación de que los mismos asumen responsabilidades pecuniarias de índole tributaria, atendiendo su capacidad contributiva de manera veraz; y es por ello que las rentas provenientes de los bienes de los menores se atribuyen, en principio, a los mismos, en virtud de ser los realizadores del hecho generador pertinente. Ahora bien, la circunstancia de que el legislador mediante disposición expresa impute en un segundo mo

* Acá, la expresión contribuyente es sinónimo de sujeto pasivo.

mento las respectivas rentas a los padres, lejos de desnaturalizar el principio general de que los menores sean sujetos pasivos como realizadores del hecho generador en cuestión, ha reconocido semejante posición y por ello, e inspirado en otra serie de razones, he creído oportuno imputar al padre o madre conforme ael Art. 17, las rentas correspondientes de los menores, de acuerdo a lo prescrito en el Código Civil. Se aprecia pues, con toda nitidez, como la implantación del Art. 17 en el fondo viene a identificarse técnicamente con una ficción, como a continuación se destaca: Llegados en un momento lógico a la creación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vemos que como principio se ha adoptado al menor con su condición de sujeto pasivo, lo que quiere decir que él es quien como realizador del hecho generador estará obligado al pago de sus obligaciones. Luego, al estructurarse el Art. 17, se toma por válido el anterior principio y sin pretender desnaturalizarlo, el legislador crea su propia verdad, consistente en imputar a los padres como beneficiarios, las rentas que en principio atribuyeron legalmente al menor, con la consecuencia que para efectos de determinar las obligaciones, son aquéllos y no éste los que deberán incorporar las rentas respectivas, pero como se reitera, por quererlo así el legislador. En otras palabras, se utiliza para ello la ficción de considerar a los padres como beneficiarios aunque tan solo para este caso y siempre conservando el menor su condición general de sujeto pasivo.

Ha creído conveniente extenderme en este punto, por advertir que en varios pasajes de esta obra se hace alusión directa o indirecta al concepto de ficción, y por otra parte, para dejar despejada cualquier duda que pudiera haber en su alcance, ya que en realidad debe aclararse el hecho de que la ficción no se concretiza en el usufructo legal en sí porque este instituto ha sido tomado únicamente como dato por el legislador para de ahí crear la ficción que se materializa en la imputación de rentas ajenas como si fueran verdaderas.

Con esta aclaración paso enseguida a analizar la tesis bajo otro enfoque tributario, desde el cual también se advertirá la irrelevancia del usufructo legal -per se- para efectos tributarios.

5- EL USUFRUCTO LEGAL Y LOS CONCEPTOS DE RENTA Y PATRIMONIO: -

Tal como se ha expresado en otro apartado (30), los conceptos de Renta y Patrimonio no tienen una realidad tangible, pues son totalmente abstractos y como tales cualifican en su estructura la unidad por concentración de elementos naturales que si bien ayudan a configurar esa unidad, una vez construida, difieren de cada uno de los elementos que a ese efecto concurren. Si esto es así, desde un punto de vista estrictamente lógico se puede y debe sostener que cuando el legislador selecciona a esos conceptos como objetos de los impuestos respectivos, es porque en su tarea depuradora y dada la naturaleza misma de los conceptos, ha desechado ra-

(30) Véase Capítulo II No. 6 de presente tesis.

cionalmente el derecho de usufructo legal, dado que como claramente se ha establecido esta figura bajo ningún aspecto deviene en elemento natural.

Ahora bien, como el legislador no está obligado al estructurar dichas leyes, a mantener inalterables los conceptos aludidos, en la realidad sucede que él mismo ensancha o restringe elementos que servirán para configurar semejantes conceptos; pero es sólo en virtud de esta selección que el legislador podrá dar cabida al usufructo legal como elemento de esas unidades. Por lo demás, semejante toma de posición entraña una manifestación expresa en los textos legales al elaborar los conceptos de Renta y Patrimonio, supuesto éste que no se advierte al escudriñar las leyes pertinentes.

Y esto es así porque el usufructo legal al carecer de contenido alguno que represente una realidad económica tangible, no ha podido configurar los conceptos de Renta y Patrimonio en su prístina confirmación; y tampoco ha sido considerado así por el legislador, al recrear dichos conceptos para delimitarlos legalmente, porque en ese entonces, forzosamente encontraríamos en las leyes pertinentes la expresa alusión al usufructo legal como elemento configurador. Ahora bien, si en este momento pensamos que los menores han sido acogidos en nuestras leyes tributarias pertinentes como sujetos pasivos por su aptitud de poder llegar a ser realizadores de los hechos generadores en cuestión, la ley asimismo ha visto en ellos la posibilidad de ser titulares de riqueza y renta, al igual como son calificadas las personas mayores de edad. Por tanto es obvio que cuando el legislador adoptó esta posición, virtualmente descartó como

principio la situación jurídica de éstos en el ámbito privado en lo referente al usufructo legal como instituto coordinador de relaciones familiares. Asimismo, tratándose acá primordialmente de un problema de distribución de impuestos conforme a la capacidad económica de los contribuyentes, vemos claro que la atención de esta capacidad se perfila en torno al menor, para el caso, en su proyección real como titular de riqueza y renta.

Por otra parte, para poder aceptar con rigor lógico la eficacia ínsita del usufructo legal en el ámbito tributario, habría de reconocer que tal usufructo funcionalmente opera de igual forma en ambos derechos. Pero advirtiendo que esto no es así, bajo ningún aspecto se justifica que, el usufructo legal cuya creación en la técnica fue necesaria para darle los efectos queridos por el legislador, al aplicarlo al ámbito tributario, lo aceptemos como elemento natural, para así concebirlo como elemento configurador de los hechos generadores en cuestión.

Quiero decir entonces que cuando el legislador estructuró los impuestos de Renta y Vialidad serie A, atribuyó a los menores su capacidad económica plena y de ahí que cuando plasmó los conceptos legales de Renta y Patrimonio sin alusión expresa al usufructo legal, esos conceptos en su caso fueron referidos directamente a la persona de los menores. Debido a esto se concibe ahora lógicamente la realización de los hechos generadores en cuestión, ya que por tratarse de impuestos personales, no pueden prescindir de esa referencia personal, tal como lo enseña Don Fernando Sainz de Bujanda. (31)

(31) Véase llamado 25.

Tan cierto es lo anterior, que una vez más se viene a corroborar la ratio legis del Art. 17 en el sentido de que éste no tiene otro alcance más que el deseo del legislador de imputar al pater familias las rentas - que le corresponden conforme al usufructo legal en el ámbito civil, lo que viene a confirmar el hecho de que dicho instituto jamás fue concebido por nuestro legislador como elemento configurador de los conceptos legales de Renta y Patrimonio, como para aceptar que la atribución lo fuera con respecto a los padres directamente en su condición de realizadores del hecho generador y en tal sentido deban computarse al cuantificar obligaciones. Es incuestionable, pues, cuán diferenciable es la posición jurídica entre padres e hijos para los efectos de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, puesto que mientras para los primeros se verifica una imputación de ciertas rentas de sus menores hijos en virtud de una ficción legal en lo que respecta a los menores, éstos vienen a ser los verdaderos realizadores - del hecho generador, de tal suerte que es esta diferencia la que permitirá establecer la correcta significación del Art. 17, como más adelante lo analizaremos al abordar casos relacionados con la praxis fiscal.

Mas, a fin de ir estableciendo conclusiones, cabe desde luego - afirmar la siguiente: que para efectos de determinación de impuestos, la labor del intérprete deberá recaer en la búsqueda de quien sea el realizador o titular del hecho generador respectivo, que en nuestra legislación encuentra respuesta en los menores en su condición natural de sujetos pasivos y atendiendo a la totalidad de sus bienes, sin desmembración alguna.

Dilucidado lo anterior, se deberá buscar en un segundo momento, la presencia de cualquier disposición especial y en caso de haberla, aplicarla a vía excepcional, siendo éste el caso del Art. 17, en donde se aprecia claramente cómo partiendo de la atribución de rentas a los menores, la aplicación del mismo se concreta en imputar a quien corresponda, las que sean procedentes conforme a las reglas del usufructo legal.

CAPITULO QUINTO

CONSIDERACIONES JURIDICO POSITIVAS DE LOS IMPUESTOS

SUMARIO: 1- Impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie A. 2- Gravamen de las Sucesiones e Impuesto sobre Donaciones.

1- IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD SERIE A: Por todo lo expuesto en el capítulo anterior, se puede afirmar, en relación a las conclusiones preliminares indicadas en el Capítulo Tercero, que como principio el usufructo legal no extiende por su mera configuración en el Derecho Privado, otros efectos jurídicos más que los que le otorga el legislador en y para ese ámbito.

Para que esa figura trascienda verdaderamente al ámbito tributario se precisa que el legislador en este campo previa calificación determine los efectos jurídicos.

En consecuencia, encierra una falacia la conclusión preliminar de considerar al usufructo legal como figura latente en el terreno impositivo, consideración ésta que lamentablemente encuentra acogida en la Administración Tributaria aunque no por razones de criterio, sino por falta de análisis en la cuestión.

De igual manera resulta insostenible negar al Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los efectos jurídicos inexorables que devienen a raíz de su instauración, siendo precisamente esa negativa, la segunda premisa a que se llega por el hecho de considerar dogmáticamente el usufructo legal. (*)

Ahora bien si aceptamos los anteriores razonamientos que postulan

(*) Sobre este aspecto ya he señalado cual sea la eficacia jurídica e importancia técnica que se contiene en la referida disposición, por lo cual me remito a los capítulos correspondientes.

la necesidad de que el legislador se pronuncie expresamente sobre los efectos que le quiera otorgar al usufructo legal, cabe entonces preguntarse una vez más tiene razón de ser el Art. 17 en cuestión? Obviamente participo de la afirmación, con la consecuencia de que por esa virtud el referido artículo - viene a constituir el fundamento inmediato de mi tesis, puesto que de su análisis se desprende el reconocimiento expreso del legislador en erigir como - principio tributario la atribución IN-NATURA de todas las rentas y bienes a los menores de edad dada su condición de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias como realizadores de los hechos generadores pertinentes; de tal suerte, que solo mediante disposición expresa ha podido el legislador imputar a persona distinta las rentas del caso, motivado en parte por razones estrictamente recaudatorias, pero en todo momento respetando aquel principio tributario y recurriendo para tal efecto a la elaboración de una ficción.

Esta afirmación, por otra parte, se percibe en toda su magnitud si por un momento hacemos abstracción del Art. 17 y entonces nos preguntamos si es aplicable el usufructo legal en su significación prístina, o sea, como instituto jurídico privado... He ahí pues, como se destaca la verdadera razón de ser de la mencionada disposición.

Sin embargo y a fin de que no quede duda alguna sobre estas proposiciones, a continuación transcribo las diferentes redacciones que ha sufrido la disposición actualmente incorporada al Art. 17, en donde apreciará el lector de manera palmaria, la verdad sobre mis afirmaciones.

Ley de 1916 (D.O. Nº 140, Tomo 80 del 21 de junio de 1916).

"Art. 3- Cada persona estará sujeta al impuesto, tanto en razón de sus rentas personales como aquellas que perciba como mandatario o representante legal de otra.

La renta correspondiente a los hijos menores de edad, de la cual goce alguno de sus padres, se gravará conjuntamente con la del padre o madre que disfrute de ella."

Ley de 1951 (D.O. Nº 81 del 5 de mayo de 1952)

"Art. 2- El que perciba renta como mandatario o representante legal de otro estará obligado a pagar el impuesto correspondiente a dicha renta.

La renta de los hijos menores de edad, de la cual goce alguno de sus padres, se gravará conjuntamente con la del padre o madre que disfrute de ella".

Ley de 1963 (D.O. Nº 241 Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963)

"Art. 17- Usufructo legal.- Lo percibido en virtud del usufructo legal de que goce el padre o madre de familia, se gravará conjuntamente con su renta personal"

Conforme a las palabras subrayadas, notamos pues, cómo nuestro legislador siempre ha considerado a los menores de edad verdaderos sujetos pasivos como realizadores del hecho generador, lo que implica lógicamente reconocer que en un primer momento, la atribución de ese hecho generador opera directamente en torno a los menores con total prescindencia del usufructo legal, para luego venir el legislador por vía excepcional a imputar a los padres las rentas de los menores; pero aún así, bajo ningún punto de vista se percibe al usufructo legal como elemento configurador del hecho generador en los Impuestos de Renta y Vialidad Serie A.

Ahora bien, no se debe incurrir en el parallogismo de pretender ver en los cambios de redacción de esa disposición modificación de -

principios en cuanto a la atribución personal, porque definitivamente no se ha dado tal situación, y de esa manera podemos comprender en esencia, cual es la función que desempeña el Art. 17: ser instrumento técnico-jurídico para imputar rentas ajenas, como si realmente fueren propias.

Y si mantenemos esta posición llegamos sin dificultad alguna a comprender la verdad que encierra el Art. 17, así como la certeza de su aplicación. Digo esto porque en la práctica se cuestiona qué sucede con aquellas rentas que tienen un tratamiento especial, de tal suerte que si adoptamos esa postura, la solución ya no se nos presenta con la dificultad con que se advierte desde otro punto de vista.

Efectivamente, si partimos de la base de que son dos las posiciones jurídicas que se enmarcan en el Art. 17, rápidamente aflora una respuesta positiva, porque, si para el caso tenemos a vía de ejemplo la situación de los menores cuando éstos son socios de sociedades colectivas, vemos que en el supuesto de existencia de utilidades provenientes de tales sociedades, el tratamiento acogido por nuestra ley y que en doctrina responde al sistema clásico consiste en tener en cuenta el evento de que hayan utilidades distribuibles conforme se determinan en el Art. 12 de la Ley de la materia.

Así las cosas, resulta fácil percibir que cuando la situación prevista en el Art. 12 se verifica, la imputación de rentas operará como lo prescribe el Art. 17, pero únicamente después que de acuerdo al principio general que se hayan atribuido esas rentas atendiendo para ello a la situación del menor en su condición de socio. En otras palabras, es preciso, en todo momento, separar nítidamente el proceso de atribución del mecanismo de imputación y de esa aplicación conjunta tenemos en -

definitiva la correcta aplicación del Art. 17.

Sin embargo existe un fallo de la Honorable Sala de Amparos en donde se interpreta dicha disposición al margen de esta separación conceptual y así se llega a sostener en el fondo, que la relación debe dar se siempre en función del padre, es decir, que las referidas rentas se atribuyen al padre en su condición de realizador del hecho generador. En fin, se dará respuesta precisa sobre la inconsistencia de esta sen-tencia, cuando abordemos el capítulo sexto, en donde veremos detenida--mente la cuestión.

Me parece pues, que en todo momento aquellas disposiciones - legales en torno al Art. 17, plasman como principio el de que los menores son sujetos pasivos como realizadores del hecho generador, no siendo obstáculo alguno el que el legislador mediante una ficción, sustraiga las rentas de los mismos para imputárselas al que las goce en el ámbito civil a raíz del derecho real de usufructo legal.

Este principio que se traduce en considerar a los menores de edad en realizadores del hecho generador, tiene por lo demás consagra--ción positiva en casi todas las legislaciones que lo adoptan, en donde se atiende estrictamente a la condición jurídica del menor como capaz jurídicamente y de acuerdo a su capacidad contributiva; sin que por - otra parte se regule por vía excepcional, lo concerniente al usufructo legal.

Queda claro, pues, que la regulación del usufructo legal en materia impositiva no deviene por consideraciones de principio, sino por razones de oportunidad (atendiendo a propósitos recaudatorios). No

obstante, existe un país en donde se ha dado el tratamiento de la consi-
deración del usufructo legal en los mismos términos que el nuestro, sino
adviértase como reza el Art. 28 de la Ley de Impuesto a los Réditos en
Argentina:

" Los réditos de los hijos menores de edad deberán ser decla-
rados por la persona que tenga el usufructo de los mismos.
A tal efecto los réditos del menor se adicionarán a los ré-
ditos propios del usufructuario."

Es interesante a su vez destacar la gran similitud de conteni-
do que existe en esa disposición comparada con el Art. 17 de nuestra Ley,
lo que me induce a aseverar sin temor de equivocarme que aquélla ha ser-
vido de modelo para la redacción de la nuestra. Por ello y a fin de ava-
lar mi tesis también desde el aspecto doctrinario, cometo de nuevo el -
abuso de transcribir un extenso párrafo de lo que el profesor Giuliani
Fonrouge comenta en una de sus obras al respecto, por considerar que pa-
ra los propósitos de esta tesis adquieren definitiva confirmación. Dice
así el citado autor: (32).

"Contradicciones e insuficiencia de la norma. A diferencia
de lo que ocurre con la sociedad conyugal, respecto de la cual la Ley
impositiva se aparta de los principios del derecho civil, en el caso de
los hijos menores de edad ocurre lo contrario: se ajusta a las normas
del código civil, si bien queda a mitad del camino. Al proceder de esta
manera, el legislador adopta el principio que consagra el primer párrafo
del Art. 287 del Código Civil, según el cual "el padre y la madre tienen
el usufructo de todos los bienes de sus hijos legítimos que estén bajo-
su patria potestad... ", pero olvida que a reglón seguido el codificador
(32) Autor citado "Ley Impuesto a la Renta", pág. 294 y siguientes.

señala excepciones a esa disposición, pues de ellas hace caso omiso la ley 11.682.

El deseo de aumentar la recaudación ha determinado el olvido de que en derecho tributario los incapaces, entre los cuales están los menores, son sujetos pasivos de obligaciones fiscales, como enseña la doctrina y establece explícitamente el Art. 15, punto 1, de la ley 11.683, t.o. 1968, que incluye en la categoría de contribuyentes " a las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común". Conforme a este principio, los hijos menores debían tributar por separado y no adicionar sus rendimientos a los del padre o madre en su caso, tal como había establecido la Corte Suprema en el caso "Detry", confirmando decisiones de las instancias anteriores, al interpretar un texto que contenía solo la primera parte del actual Art. 28. La explicación de la reforma, recordada por López al criticar su propósito fiscal, omite tomar en consideración las cargas que el padre tiene que atender antes de disponer del usufructo de dichos bienes; y podemos agregar que prefirió sacrificar principios esenciales del derecho tributario en aras de la obtención de mayor recaudación, demostrando, una vez más, estrechez de miras". Más adelante el referido autor condena el tratamiento del usufructo legal en dicha ley, cuando afirma: "Para terminar con esta parte diremos que, en concordancia con la disposición de la ley, el Art. 2, inc. c, del decreto reglamentario pone a cargo del padre la obligación de declarar los réditos"propios" de sus hijos; y el art. 16 punto 2, de la ley 11.683, t.o. 1968 establece la responsabilidad solidaria por las obligaciones de los hijos menores. Combinando estas normas con el texto del Art. 28 de la ley, podemos decir que la situación del padre,

desde el punto de vista de sus obligaciones impositivas, difiere según tenga o no el usufructo de los bienes del hijo; en el primer supuesto, los réditos de padre e hijo se reúnen y deben ser declarados por el padre (por la madre solo cuando ella tenga el usufructo), y en el segundo caso el padre actúa como representante del hijo y declara la renta en nombre de éste."

Qué consideraciones idóneas se pueden extraer de las anteriores líneas para avalar mi tesis...? veamos:

- 1) Se establece como principio tributario el de que los menores de edad son sujetos pasivos de obligaciones tributarias, en virtud de ser ellos los realizadores del hecho generador;
- 2) Que el Art. 17 de nuestra ley tiene inspiración por motivos recaudatorios;
- 3) Que es bien distinta la posición jurídica del menor y la de los padres para efectos de Renta; y
- 4) Que viene en definitiva a corroborar mis afirmaciones, adquiriendo así total convicción sobre la verdad que encierra esta tesis.

Pero si bien se ha analizado la situación surgida en torno al usufructo legal en lo que respecta a la Ley de Impuesto sobre la Renta, qué decir entonces por lo que concierne a la Ley de Impuesto de Vialidad...? dado que no existe disposición expresa que impute al padre y/o madre de familia el valor correspondiente al usufructo legal para cuantificar obligaciones, en definitiva este instituto no se concibe como entidad para configurar hecho generador alguno, pues como claramente se ha establecido, no constituye elemento configurador del patrimonio

de los padres para efectos tributarios.

En resumen y a fin de evitar repeticiones innecesarias, concreto la problemática del caso mediante la siguiente pregunta: ¿Se deberá incluir al cuantificar obligaciones el valor económico del derecho de usufructo legal, o más bien debe hacerse caso omiso del mismo por no constituir realidad jurídica tributaria.? La respuesta difiere según sea una u otra la posición que se adopte en torno al usufructo legal. Por la primera de estas posiciones, se parte de la base de que la Ley tributaria debe interpretarse a tenor de principios jurídico privados, pues no es otra su conclusión, dado que se percibe al usufructo legal como realidad jurídica tributaria por el solo hecho de que en el ámbito civil presenta esa característica, siendo esta la posición que se asume en las diferentes oficinas de la Administración Tributaria.

Ahora bien, aceptada de esa manera la relevancia de dicha figura jurídica, no existe dificultad alguna en encontrar asidero legal al tratamiento fiscal del caso, y en esa virtud vemos como el usufructo legal por encontrarse incorporado en el patrimonio del padre y/o madre constituye materia impositiva que vendrá a repercutir en las obligaciones tributarias pertinentes, tal como se desprende del Art. 6 de la ley de la materia que textualmente prescribe: "El capital líquido de un contribuyente se establecerá restando a la suma de valores que formen su activo, el valor de las deudas debidamente comprobadas que formen su pasivo.

El activo deberá comprender el valor real o comercial de los bienes muebles o inmuebles de toda naturaleza y en consecuencia, tam--

bién el dinero en efectivo, las acciones, las participaciones, los créditos activos, los valores en cartera y cualesquiera otros valores apreciables en dinero."

La segunda posición que yo sostengo en esta monografía parte de la base de que existen principios tributarios a los cuales sujetarse con prioridad a los del derecho privado, con la consecuencia de que no puede tomarse en consideración el usufructo legal al no constituir en sí realidad jurídica tributaria, siendo entonces que al no estar tampoco regulado por vía excepcional, no cabe tomarlo en consideración para -- imputar (33) a los padres el valor real o comercial que pudiera asignarse al derecho real de usufructo legal. Consecuentemente, son los menores quienes resultan obligados como sujetos pasivos a computar en sus declaraciones, el valor de sus bienes en plena propiedad.

Esta conclusión adquiere reafirmación en la legislación comparada que atiende estrictamente el criterio adoptado del problema tributario de imposición familiar vrs. imposición por separado, como enseguida se aprecia: (34)

| | |
|------------|--|
| SUECIA: | acumula los patrimonios de la mujer e hijos menores en la persona del marido o padre, por considerar contribuyente a la asociación familiar. |
| NORUEGA: | grava por separado a los miembros de la familia |
| DINAMARCA: | grava la unidad familiar |
| FINLANDIA: | grava atendiendo a la separación familiar |
| INDIA: | grava a clanes o tribus familiares con patrimonio indiviso; de lo contrario, a las personas naturales por separado. |

(33) Recuérdese que en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la imputación se da en virtud de existir disposición expresa.

(34) José Fernández Alvarez Castellanos "El patrimonio como materia impositiva."

CEILAN y
PAKISTAN: Clanes familiares

COLOMBIA: a las personas naturales por separado

URUGUAY: a las familias

Asímismo en la Reforma Impositiva de Canadá que se llevó a cabo en tiempo reciente, se optó por considerar a la familia como unidad contribuyente. (35)

Por su parte, en Inglaterra (36), la propuesta de un Impuesto anual sobre el Patrimonio, hecha por el Ministro de Hacienda en 1974, - incorpora en su esquema, la acumulación del patrimonio de los hijos menores de edad al de sus padres, por lo que en el fondo se optaba por gravar al grupo familiar.

Como claramente puede verse, las soluciones dadas en los países mencionados, no permiten concebir al usufructo legal como elemento del patrimonio y ello es así por la razón de que abordan el problema desde - el punto de vista estrictamente tributario, de tal suerte que las relaciones jurídico tributarias se estructuran en torno al grupo familiar en unos casos; o definitivamente atendiendo a los miembros por separado, - en donde tampoco se permite la consideración ínsita del usufructo legal; criterio éste que como se ha visto, es el adoptado por nuestra legislación, por lo que es obvio que tampoco en nuestro medio tiene respuesta - positiva el usufructo legal como materia impositiva.

Esto induce una vez más a aseverar que en nuestra Ley de Impuesto de Vialidad no se grava el usufructo legal como derecho económico

(35) y

(36) Revista de Hacienda Pública Española Nº 33 - 1975, pág.49 ysgts.
pág.34 y sgts.

independiente; y que sólo con una mentalidad civilista se puede asumir esta posición.

2- LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES E IMPUESTO SOBRE DONACIONES:

Por lo que concierne a estos impuestos, la solución propuesta para los otros tributos no difiere en gran medida, puesto que se sostiene siempre la autonomía dogmática del derecho tributario, razón por la cual les son aplicables las argumentaciones pertinentes.

Sin embargo, acá es más útil delimitar la consideración del usufructo legal bajo un enfoque estrictamente civilista, por apreciar que en el fondo no se da la misma problemática de los Impuestos de Renta y Vialidad serie A; y es lo que veremos a continuación, analizando por separado cada uno de los tributos que titulan el presente epígrafe. Afirmo esto porque dada la naturaleza de estos impuestos que atienden a la clasificación de impuestos a la circulación jurídica de la riqueza, no se da la dualidad de interpretación a que se llega en lo que respecta a los otros impuestos aludidos; por tal razón y a fin de facilitar metodológicamente mi tarea indagatoria, partiré de la base de que el usufructo legal virtualmente extiende sus efectos jurídicos al ámbito tributario, sin que por ello acepte la veracidad de tal hipótesis.

a) Ley de Gravamen de las Sucesiones

A fin de que la exposición resulte del todo clara, me permito ahora recordar las siguientes características del tributo en comento:

1. Que la hipótesis legal prevista para el impuesto sucesoral la encontramos en el Art. 1 que prescribe: "Se grava la transmisión de bienes por causa de herencia, legado, donación por causa de muerte, o en virtud

de fideicomiso por causa de muerte."

2. Se advierte de este inciso además, que el objeto del tributo lo constituye la transmisión de bienes, pues viene a ser la manifestación de riqueza que se quiere someter a imposición.

3. Asimismo, el hecho generador en su aspecto objetivo o lo que es lo mismo, el presupuesto objetivo de la obligación tributaria, deriva de la circunstancia de que exista transmisión de bienes a título de herencia o conforme a las modalidades equiparadas a la misma; y

4. La verificación de ese hecho en la realidad se contraerá en la declaratoria de la aceptación de herencia, pues este es el evento concreto que permite su atribución al heredero o legatario y por ende el surgimiento de la obligación tributaria. (37)

Si retenemos las ideas anteriores, advertimos de inmediato que la afirmación de que para que se pueda concebir la obligación en cuestión, es requisito ineludible el de que se verifiquen en la realidad - cada uno de los ingredientes que configuran al hecho generador, incluyéndose acá el elemento subjetivo, de tal suerte que si falta alguno de ellos, la obligación tributaria no se perfila, por tratarse de un caso de "no sujeción".

Y esto es precisamente lo que acontece con el usufructo legal, dado que como materia impositiva no encuentra acogida en el hecho generador pertinente. Efectivamente, basta considerar que si las únicas dos posibilidades en que pudiera concebirse el usufructo legal como elemento

(37) Para mayor comprensión de estos conceptos véase a Fernando Saiz de Bujanda en obra citada.

configurador del hecho generador en cuestión, consistirían: a) en que ese derecho fuere susceptible de enajenarse por parte de su titular mediante acto de última voluntad; y b) que ese mismo derecho pudiera constituirse mediante otro título distinto de la ley, resulta entonces obvio que no tiene cabida en los supuestos previstos por la ley de Gravamen de las Sucesiones, dado que el usufructo legal, como bien es sabido, no puede enajenarse bajo ningún título, ni tampoco es susceptible de constituirse por otra vía que no sea la propia Ley.

Es por ello que, conociendo el legislador esos principios al consagrar el Art. 16 de la Ley de la materia, ni por asomo previó esta situación, por lo que se viene a corroborar la circunstancia de que el usufructo legal como materia impositiva, carece de total relevancia para efectos de aplicación de dicho tributo.

Mayor interés presenta esta materia en el Impuesto sobre Donaciones, como enseguida veremos.

b) Impuesto sobre Donaciones

Dada la misma naturaleza de estos impuestos en esencia, se puede afirmar lo mismo que se ha dicho en el apartado anterior, porque definitivamente no puede operar donación alguna del usufructo legal. Sin embargo, debido a que el Art. 7 N^o 6 de esa Ley, de manera expresa alude al usufructo legal como causal de exención, es preciso hacer una pausa por lo que se refiere a este punto y tratar de indagar sobre cual sea la explicación de su inclusión.

La duda surge por el hecho de que si se contempla al usufructo legal como exención, es porque pareciera que sin lugar a dudas el legis-

lador lo ha considerado como elemento configurador del hecho generador. Más, si se parte de la base de que la nota característica que distingue la figura de la "exención" a la de "no sujeción" depende según se perfila o no la obligación tributaria, parece imposible entonces concebir que realmente estemos en presencia de una verdadera exención al abordar la situación prevista en el mencionado Art. 7 N^o 6, porque según se ha visto, el usufructo legal no es un bien que constituya elemento configurador del hecho generador respectivo y al no presuponer obligación tributaria que lo contenga su "no sujeción" se impone en todo momento, con la consecuencia de que no puede comprenderse ese derecho real en la base imponible al cuantificarse las obligaciones tributarias. Resulta del todo evidente que la causal contenida en el Art. 7 de la cual se ha hecho referencia, de ninguna manera puede concebirse como exención, con la consecuencia de que dicha disposición queda desprovista de toda eficacia jurídica.

Planteada así la cuestión, me parece insoslayable analizar -- aunque sin dar una respuesta concreta, el problema de la recta inteligencia que suscita la situación legal plasmada en dicha disposición ; y para ello formulo cuatro posibilidades en donde considero pudiera caber la solución del caso. Esta son:

- a) Que nuestro legislador haya concebido virtualmente el usufructo legal como materia imponible en este tipo de impuestos, sin comprender acá la situación en que el padre done el usufructo legal, dado que por razones obvias, no puede considerarse con seriedad este supuesto;
- b) que el legislador, utilizando mal la expresión técnica de exención,

haya querido en el fondo aducir que el usufructo legal es un caso de no sujeción;

- c) que reconociéndose en principio la imposición sobre el total de bienes transmitidos a los menores por Donación, otorgue a los mismos como beneficio, la exención sobre el valor que fiscalmente pueda atribuirse al derecho de usufructo legal, en caso de que éste fuera gravado como bien independiente; y
- d) que la exención se aplique en los términos anteriores, para la única situación en que el donante y donatario lo sean el padre y/o madre, o a la inversa, los menores.

Expuestas de esa manera las posibles soluciones cuál de ellas permite establecer la recta inteligencia del Art. 7 N^o 6? Aunque no es mi propósito anticipar respuesta alguna si considero necesario expresar las siguientes consideraciones críticas, en su orden, así:

Con respecto a la primera, que me parece la más absurda, habría que sostener para su validez, la circunstancia de que el legislador entienda que cuando se verifica una donación a favor de un menor el donante esté a su vez donando virtualmente el usufructo legal que repercutiría en un momento dado al titular del mismo conforme a la Patria Potestad. Esta afirmación implicaría un desatino jurídico, ya que en primer lugar y de acuerdo a principios de derecho privado, el supuesto previsto para la donación jamás incluye en esencia la consideración del usufructo legal, porque o bien se dona al menor el derecho de propiedad plena (o tan solo el usufructo/nuda propiedad); o bien se dona para el caso, al padre el derecho de usufructo, siendo acá la consecuencia de que tampoco

cabría hablar de usufructo legal, sino de adquisición de un derecho de usufructo a título propio. Por otra parte, si bien es justo reconocer que hipotéticamente el legislador tributario pudiera concebir así la figura de la donación en una acepción estrictamente tributaria, en todo momento sería forzoso que el codificador se pronunciara de manera indubitable, situación que tampoco se advierte en la Ley de Impuesto sobre Donaciones.

Ni aún desde un punto de vista lógico se destaca la verdad de esta posibilidad, pues piénsese tan solo que para poder concebir el usufructo legal, se requiere en todo momento que por un instante los bienes pertenecientes al menor lo estén en plena propiedad, dado que solo así se puede concretizar esa figura jurídica. En fin, o se dona el bien en plena propiedad, o se dona por separado la nuda propiedad y el derecho de usufructo, siendo que ambos casos, la figura del usufructo legal se encontrará en otro plano de referencia lógica.

La segunda alternativa, por el contrario, parte de la base de que cuando se realiza el evento de la donación de bienes a los menores, éstos son como sujetos pasivos los obligados a pagar el impuesto sobre la totalidad de los bienes afectados, con prescindencia de que exista una exención para el caso; lo que denota entonces que tal beneficio carece de toda eficacia jurídica. En este sentido, la interpretación encontraría su fundamento desde el punto de vista técnico jurídico, ya que como es sabido son muchos los casos en que el legislador incurre en una impropiedad lingüística, de tal manera que acá se podría decir que cuando se aludió a la expresión "exención", se quiso significar que no debería tomarse para efectos de imposición la circunstancia de que el padre y/o madre gozan en torno a los bienes donados, el derecho de usufructo tal como lo prescribe la

legislación civil.

La tercera alternativa se traduce en reconocer que, en principio todos los bienes donados están sujetos a imposición, pero que atendiendo a la situación de que los beneficiarios del derecho de usufructo legal de acuerdo al código civil lo serían los padres, se aplicará entonces la exención del caso que repercutiría sobre el valor fiscal que se le diera a la parte que vendría a constituir el objeto de ese derecho.

La última alternativa, se traduciría en los mismos términos de la expuesta en el apartado anterior, con la única diferencia de que los casos a aplicar quedarían circunscritos para aquellos eventos en que la donación se realizara entre padres e hijos.

Ahora bien, cuáles son las consecuencias prácticas que se dan en cada uno de esos casos ? Veámoslas:

De acuerdo a la primera hipótesis habría que aceptar que en virtud de la donación, surgen dos sujetos pasivos independientes, el menor por lo que respecta a la nuda propiedad, y los padres por lo que se refiere al usufructo legal.

Mediante la segunda, tal consecuencia se reflejaría en el hecho de que se gravaría al menor sobre el total de los bienes con entera prescindencia de la consideración del usufructo legal, lo que tornaría definitivamente en nugatoria la exención prevista en el Art. 7 N° 6 analizado. Por lo demás, éste es el criterio mantenido por la Dirección General de Contribuciones Directas.

Conforme a la tercer hipótesis, el gravamen afectaría al igual que en el caso anterior, a la totalidad del bien, pero la exención operaría dispensando el pago del impuesto por el valor que se pudiera atribuir

al derecho de usufructo legal, sustrayendo entonces de la base imponible el valor real de la parte del bien que se considera será objeto posteriormente del derecho de usufructo legal.

La última alternativa, en fin, resultaría en su aplicación ser una variante de la anterior, con la sola diferencia que la sustracción del valor real que compete procedería tan solo en aquellos casos en que las donaciones provengan de padres e hijos.

Indudablemente que las soluciones planteadas tal vez no agotan el tema, ya que en su correcta interpretación habría siempre que considerar los elementos de juicio que pudiera aportar los trabajos preparatorios que han motivado esa disposición, así como los dictámenes emergentes en la Asamblea Legislativa; material éste que no se ha tenido en cuenta; - pero aún así creo que por lo que se refiere a la primera alternativa, su inconsistencia es obvia; en cuanto a la segunda, me parece que salvo el caso de que efectivamente exista una razón plausible sobre el propósito vinculante de la exención, es verosímil su aplicación en ese sentido.

Con relación a la tercera alternativa, quedaría la duda de por qué no se concibió la misma situación para el caso del Impuesto Sucesoral, dada su misma naturaleza. Y por lo que respecta a la última, además de lo dicho anteriormente, no resultaría consecuente que en el caso de que la donación lo fuera a la inversa, los padres a su vez tendrían que resultar beneficiados con la exención establecida por Ley.

En vista de que la solución precisa al problema requiere un análisis más exhaustivo y advirtiéndolo por lo demás que esa tarea traspasaría los límites de esta obra, dejo tan solo planteada la problemática a fin de que pueda servir de toma a más de algún estudioso de la materia;

no obstante ello, sí es pertinente resaltar, que sea cual fuere la solución en torno a la exención, el legislador ha incurrido en impropiedades técnicas al instaurar ese beneficio; en primer lugar, porque como se ha dicho, el derecho de usufructo legal al no poderse constituir por donación, ni estar virtualmente contenida en la misma, escapa como materia imponible de ese impuesto; en segundo lugar, porque en esa virtud se confunden dos planos metodológicos, el tributario y el civil, es decir, olvidó el legislador por un momento hacer abstracción en el sentido de que la materia a regular lo era estrictamente tributaria; y por último, en todo caso debió haber perfilado el beneficio en el elemento de la base imponible como deducción; y jamás como exención, porque concebida como tal, técnicamente pierde toda razón de ser y consecuentemente se pone en peligro su eficacia jurídico-positiva.

En resumen se puede sintetizar lo siguiente: a) De acuerdo a la estructura legal de los impuestos sucesoral y de donaciones, el usufructo bajo ningún aspecto constituye materia imponible. b) La exención concebida en el Art. 7 N^o 6 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, entre otras cosas, atenta específicamente contra el principio de Transparencia tributaria, entendido éste tal como Fritz Neumark lo define en una de sus obras (38) y que se transcribe a continuación por contener en sí la explicación necesaria a este respecto: "El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc.

(38) "Principios de la Imposición" pág. 408

se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos".

CAPITULO SEXTO

PRAXIS FISCAL

SUMARIO: 1-Ley de Impuesto sobre la Renta: a) Titulares del Usufructo Legal; b) Renuncia del Usufructo Legal y c) Fallo de Honorable Sala de Amparos. 2- Ley de Impuesto de Vialidad (Serie A): Consideración ínsita del Usufructo Legal.

No quedaría completo este trabajo, si omitiera hacer referencia a ciertos fallos pronunciados por los distintos Organos de la Administración Tributaria en torno de la figura del usufructo legal.

En ese orden de ideas, trataré en epígrafe separados de considerar los siguientes aspectos: A) por lo que atañe a la Ley de Impuesto sobre la Renta, en primer lugar, cual sea la verdadera interpretación del Art. 17 al tomar en cuenta las reformas del Código Civil, En segundo lugar, la consideración de la renuncia del usufructo legal. Y por último, la doctrina contenida en un fallo pronunciado por la Honorable Sala de Amparos. y B) Por lo que se refiere a la Ley de Impuesto de Vialidad Serie A, la consideración del usufructo legal como derecho real independiente.

1 - LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a) TITULARES DEL USUFRUCTO LEGAL: Como es sabido, antes de la reforma habida sobre el capítulo de la Patria Potestad, el padre de familia gozaba del derecho de usufructo en virtud de su condición de titular de la referida institución y en defecto del mismo o en caso de hijos naturales e ilegítimos, correspondía entonces a la madre.

Consecuentemente con este principio del derecho privado, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, al consagrarse el actual Art. 17, se -

abordó de manera expresa la circunstancia de afirmar quienes eran los titulares del usufructo legal, para dejar bien en claro que en tal prescripción se adoptaba como fundamento, la eficacia jurídico-privada de ese instituto legal. Así las cosas, su aplicación práctica no acarreo polémica alguna.

Fue a raíz de la reforma del libro I del Código Civil, verificada mediante Decreto Legislativo Nº 490 del día 10 de febrero de 1972, que se suscitaron controversias en cuanto a la aplicación de la citada disposición fiscal. Efectivamente, en dicha reforma se previó, como principio, la situación de que el derecho de la Patria Potestad se concedía a los padres legítimos de consuno, lo que significó poner en igualdad de condiciones al padre y madre, en el ejercicio de la Patria Potestad. Por ello, su resultado económico no se dejó sentir por mucho tiempo, ya que al advertir los contribuyentes que para efectos de aplicación del Art. 17, en su calidad de titulares del derecho de Usufructo deberían dividirse la renta correspondiente, de esa manera comenzaron a declarar en los ejercicios pertinentes. La Dirección General de Contribuciones Directas por su parte, al darse cuenta de esta nueva forma de computar las rentas del caso, inmediatamente objetó esa vía de razonamiento, por considerar que las prescripciones de una ley general no podían derogar a las contenidas en una especial.

En los argumentos expuestos por los sujetos de la relación tributaria tan solo se hizo alusión a principios del derecho Privado con total prescindencia de los principios tributarios, siendo la tesis de los contribuyentes la que prevaleció en definitiva, en virtud de que el --

Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad en una de sus sentencias, así lo estableció.

Sin embargo y dado que en el enfoque del problema de la interpretación del Art. 17 deben prevalecer, por su naturaleza, los principios del Derecho Tributario, tal como lo prescribe el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los siguientes razonamientos en torno a la cuestión, tenderán a ceñirse en lo posible a las directrices tributarias para así dar respuesta a la polémica suscitada en un tiempo no muy remoto, omitiendo analizar las argumentaciones expuestas por las partes conten--dientes, las cuales tampoco se mencionan en este epígrafe, por considerar las irrelevantes en este momento, así como por entender que ya son por todos conocidas.

Entrando en materia, me parece en primer lugar, imprescindible recordar algo que ya se ha dicho (39) y que consiste en la situación de que el Art. 17 en el fondo contiene la ficción de imputar a los titulares de la Patria Potestad determinadas rentas correspondientes a los menores. Ahora bien, como la imputación forzosamente tiene que recaer en una persona jurídica (en sentido amplio), el Art. 17 precisó de esa manera al sujeto, señalando para el caso expresamente aquellas personas que en ese entonces gozaban de tal derecho conforme al Código Civil vigente en esa época.

Así las cosas, surge esta interrogante...? era necesario hacer referencia en el Art. 17 al "padre o madre", o bastaba con prescribir

(39) Vease lo que se dice al respecto en capítulo V de esta tesis.

en forma genérica, por ejemplo: "quien lo goce conforme a derecho" ?.

Opino que si la Ley para proceder a la imputación legal de rentas ajenas, justificó desde un punto de vista jurídico tal medida en el instituto de la Patria Potestad, es porque advirtió que conforme a las leyes civiles existía un verdadero derecho de índole económico que permitía de esa manera la percepción de rentas en virtud de su disfrute. Quiere decir entonces, que lo importante a determinar antes de aplicar el Art. 17 es quien sea el titular del derecho de Usufructo legal y no la mera cualidad personal de ese titular. En otras palabras, no son el padre y/o madre como tales, a quienes la disposición en comento les imputa las rentas, sino que alude a esas mismas personas en su calidad de titulares del usufructo legal, lo que denota a su vez la accidentalidad del vínculo jurídico familiar que une a dichas personas naturales.

Dilucidada así la cuestión, resulta del todo fácil aseverar que si el derecho de usufructo legal fuere mediante reforma atribuido a otras personas distintas del padre o madre, serían entonces los nuevos titulares quienes tendrían que computar las rentas a que se refiere el Art. 17.

Se reafirma la validez de esta conclusión, si por otra parte notamos que en el Art. 17 jamás se está dando un concepto jurídico tributario de lo que sea el usufructo legal, de tal suerte que este instituto es acogido como un simple dato de hecho y por ello, el intérprete tan solo debe calificar quien en un momento dado sea el titular de dicho usufructo, para luego aplicar la disposición pertinente.

Es del todo incuestionable pues, que la reforma habida en el Código Civil, en ningún instante y bajo aspecto alguno, ha colisionado

con el Art. 17.

Se daría tal colisión, si en virtud de la reforma del instituto del usufructo legal, éste hubiera sido modificado sustancialmente, como ejemplo, que en el contenido de dicho instituto, se hubiera extendido el ámbito objetivo del mismo, para el caso, que el legislador hubiera otorgado el derecho de usufructo legal sobre todos los bienes del menor sin distinción alguna, ya que de esta manera la situación cambiaría, pues al querer el intérprete introducir ese nuevo elemento en el Art. 17, le estaría dando así un alcance distinto a la situación prevista por el legislador en aquel entonces y que consistía en el hecho de que el usufructo legal únicamente se refería a ciertos bienes del hijo.

Por lo demás, esta disposición al aplicarse teniendo en consideración la nueva circunstancia en torno a los titulares del usufructo legal de ninguna manera se desnaturaliza, pues los propósitos recaudatorios que le dieron origen, no sufren menoscabo alguno.

En consecuencia, es correcta, en el fondo, la doctrina sustentada por el Honorable Tribunal de Apelaciones, al sostener que en virtud de la nueva situación existente, la imputación de las rentas del menor, debe hacerse por principio, al padre y madre en iguales partes.

b) RENUNCIA DEL USUFRUCTO LEGAL: Es este otro tema que ha originado encontradas polémicas dentro de la praxis fiscal, a tal grado, que inclusive la Honorable Sala de Amparos se ha pronunciado sobre la cuestión.

Su carácter problemático deviene por razones económicas estrictamente, ya que la consecuencia inmediata para efectos fiscales, consiste en que producida la renuncia del Usufructo Legal, ya no se darían los -

supuestos del Art. 17 y serían entonces los menores quienes como realizadoros del hecho generador tendrían que computar todas sus rentas para efectos de liquidación de impuestos; y de esa manera, es obvio que dada la progresividad del tributo, el monto de las cargas fiscales quizás sufriría una baja sensible.

Ahora bien, planteado así el problema, en la práctica, sucede que las Oficinas Administrativas han fundamentado la ineficacia jurídica del acto de renuncia del derecho de usufructo legal aduciendo en síntesis, - "que este derecho por su carácter de personalísimo es irrenunciable".

Los contribuyentes por el contrario, sostienen que conforme a - nuestro Código Civil, no existe prohibición alguna en cuanto a la renun--cia del Usufructo legal.

Por mi parte, debo advertir nuevamente que la discusión gira - siempre en torno a la aplicación de principios jurídico-privados, con la consecuencia de que el verdadero enfoque sobre la cuestión ha sido soslayado, ya que es innegable que los principios jurídico tributarios, son - los que legal y metodológicamente deben tomarse en consideración de manera prioritaria, a fin de encontrar respuestas a lo que la renuncia del - derecho del usufructo legal pueda implicar en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Con esa advertencia, y previendo de antemano que la indagación de este tema supone extenderme sobre una serie de consideraciones que por su complejidad y volumen me obligarían a introducir un tema mono--gráfico dentro de otro, tan solo enunciaré de manera esquemática, ciertos aspectos y claro está como opinión personal sobre la posible --

solución al tema.

En ese entendido, pienso que:

1) Interrogándonos únicamente sobre si el derecho de usufructo legal es o no renunciable, no nos permite encontrar la respuesta precisa al problema suscitado en el ámbito tributario, primero, porque con solo ese razonamiento se esquivo la verdadera naturaleza de las Leyes que se pretenden aplicar; y segundo, porque la respuesta del caso, debe partir de la interrogante de si encierra defraudación fiscal, el hecho de la renuncia del derecho de usufructo legal y jamás polarizar la atención de si es o no renunciable tal derecho, pues su mera respuesta no basta para negar efectos jurídicos a un acto concreto, como luego veremos.

2) El Art. 17, si bien tiene propósitos recaudatorios, de ninguna manera constituye un instrumento de represión al fraude fiscal; en otras palabras, el legislador jamás ha tenido en mente plasmar la irrenunciabilidad del usufructo legal en el Artículo mencionado, sino otra cosa, imputar de terminadas rentas a los titulares del usufructo legal, de tal suerte que para la aplicación del caso, tan solo hay que calificar de manera previa quien o quienes sean sus titulares, y de cuya indagación puede también resultar el caso de que no los haya, como ocurre en las situaciones de los hijos emancipados; o bien, mediante la renuncia de ese derecho, siempre que no se le haya efectivamente negado y declarado la ineficacia jurídica al mismo acto jurídico.

3) La renuncia del derecho de usufructo legal no debe considerarse como una simple disputa doctrinaria, sino al contrario, a la luz del Código Civil. En otras palabras, una cosa es indagar conceptualmente sobre si

es personalísimo o no el usufructo legal y otra cosa es, lo que nuestro legislador ha plasmado al respecto, Lo primero constituye material para el legislador y lo segundo una verdadera proposición jurídica, que presu pone decisión concreta sobre las posiciones doctrinarias existentes.

Es en esa virtud que extraña de sobremanera la tesis mantenida por las Oficinas Administrativas, puesto que a tenor de nuestro Código Civil si bien es cierto que no existe disposición expresa que se pronuncie sobre la prohibición en la renuncia del usufructo legal, los principios contenidos en dicho Ordenamiento jurídico conducen inexorablemente a la admisión del acto de renuncia del derecho de usufructo, como acto válido en sí. Basta para aclarar lo dicho, con el siguiente razonamiento: si no existe ley alguna que permita en su contenido abordar directamente el tema de la renuncia del usufructo legal salvo que se impugne su validez y se cuestione de esa manera, surge como única posibilidad de dar en trada a esta materia, la de indagar en cada caso concreto, si el acto de renuncia ha producido o no consecuencias defraudatorias a las leyes, pero jamás tal indagación se circunscribirá en abstracto a responder si la renuncia produce efectos jurídicos. Digo esto porque aún los mismos actos prohibidos por la Ley de manera expresa, una vez realizados tienen eficacia virtual o efectiva, según sea la sanción contenida en los Códigos. -- Esto quiere decir entonces que en todo momento, y de acuerdo a principios jurídico-privados, se requiere de un pronunciamiento expreso por parte de las autoridades competentes, que deniegue los efectos jurídicos del acto de renuncia del usufructo legal, para cada caso en particular. Esto expli ca lisa y llanamente que no puede bajo ningún aspecto aducirse tan solo

por vía de razonamiento que el acto de renuncia del usufructo legal no produzca eficacia jurídica, sino que debe existir inexorablemente pronun-
ciamiento judicial que en el juicio respectivo le niegue los efectos jurí-
dicos del caso.

Vemos claro así como son dos las situaciones en que pudiera en-
focarse en el ámbito civil el acto de renuncia de tal derecho en un mo--
mento dado; el primero, de que exista disposición expresa en la Ley que lo
prohiba, con la consecuencia de que para negarle los efectos jurídicos a
ese acto, sería ineluctable que hubiera sentencia firme; de lo contrario,
ese acto jurídico, por muy prohibido que fuera, tendría que aceptarse co-
mo válido por los particulares, incluyéndose acá la Dirección General de
Contribuciones Directas salvo claro está, que éstos promuevan las accio-
nes pertinentes con resultados positivos. La otra posición, que es la que
viene al caso, implica otra consideración y es la de que el acto de renun-
cia siempre produce efectos jurídicos, de tal manera que su frustración -
en cuanto a los efectos proyectados en la vida social, solo estarían con-
dicionados al hecho de que tal acto conllevara en sí, defraudación a par-
ticulares o leyes respectivas, aún en este caso, sería del todo necesario
que los interesados promovieran las acciones correspondientes.

4) El Art. 17 jamás prevé como situación legal el derecho de re-
nuncia del usufructo legal y la razón es bien palpable: dicha disposición
no encierra en su ratio legis propósito del legislador de evitar fraudes
a las leyes fiscales como bien lo advertimos en otro tipo de disposiciones,
para el caso, la regulada en el Art. 26 N° 6 de la Ley de la materia. En
consecuencia, cuando se advierte que en la realidad se ha manifestado un

acto de renuncia del usufructo legal, la tarea del intérprete tan solo se contrae a calificar tal acto a fin de establecer si contiene tal renuncia y una vez verificado ello, proceder o no a la aplicación del Art. 17. Es decir pues, que no basta con la mera afirmación de que el usufructo legal constituya un derecho personalísimo y como tal irrenunciable, dado que aún en este caso tendría que hacerse valer como medio de prueba el documento que contenga la sentencia firme en donde se le negaron a ese acto los efectos queridos por el o los contrayentes.

Ahora bien, desde el punto estrictamente tributario, es bien importante tener presente cual sea la posición jurídica de la Dirección General de Contribuciones Directas en lo que respecta a las obligaciones tributarias, la cual consiste en la igualdad de condiciones en que se encuentra ésta en relación con los contribuyentes, de tal suerte que esa Oficina no está dispensada de probar sus afirmaciones, por no gozar de fuero o privilegio probatorio al proceder a determinar los impuestos a los contribuyentes. Este principio por lo demás viene a confirmarse en los Arts. 64, 65, 66 y 67, cuando prescriben las facultades de investigación que la Dirección General de Contribuciones Directas posee (40).

Bajo este aspecto se puede afirmar entonces, que tampoco basta que la Oficina aduzca de que la renuncia del Derecho de Usufructo Legal no tiene eficacia alguna, pues no es problema de criterio el que se plantea en los casos fiscales concretos sino al contrario, un problema estrictamente de prueba, ya que aún aceptando la tesis de la Dirección siempre

(40) Dino Jarach, Curso Superior.....Pág. 415

se haría necesario que al acto concreto le fueran negados los efectos irradiados por su mera celebración, por tratarse en todo caso de una nulidad de carácter sustantivo y no estar por lo demás esa Oficina facultada para declarar nulidades de ésta y de ninguna naturaleza.

Por ello el instrumento idóneo para que la Dirección probara la ineficacia del acto de renuncia, lo vendría a ser forzosamente la certificación de la sentencia definitiva en que se pronunciara la nulidad.

Por otra parte, si lo que la Dirección objeta no es la nulidad - que aparejaría ese acto, sino el fraude manifiesto a la Ley, siempre estaría obligada a demostrar en que consiste el fraude a la Ley Fiscal, dentro del procedimiento de determinación de impuestos; pero lejos de ello, la Oficina tan solo afirma, como si eso bastara para negar o destruir los efectos jurídicos de un determinado acto. Aceptar pues el razonamiento de la Dirección en el sentido de que los actos de renuncia involucran nulidad sustantiva, y como tal aceptarla de pleno derecho, nos induciría a conculcar principios jurídicos positivos que exigen ante tales eventualidades, pronunciamiento expreso por parte de las Autoridades Judiciales sobre la cuestión.

Asimismo, si como se ha dicho, el Art. 17 jamás prescribe que el usufructo legal sea irrenunciable, lo cual tampoco se destaca ni siquiera implícitamente en cualesquiera otra disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la posibilidad de utilizar como argumento de interpretación la consideración de la irrenunciabilidad del usufructo legal se viene a tierra, porque así no tiene cabida en la operación intelectual del intérprete, al no existir como se repite, norma jurídica que permita esa vía

de razonamiento con la finalidad de establecer su correcta interpretación.

Resulta pues inconcuso la falta de consistencia jurídica que acarrea el negar porque sí y a vía de razonamiento, los efectos jurídicos de un acto concreto que contenga la renuncia al derecho de usufructo legal. Esto por lo demás no impide que la Dirección General en uso de sus amplias facultades fiscalizadoras utilice los medios idóneos para comprobar en cada caso, el fraude a la ley fiscal que puede haber suscitado un acto concreto de renuncia, ya que no sería remoto que por el mero hecho de evadir impuestos, un contribuyente recurriera a este acto jurídico, - sin embargo, no siempre será así; y por ello las vías de penetración de la Dirección son bastante palpables: o recurre a demostrar dentro del procedimiento en cada caso, la existencia de fraudes; o promueve un juicio de nulidad del acto concreto de renuncia a fin de destruir sus efectos; o en fin, promueve una reforma a la Ley respectiva en donde se plasme expresamente la medida técnico legislativa idónea para evitar fraudes fiscales por medio de la celebración de actos de renuncia al derecho de usufructo legal.

c) FALLO DE LA HONORABLE SALA DE AMPAROS: Con este epígrafe doy por cerrado, desde el aspecto tributario, el capítulo referente a las consideraciones críticas en torno a la aplicación que dan los Organos de la Administración al Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en virtud de los casos que se le presentan.

Lo que a continuación se analizará, adquiere la relevancia necesaria porque en su respuesta deja al descubierto cual sea la correcta interpretación del referido Art. 17. Así las cosas, transcribiré en primer lugar

un pasaje de la sentencia pronunciada por la Honorable Sala de Amparos, en donde se pronuncia de manera directa sobre lo que el Art. 17 contiene y su significación precisa. Dice así el pasaje aludido que se condensa de la - sentencia pronunciada el día doce de julio de mil novecientos setenta y siete: "... La Sala, por el contrario, estima que para agregarse el ingreso proveniente del usufructo legal a las demás fuentes personales del padre usufructuario y gravarse todas ellas en conjunto, es necesario que dicho ingreso sea percibido realmente por éste para formar parte de los ingresos económicos".

Transcrito el fundamento de la sentencia, considero necesario - ahora acotar en que consistió el caso concreto, para su total inteligibilidad: se trataba de un menor que era socio de una sociedad colectiva y en esa virtud sucedió que en un ejercicio determinado la sociedad pertinente obtuvo utilidades gravables, sobre las cuales pagó el impuesto social. La Dirección General al determinar las utilidades distribuibles dió aplicación al Art. 12 y una vez hecho ésto procedió a imputar las rentas correspondientes del menor así establecidas, al padre legítimo, tal como lo prescribe el Art. 17.

El contribuyente (padre) alegó que no eran imputables tales rentas porque habiendo éstas sido reinvertidas en la misma sociedad, había imposibilidad material de que las PERCIBIERA, tesis ésta que fue avalada por la Honorable Sala como queda dicho.

Expuestos así los hechos, y la tesis judicial sustentada cabe - preguntarse es correcta esa interpretación del Art. 17? Particularmente contesto que no, por las razones siguientes:

- a) El Art. 17, como se reitera, tiene por finalidad exclusiva la de imputar rentas del menor al padre de familia en este caso.
- b) Para ello el legislador recurre a la ficción de considerar realizadores del hecho generador a los padres sobre determinadas rentas que de antemano han sido establecidas como gravables.
- c) El criterio para establecer si dichas rentas están o no gravadas se relaciona directamente con los socios en su condición de realizadores del hecho generador; en otras palabras y para el caso concreto, para determinar las utilidades distribuibles se estima como requisito indispensable, que éstas deban atribuirse a los socios por el mero hecho de venir en esa calidad, siendo entonces que el socio en este caso lo es el menor y jamás el padre.
- d) Consecuentemente, cuando el legislador prescribió LO PERCIBIDO..... no estaba aludiendo de ninguna manera al sistema de efectivo o acumulación como método para computar esas rentas, sino el concepto de PERCEPCION, entendida esta expresión como el aspecto objetivo del hecho generador, o sea, PERCEPCION DE RENTAS. Esta separación conceptual - deviene necesaria, porque nuestra Ley establece criterios definidos para determinar cuando EXISTE VERDADERA PERCEPCION para efectos del nacimiento de obligaciones tributarias, y uno de estos criterios con aplicación exclusiva, lo plasma nuestra Ley, en el caso de situaciones en que se prevé el tratamiento de doble imposición económica de las sociedades colectivas-socios.

Así las cosas, se advierte diáfamanamente el error de esa tesis, el cual consiste: 1) En dejar por sentado que la atribución de rentas debe --

darse necesariamente en función del padre, lo cual no es cierto, porque como se ha dicho, indefectiblemente esa atribución opera en función del menor; y 2) porque aún persistiendo en ese error, se utiliza como criterio de atribución para determinar si el padre ha "percibido" o no esas rentas, el que atiende al sistema de efectivo o devengado, siendo el criterio correcto el de que tan solo haya utilidades distribuibles conforme a la Ley y siempre en función del menor, en este caso socio.

Este segundo error se destaca a su vez por la razón de que la Honorable Sala de Amparos no identifica lógicamente el verdadero significado de la expresión LO PERCIBIDO contenida en el Art. 17.

Por lo demás, me remito a las consideraciones expuestas al precisar a mi entender cual sea la correcta interpretación de la citada disposición legal (41).

2- LEY DE IMPUESTO DE VITALIDAD (SERIE A)

Dentro de la praxis fiscal se da la circunstancia de que al usufructo legal le consideran como un derecho real independiente que viene a formar parte del patrimonio del padre y/o madre de familia en su condición de titulares.

Por mi parte, he tratado de evidenciar el error de esa concepción a través de los capítulos anteriores, y por tal razón me abstengo de propiciar repeticiones innecesarias, no obstante si debo recordar de manera esquemática cual es mi conclusión al respecto: afirmo en definitiva - que el usufructo legal no constituye realidad jurídico tributaria y por

(41) Vease Capítulo V de esta obra.

tanto en ningún momento cabe concebirlo como elemento configurador del hecho generador pertinente, siendo su consecuencia inmediata la realización integral del principio general tributario consagrado en nuestras leyes y que viene a constituirlo la situación de que son los menores de edad como titulares de los bienes quienes resultan obligados al pago de las deudas tributarias ocasionadas por este tributo, debiendo por tanto computar en sus declaraciones el valor total de sus bienes, sin desmembración alguna. De igual forma afirmo que no cabe imputar a persona alguna ese derecho, porque como se ha visto, en la Ley de Impuesto de Vialidad no existe disposición alguna que impute al padre y/o madre de familia el usufructo legal para efectos impositivos, como bien sucede en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, solo resta para reafirmar mi tesis, ver la situación emergente del Art. 12 de la Ley de Impuesto de Vialidad, y que se destaca de acuerdo a la interrogante siguiente: se permite conforme al Art. 12, la aplicación analógica del Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,, o más bien se confirma en dicha disposición la no aplicabilidad de esa situación legal ?

Ubicados ante el problema, me propongo de manera esquemática - hacer unas breves consideraciones sobre la cuestión, con los cuales creo particularmente dar la respuesta idónea.

a) El Art. 12 tiene por objeto permitir a los funcionarios competentes al aplicar el Impuesto de Vialidad, Serie A, recurrir a aquellas disposiciones y procedimientos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, salvo en lo que respecta a las situaciones que se contienen en

la fórmula "En todo lo que permita la naturaleza del Impuesto de Vialidad Serie A". b) Ahora bien, si el propósito del Art. 17 como se ha dejado es establecido, se manifiesta en la imputación de rentas ajenas a los titulares del usufructo legal conforme al Código Civil, lo cual trasladado a este im puesto significaría, imputar el valor del derecho del Usufructo legal a los titulares del mismo, podría afirmarse que la materia así regulada no ven dría a afectar a la naturaleza del Impuesto de Vialidad, Serie A ?. c) La respuesta anterior, presupone a su vez encontrar el significado de la fórmula antes mencionada, la cual se contrae en definitiva a separar conceptualmente las normas sustantivas de las normas procedimentales contenidas en estas leyes. En otras palabras, son las normas de carácter sustantivo y por lo demás aquellas que tienden a determinar los sujetos y objetos de la imposición, las que no pueden modificarse mediante la aplicación del Art. 12; es decir pues, que la naturaleza del Impuesto de Vialidad, Serie A, se viene a precisar mediante aquellas disposiciones que tienen por ob jeto delimitar de manera expresa cada uno de los elementos necesarios para estructurar los tributos. (42)

Comprendida así la fórmula antes mencionada, estamos ahora en po sibilidad de dar respuesta a la interrogante planteada, y no es otra que la siguiente: si la Ley de Vialidad al precisar los elementos del tributo, atribuye a los menores la condición de sujetos pasivos de la obligación tributaria, y si además los considera titulares de los bienes en plena propiedad, al aplicar el Art. 17 por vía analógica, forzosamente se estaría

(42) Gian Antonio Micheli, Curso de Derecho Tributario, pág. 132 y sgts.
Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, Tomo I, pág. 119

modificando la estructura del Impuesto de Vialidad Serie A, con la consecuencia de que vendría a contradecir por esa vía, la naturaleza de este impuesto, y por ende, a violar el referido Art. 12. Este razonamiento explica por lo demás como en la Ley de Impuesto sobre la Renta el mismo legislador al incorporar la ficción dentro del contexto de la referida Ley, la hizo participar en la naturaleza del tributo.

Es decir pues, que no puede mediante vía de interpretación pretender darse aplicación al Art. 17 en relación con el citado Art. 12. Esta conclusión se reafirma desde otro aspecto, cual es la situación de - que si admitiéramos semejante reenvío implícitamente, tal proceder conculcaría el principio de Legalidad consagrado en nuestra Constitución Política, principio éste que en el fondo viene a fundamentar en parte, las razones del legislador para poner límites al Art. 12 mediante la fórmula destacada, ya que es obvio de que si sólo al legislador le corresponde imponer tributos precisando para ello cada uno de sus elementos, solo a él corresponde, modificar la naturaleza de los mismos de manera expresa, por lo que no se podrá por vía de interpretación atentar contra semejante principio, modificando los elementos del tributo. d) Queda en fin confirmado, que para que para que trasciendan los efectos jurídicos positivos del Art. 17 a este impuesto, es necesario que el legislador se pronuncie de manera expresa al respecto, siendo indiferente que vía técnico-legislativa utilice para tal efecto.

Dilucidada así la cuestión, se mantiene en pié la validez y consecuencia práctica de mi tesis que se sintetiza en la siguiente afirmación: QUE NO PUEDE Y NO DEBE GRAVARSE AL PADRE DE FAMILIA EN LO CONCERNIENTE AL

DERECHO REAL DE USUFRUCTO LEGAL, CORRESPONDIENDO ENTONCES A LOS HIJOS MENORES INCORPORAR EN SUS RESPECTIVAS DECLARACIONES EL VALOR TOTAL DE LOS BIENES DE SU PROPIEDAD.

3.- LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.- He dejado para un último párrafo y deliberadamente de manera separada, lo relacionado con el Impuesto Territorial Agropecuario de reciente vigencia*, por estimar que tratándose de un tributo, que aunque todavía no permite analizar situaciones concretas, sí en cambio da pauta para expresar ciertas consideraciones personales en lo referente a su contenido, así como para destacar las diferencias con el Impuesto de Vialidad Serie A y por supuesto, su repercusión, en cuanto a la tesis por mi sostenida a través de estas páginas.

Así las cosas entro en materia: cabe en primer lugar, señalar tan solo que este impuesto pretende utilizarse como instrumento de la función social de la propiedad rústica, absteniéndome por razones obvias de incursionar en la compleja tarea crítica desde el aspecto político-económico y desde luego, a la luz de principios político-tributarios.

En segundo lugar, si es oportuno hacer un somero análisis de las disposiciones contenidas en dicha Ley, a fin de prever en lo posible, futuros aspectos polémicos que a lo mejor surgirán en su aplicación. En esa virtud y bajo dicha vía metodológica, aflora de inmediato el inciso último del Art. 1 que reza: " ... Pagado el impuesto por las Sociedades, quedan extentos de éste sus socios. " Qué significado encierra esta disposición? estamos en presencia de una verdadera exención? Veamos.... si como se ha dicho anteriormente, toda exención presupone que en principio ha nacido una obligación tributaria a raíz de haberse realizado el hecho --

* Vigente desde el 31 de diciembre de 1977, según DQ N° 435, publicado en Diario Oficial N° 238, Tomo 257, del día 22 de diciembre de 1977.

generador, parece imposible concebir que estemos en presencia de un supuesto exento, por la sencilla razón de que si el hecho generador objetivamente considerado en su aspecto material, se refiere a bienes inmuebles rústicos y derechos reales de nuda propiedad y usufructo que recaigan sobre dichos bienes, claramente vemos que los titulares de esos bienes lo serán en la realción sociedad-socios, las sociedades; y en ese entendido, el socio jamás tendrá titularidad alguna sobre los mismos, por poseer tan solo un derecho in abstracto que no permite su concreción en cualesquiera de los elementos patrimoniales de la sociedad. Si esto es así, qué se ha querido entonces plasmar en esa disposición? tal vez responsabilidad para los socios en las obligaciones que surgan a raíz de este tributo para con las sociedades; o acaso debemos entender que ha sido un lapsus del legislador?

Dejo tan solo planteada la interrogante, pues mi propósito se contrae a señalar un tema de futura controversia dentro de la praxis fiscal.

Un segundo aspecto consiste en cual sea el contenido que deba darse al concepto de bienes inmuebles para los efectos de esta Ley, porque, si bien es cierto no se contiene concepto preciso alguno, si existe una disposición que propicia esta meditación. En efecto, si aceptamos como concepto de bienes inmuebles, la delimitación dada por nuestro Código Civil, no tiene sentido hablar de maquinaria y equipo como exactamente se hace en el Art. 5 lit. d), puesto que dentro de la concepción civilista, dichos objetos siempre constituyen bienes muebles. Así las cosas, puede afirmarse que nuestro legislador tributario está ampliando a estos efectos, el concepto civilista de bienes inmuebles? De la respuesta que se obtenga dependerá las consecuencias jurídicas porque, si aceptamos que el concepto a

considerar es el civilista, no tiene razón de ser la parte acá subrayada de la disposición contenida en el Art. 5 lit d), cuando dice:... "incluyendo el valor del terreno, maquinaria y demás equipo que sean necesarios para el desarrollo de tales actividades". Si por el contrario, se acepta una concepción tributaria en esos términos, todos aquellos sujetos pasivos que posean esos objetos y que no se destinen a ninguna de las finalidades ahí especificadas, tendrán forzosamente que incluir en su declaración, los valores respectivos y pagar por ende, el impuesto sobre el valor total de los bienes inmuebles rústicos así concebidos.

Un tercer aspecto lo encontramos en el Art. 5 lit c) inciso segundo que prescribe: " Se comprenden en esta deducción el valor de las obras y servicios actuales y futuros." (subrayado es mío). Resulta curiosa la expresión subrayada, puesto que en el primer inciso de esa disposición, si bien se alude a "servicios", lo hace exclusivamente con la finalidad de identificar aquellas obras cuyo valor será deducible; sin embargo, el inciso segundo cuando alude a servicios, ya lo toma como deducción independiente y en esa virtud permite también que su valor sea deducible. Dado este otro alcance, me parece que, técnicamente, esa expresión debió haberse omitido en el inciso segundo, por considerar ese supuesto comprendido en el Art. 8 de la misma Ley. Es decir pues, que el legislador debió haber previsto esta situación más bien como erogación que como valor, con la consecuencia de que en ese entendido, jamás podría dar lugar a equívocos conceptuales que pudieran permitir una doble deducción, pues no sería raro si en el reglamento no se precisa bien que los sujetos pasivos aplicaran las erogaciones que implican los servicios gratuitos de enfermería, medicinas,

profesores, laboratorios, etc., de conformidad al Art. 5 Lit. d) y de igual manera esas erogaciones las aplicaran conforme al Art. 8.

Un cuarto aspecto, el cual resulta de suma importancia, lo constituye el Art. 4 de la referida Ley, pues lo que en ella se contiene es la regla de que para determinar el valor real o comercial de los inmuebles rústicos, debe de estarse en todo momento a los módulos o coeficientes de valoración que supuestamente el reglamento detallará. Esto quiere decir entonces que en todos aquellos impuestos en donde sea necesario valorar los bienes inmuebles rústicos para cuantificar obligaciones tributarias, deberá hacerse conforme al reglamento de la presente Ley, claro está, sin desnaturalizar las reglas particulares de cada tributo, regulación esta que se extiende a los casos comprendidos en el Art. 15 de la Ley de Vialidad cuando da reglas específicas para valorar el usufructo y la nuda propiedad. El siguiente ejemplo aclarará lo que a mi entender sea el significado que parece desprenderse del Art. 4: supongamos que se determina conforme a esta Ley que un inmueble rústico vale doscientos mil colones, es este valúo el que servirá de base para aplicar el Art. 15 de la Ley de Vialidad y así, para citar el caso de constitución de usufructo a título oneroso - el usufructuario tendría que computarse cien mil colones y el nudo propietario, cien mil colones. De igual forma operará ese valúo en los diversos tributos que requieran de valoración, pues el asignado conforme al procedimiento de valuación que se contenga en el reglamento, es el que servirá de base para los efectos de las diversas leyes tributarias pertinentes.

Entendido así ese artículo, cómo conciliarlo entonces con las disposiciones contenidas en la Ley de Catastro sobre este mismo aspecto? me

parece que al elaborar el reglamento respectivo, no se podrá soslayar esta situación, por lo que me abstengo de anticipar comentario alguno al respecto.

Lo que si es importante destacar es la circunstancia de que si en el reglamento de esta Ley, se da atención debida a los procedimientos de valuación, fijando para el caso, módulos, coeficientes factores, etc., los contribuyentes resultarán totalmente beneficiados, puesto que ello le permitirá defender sus derechos ante las oficinas administrativas (tributarias). Digo esto porque lamentablemente hasta la fecha, los valúos fiscales constituyen un dogma tal, que es imposible siquiera conocer su mecanismo técnico y de más está aducir razones jurídico-constitucionales, en los recursos de impugnación respectivos.

Un último aspecto a considerar de la referida ley, lo vemos en el Art. 7 inc. 2 en relación al Art. 9.- Efectivamente, sabido es que en las leyes de Impuesto sobre la Renta y de Vialidad, dada la estrecha relación en lo concerniente a su estructura administrativa, se distinguen ciertos casos de obligados a declarar, independientemente de su condición de sujetos pasivos como realizadores del hecho generador, por lo que se dan situaciones en que por el mero hecho de estar obligados a declarar conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, su obligación se exige también para efectos de la Ley de Vialidad y viceversa, y sin consideración alguna a su condición de sujetos pasivos. En este impuesto por el contrario, siempre coincidirá la persona obligada a declarar con la persona obligada a pagar el tributo, pero, en qué momento se incurre en la obligación de declarar?... Si concebimos que en el inciso segundo del Art. 7 de la Ley en cuestión, se

contiene una situación de mínimo no imponible, viene a suceder que sujeto pasivo del impuesto es todo aquel que sea realizador del hecho generador incluyendo su aspecto cuantitativo, que en este caso se concreta en la can- tidad de cuatrocientos mil colones en adelante; o sea pues, que estarán obligados a declarar a partir de ese monto, todos los sujetos pasivos que sean titulares de los bienes en cuestión, sin que por otra parte, el Art. 10 permita el reenvío a las situaciones contenidas en la Ley de Impuesto - sobre la Renta como obligaciones formales de declarar, ello porque como se dijo, en la ley en comento, la obligación formal de declarar se asocia directamente a la condición de sujeto pasivo. Si en cambio se considera que la deducción de los doscientos mil colones, contenida en el Art. 7, es un caso de mínimo exento, la obligación de declarar se advertirá cuando, en cada caso concreto, el monto gravable exceda de está misma cantidad. Por lo demás, de la adopción de estos criterios, dependerá también la aplicación de la alícuota correspondiente.

En tercer lugar, señalaré de manera suscita tres diferencias sus- tanciales en cuanto a los Impuestos de Vialidad y el Territorial. Así las cosas, la primera y más importante atiende a su ámbito objetivo, ya que en la Ley de Impuesto de Vialidad se grava el patrimonio del sujeto pasivo, - mientras que en este impuesto que comentamos, solo se grava determinados - bienes. Consecuencia de ello es que, mientras para el Impuesto de Vialidad el pasivo se toma como elemento determinante del patrimonio; en este impues- to, las deducciones permitidas no guardan relación directa con los elementos pasivos de dichos bienes, sino más bien atendiendo al aspecto teleoló- gico de este gravamen, razón por la cual induce a pensar e interrogarnos

si más bien las situaciones contempladas en el Art. 5 constituyen hipótesis de no sujeción y no como pareciera advertirse, elementos de la base imponible. De ser cierto esto, no tendría entonces por qué formularse en las declaraciones pertinentes los valores correspondientes a los bienes así excluidos. Esta respuesta por lo demás requiere de un análisis más detenido.

Desde el punto de vista de los sujetos pasivos, la diferencia es - palmaria, puesto que para el impuesto de Vialidad, las personas jurídicas domiciliadas no constituyen elemento subjetivo del hecho generador, situación que si acontece en el impuesto en comento.

En cuanto a la alícuota, también se advierte su diferencia, puesto que en el Impuesto de Vialidad la alícuota es progresiva y en el Territorial proporcional. También las hay otras que derivan de la propia naturaleza del mismo Impuesto Territorial como instrumento de la función social, tales como las deducciones en sus diversos aspectos.

Por último, y en atención a mi tesis, me parece impostergable formular la siguiente pregunta: Cuando el Art. 1 alude al USUFRUCTO, debe comprenderse al usufructo legal para los efectos de la referida Ley?.... Contesto que no, porque si los menores de edad también han sido considerados sujetos pasivos como realizadores del hecho generador, tampoco tiene cabida el usufructo legal como materia imponible y por tal razón le son aplicables todas las argumentaciones plasmadas en esta tesis con respecto al Impuesto de Vialidad serie A.

Cierro así esta tesis con la siguiente afirmación: QUE CONFORME A NUESTRO ORDENAMIENTO LEGAL TRIBUTARIO, EL USUFRUCTO LEGAL NO PUEDE - TRASCENDER SUS EFECTOS JURIDICO-PRIVADOS, AL AMBITO TRIBUTARIO, POR NO -

EXISTIR DISPOSICION LEGAL ALGUNA QUE PERMITA SU INCLUSION, SALVO CLARO
ESTA, EN LO QUE ATÁNE AL ART. 17 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Y EN LOS LIMITES AHI PRECISADOS.-

BIBLIOGRAFIA

1.- ANTONIO BERLIRI

Principios de Derecho Tributario Vol: I y II - Editorial de Derecho Financiero.

2.- DINO JARACH

-Curso Superior de Derecho Tributario. Editorial Liceo Profesional CIMA (Buenos Aires).

-El Hecho Imponible. Editorial Abeledo-Perrot, 2a. Edición, Buenos Aires.

3.- GIAN ANTONIO MICHELI

Curso de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero-Madrid.

4.- JOSE LUIS PEREZ DE AYALA

Derecho Tributario - Tomo I Editorial de Derecho Financiero -Madrid.

Las Ficciones del Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

5.- FERNANDO SAINZ DE BUJANDA

-Hacienda y Derecho - Tomos IV - III - VI - Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

6.- GIULIANI FONROUGE

- Derecho Financiero - Vols. I y II, 2a. Edición, Ediciones de Palma Buenos Aires.

- Impuesto a la Renta. Ediciones de Palma - Buenos Aires 1973

7.- AMILCAR ARAUJO FALCAO

El Hecho Generador de la Obligación Tributaria - Ediciones de Palma Buenos Aires 1964.

- 8.- EZIO VANONI
Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias-Institutos de Estudios fiscales - Ministerio de Hacienda - España - 1973.
- 9.- LUIS ILLANES
Derecho Tributario - Publicaciones del CIET -- 1972
- 10.-J.M. TEJERIZO LOPEZ
La Reforma Tributaria Italiana. - Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda - España 1974
- 11.- NARCISO AMOROS
Derecho Tributario - Editorial de Derecho Financiero - Madrid 1970
- 12.- LELLO GINGEMI
Tratado de Hacienda Pública - Vol. I - Editorial de Derecho Financiero Madrid - 1964
- 13.- JOSE LARRAZ
Metodología Aplicativa del Derecho Tributario - Editorial Revista de Derecho Privado - Madrid 1952.
- 14.- FRITZ NEUMARK
-Principios de la Imposición.- Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda - España 1974
-Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista - Editorial de Derecho Financiero - Madrid - 1964
- 15.- ALFONSO GOTA LOSADA
Tratado del Impuesto sobre la Renta - Tomo V - Editorial de Derecho Financiero - Madrid 1973
- 16.- ALVARO MAGAÑA
- Impuesto sobre la Renta - Editorial Universitaria de El Salvador 1968

-La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915 - Publicaciones del Banco Hipotecario.

17.- JOSE FERNANDEZ ALVAREZ-CASTELLANOS

El Patrimonio como Materia Impositiva - Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1970

18.- LUIS PEREZAGUA CLAMAGIRAND

La Prueba en el Derecho Tributario.- Instituto de Estudios Fiscales Madrid - 1975

19.- EMILIO BETTI

Interpretación de la Ley de los Negocios Jurídicos. Editorial de Derecho Financiero - Madrid 1971

20.- LUIS CORONEL DE PALMA

Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado VI-Semana de Estudio de Derecho Financiero - Madrid - 1958

21.- LUIS CLARO SOLAR

Explicaciones del Derecho Civil Chileno - Tomos I y III Imprenta Cervantes - Chile - 1952

22.- FELIPE CLEMENTE DE DIEGO

Instituciones del Derecho Civil - Tomos I y III - Madrid 1959

23.- FEDERICO PUIG PEÑA

Compendio de Derecho Civil Español - Tomos II y V - Editorial Aranzadi - Pamplona 1972

24.- GIACOMO VENEZIAN

Usufructo, Uso y Habitación - Tomo I - Revista de Derecho Privado Madrid 1958.

25.- FRANCESCO CARNELUTTI

Metodología del Derecho - Uteha - México - 1962

26.- Códigos de la República de El Salvador.

27.- Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda - Tomo I

28.- Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1915 y 1951.