

343.000  
C 146 C  
146 H  
F. J. Y. E. S.  
C. J. 1

970981

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS  
SOCIALES

TESIS DOCTORAL



COMENTARIOS A LA LEY DE  
IMPUESTO SOBRE DONACIONES

PRESENTADA POR

MAURICIO ROBERTO CALDERON

EN EL ACTO PUBLICO DE SU DOCTORAMIENTO

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA

DICIEMBRE DE 1964.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

UES BIBLIOTECA CENTRAL  
  
INVENTARIO: 10122131

R E C T O R

DR. FABIO CASTILLO FIGUEROA

S E C R E T A R I O G E N E R A L

DR. MARIO FLORES MACALL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y  
CIENCIAS SOCIALES

D E C A N O

DR. ROBERTO LARA VELADO

S E C R E T A R I O

DR. MANUEL ATILIO HASBUN

JURADOS QUE PRACTICARON LOS  
EXAMENES GENERALES PRIVADOS  
Y APROBARON ESTA TESIS DOCTORAL

TRIBUNAL DE CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

PRESIDENTE : DR. REYNALDO GALINDO POHL

PRIMER VOCAL : DR. ABELARDO TORRES

SEGUNDO VOCAL : DR. FRANCISCO JOSE RETANA

TRIBUNAL DE MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

PRESIDENTE : DR. ROBERTO LARA VELADO

PRIMER VOCAL : DR. FRANCISCO BERTRAND GALINDO

SEGUNDO VOCAL : DR. JORGE ALBERTO HUETE

TRIBUNAL DE MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE : DR. ENRIQUE BORG BUSTAMANTE

PRIMER VOCAL : DR. JORGE ALBERTO BARRIERE

SEGUNDO VOCAL : DR. JOSE ENRIQUE SILVA

ASESOR DE TESIS

DR. JOSE ROMEO FLORES

APROBACION DE TESIS

PRESIDENTE : DR. ROBERTO LARA VELADO

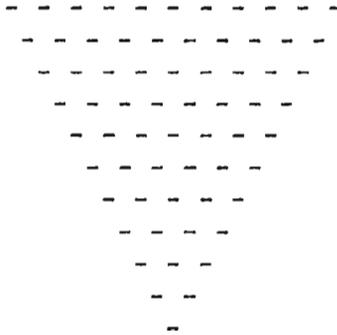
PRIMER VOCAL : DR. MANUEL ATILIO HASBUN

SEGUNDO VOCAL : DR. FRANCISCO BERTRAND GALINDO

## I N D I C E

- I) CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS IMPUESTOS: HISTORIA, CONCEPTO Y NATURALEZA. FUNDAMENTACION, OBJETO, FUENTES. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS. SISTEMA TRIBUTARIO DE IMPUESTO UNICO.
- II) IMPUESTO SOBRE EL TRAFICO PATRIMONIAL.
- III) LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES: HISTORIA Y OBJETO.
- IV) LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES. HISTORIA. OBJETO. SUJETOS. ALGUNOS COMENTARIOS A LOS ACTOS QUE ORIGINAN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES (OBJETO DEL IMPUESTO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CODIGO CIVIL).
- V) OPERACIONES CONSIDERADAS POR LA LEY COMO DONACIONES: CLASE DE PRESUNCION. COMO HA SIDO CONSIDERADA POR LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS. LA DONACION PRESUNTA Y LA FE DEL NOTARIO.
- VI) ACUMULACION DE DONACIONES.
- VII) TARIFA PARA EL PAGO DEL IMPUESTO. ESTUDIO DEL ARTICULO 5o. EN RELA--CION CON EL ARTICULO 7 DE LA LEY DE GRAVAMENES DE SUCESIONES.
- VIII) SANCIONES QUE LA LEY IMPONE: DECLARACION EXTEMPORANEA. FALSA DECLA-RACION. SANCIONES A TERCEROS.
- IX) REDUCCIONES Y RECARGOS.
- X) FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD. EXAMEN DEL ARTICULO 9o.
- XI) FUNCIONARIOS QUE INTERVIENEN EN LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO. ATRIBU-CIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS. ATRIBUCIONES DEL REPRESENTANTE DEL FISCO. OTROS FUNCIONARIOS OBLIGADOS POR LA LEY.
- XII) PROCEDIMIENTO PARA EL PAGO: PRIMERA INSTANCIA, INVESTIGACION PERI--CIAL. CRITICA.

- XIII) RECURSOS: REVISION, APELACION: PROCEDIMIENTOS DE SEGUNDA INSTANCIA.  
AMPARO CONSTITUCIONAL.
- XIV) PAGO DEL IMPUESTO: EPOCA ORDINARIA PARA HACERLO. PLAZO PARA EL PAGO.  
IMPUESTO EN MORA.
- XV) OTROS IMPUESTOS RELACIONADOS CON EL DE DONACIONES.
- XVI) LEGISLACION COMPARADA.
- XVII) SUGERENCIAS DE REFORMAS A LA LEY DE DONACIONES.



DEDICO ESTA TESIS:

A MI PADRE, ROBERTO A. CALDERON,

A ÉL, DESPUÉS DE DIOS, DEBO LA CULMINACIÓN DE MI CARRERA Y PARA QUIEN NO EXISTE FORMA DE EXPRESARLE MI CARÍÑO, GRATITUD Y RECONOCIMIENTO.

A MI TÍA, MARTHA CALDERON,

EN REALIDAD, MI VERDADERA MADRE. SU ABNEGACIÓN Y SACRIFICIO HAN SERVIDO DE GUÍA EN MI VIDA Y CONTRIBUIDO A QUE ALCANZARA MI META.

A DOÑA ANGELINA CALDERON, MI ABUELA,

EJEMPLO DE TERNURA, DEDICACIÓN Y ENTEREZA.

A MIS TÍAS:

GRACIELA CALDERON, CON TODO CARÍÑO, Y

MARIA MERCEDES CALDERON DE MENA,

MODELO DE HIJA, HERMANA, ESPOSA Y MADRE; INFORTUNADAMENTE NO VERÁ LA CULMINACIÓN DE MIS ANHELOS ESTUDIANTILES, POR HABERNOS PRECEDIDO EN EL VIAJE SIN RETORNO: DESCANSA YA, EN LA PAZ DEL SEÑOR, DESDE EL VEINTINUEVE DE AGOSTO DE ESTE AÑO.

A MI HERMANA, GLORIA RUTH CALDERON,

CON ENTRAÑABLE AFECTO.

LOS FARISEOS TRATANDO DE SORPRENDER A JESÚS EN LO QUE HABLASE, LE ENVIARON SUS DISCÍPULOS CON ALGUNOS HERODIANOS QUE, COMO SE SA BE, FORMABAN EL PARTIDO POLÍTICO DE HERODES, Y ERAN PARTIDARIOS DE LA DOMINACIÓN ROMANA; LE DIJERON: "MAESTRO, SABEMOS QUE ERES VERAZ, Y QUE ENSEÑAS EL CAMINO DE DIOS CONFORME A LA PURA VERDAD, SIN RESPETO A NADIE; PORQUE NO MIRAS A LA CALIDAD DE LAS PERSONAS. ESTO SUPUESTO, DINOS QUÉ TE PARECE DE ESTO: ¿ES O NO ES LÍCITO PAGAR TRIBUTO AL CÉSAR?"

A LO CUAL JESÚS, CONOCIENDO SU MALICIA, RESPONDIÓ: "¿POR QUE ME TENTÁIS, HIPÓCRITAS? ENSEÑADME LA MONEDA CON QUE SE PAGA EL TRIBUTO." Y ELLOS LE MOSTRARON UN DENARIO.

Y JESÚS LES DIJO: ¿DE QUIÉN ES ESTA IMAGEN Y ESTA INSCRIPCIÓN? RESPÓNDENLE: DEL CÉSAR. ENTONCES LES REPLICÓ: "PUES DAD AL CÉSAR LO QUE ES DEL CÉSAR, Y A DIOS LO QUE ES DE DIOS". CON CUYA RESPUESTA SE QUEDARON ADMIRADOS, Y DEJÁNDOLE, SE FUERON. (EVANGELIO "EL TRIBUTO AL CESAR", SAN MATEO Mr 12, 13-17; Lc 20, 20-26).

COMENTARIOS A LA LEY DE  
IMPUESTO SOBRE DONACIONES

I - CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS IMPUESTOS: HISTORIA, CONCEPTO Y NATURALEZA. FUNDAMENTACION, OBJETO, FUENTES. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS. SISTEMA TRIBUTARIO DE IMPUESTO UNICO.

EN LA ANTIGÜEDAD, COMO EXACCIONES SEMEJANTES A LOS IMPUESTOS, ENCONTRAMOS LOS DERECHOS ADUANEROS DE TRÁNSITO Y LOS DERECHOS DE MERCADO. EN ROMA SE ORGANIZÓ EL TELONIUM, CON EL OBJETO DE RECAUDAR RECURSOS FINANCIEROS, GRAVANDO LAS OPERACIONES COMERCIALES QUE SE REALIZABAN POR LOS PUERTOS ROMANOS, ESTE DERECHO SÍ SE LLAMÓ PORTORIUM, CONSISTÍA EN UN TANTO POR CIENTO, QUE VARIABA DEL DOS AL CINCO, SOBRE EL VALOR DE LAS MERCADERÍAS OBJETO DEL TRÁFICO.

EN GRECIA SE CONOCIERON TAMBIÉN LOS IMPUESTOS ADUANEROS.

HEEREN, EN SU LIBRO "IDEAS SOBRE LA POLÍTICA Y EL COMERCIO DE LOS PUEBLOS DE LA ANTIGÜEDAD", OPINA QUE LAS CIUDADES DE ATENAS FUERON INSTITUIDAS EXCLUSIVAMENTE PARA ARBITRAR RECURSOS FISCALES DESTINADOS AL ERARIO PÚBLICO. LOS DECASTOLOGOS, ERAN CIUDADANOS ATENIENSES ENCARGADOS DE RECAUDAR EL USUFRUCTO DE ADUANAS Y LAS MERCANCÍAS QUE ENTRABAN POR EL EMPORIUM SE GRAVABAN CON CUOTAS ENTRE EL DOS Y EL DIEZ POR CIENTO DE SU VALOR, SEGÚN LAS NECESIDADES DEL ERARIO. POSTERIORMENTE, SE RESTRINGIERON LAS EXPORTACIONES DE CEREALES CON EL OBJETO DE EVITAR QUE SE ACAPARARAN LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS, EVITANDO CON ELLO QUE LA CARENANCIA DE MEDIOS DE SUBSISTENCIA PRODUJERA CRISIS SOCIALES. COMO PUEDE VERSE, ESTE ES EL MÁS REMOTO ANTECEDENTE DE LAS DISPOSICIONES PROTECCIONISTAS.

EN LA EDAD MEDIA, DURANTE LA DOMINACIÓN DE LOS ÁRABES EN LOS REINOS DE CÓRDOVA, ANDALUCÍA, SEVILLA Y GRANADA, FUÉ GRAVADO EL COMERCIO DE MERCADERÍAS

-----

CON EL ALMOJARITAZGO MAYOR, SI PROVENÍAN DEL EXTRANJERO Y APLICABAN EL ALMOJARITAZGO MENOR A LAS OPERACIONES DEL COMERCIO INTERIOR Y A LA CIRCULACIÓN DE LAS MERCANCÍAS POR LA ZONA ADUANERA INTERIOR. ESTE GRAVAMEN CONSISTÍA EN UN PORCENTAJE ENTRE EL 10 AL 15 POR CIENTO AD-VALOREM DE LAS MERCANCÍAS Y, CON EL "AZAQUE" ERA LA MÁS PRODUCTIVA FUENTE DE LA HACIENDA DE LOS REINOS ÁRABES EN LA PENÍNSULA IBÉRICA. EL AZAQUE ERA UN TRIBUTO QUE LOS MUSULMANES TENÍAN LA OBLIGACIÓN DE PAGAR Y CONSAGRAR A DIOS. LOS ÁRABES CONSIDERABAN LA RENTA DE SUS ADUANAS EL MAYOR RECURSO DE SU SISTEMA FINANCIERO.

LAS NECESIDADES DE LA RECONQUISTA FUERON PROVEÍDAS POR LOS PRIMEROS REYES DE LEÓN, IMPLANTANDO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS RENTAS REALES, QUE, HASTA EL SIGLO XIII, CONSTITUYERON LOS RECURSOS DE LA HACIENDA CASTELLANA, JUNTAMENTE CON EL INGRESO PRODUCIDO POR LOS DIEZMOS DE LA PRODUCCIÓN AGRARIA, EL QUINTO DEL BOTÍN DE GUERRA Y EL DERECHO DE MONTAZGO, QUE ERA UN TRIBUTO QUE POR EL TRÁNSITO DE SUS REBAÑOS ESTABAN OBLIGADOS A PAGAR LOS GANADEROS.

LOS PRIMEROS REYES CRISTIANOS, SOSTENÍAN SU HACIENDA, EN LOS PRIMEROS TIEMPOS DE LA RECONQUISTA, CON LOS TRIBUTOS DE "MONEDA TORERA", "YANTAR", "TONSADERA" Y "MANERIA", CON LOS DERECHOS DE PORTAZGO, DIEZMO, ALCABALA, SALINAS Y CON EL IMPUESTO PERSONAL DE CAPITACIÓN.

CUANDO LA CONQUISTA DE CASTILLA SE CONSOLIDÓ, SE NORMALIZARON LAS RELACIONES COMERCIALES Y SE ENSANCHARON LAS FRONTERAS, ESTABLECIÉNDOSE DESDE EL SIGLO XII EL "DIEZMO DE MAR", DERECHO DE PUERTO QUE SE IMPUSO A LAS MERCANCÍAS Y QUE FUÉ ABOLIDO POR FERNANDO III, SIENDO RESTITUIDO POR ALFONSO X. EL "DIEZMO DE MAR" ERA UN PRIVILEGIO CONCEDIDO A LAS CIUDADES MARÍTIMAS, QUE OBTENÍAN SUS RECURSOS FISCALES SIN LA INTERVENCIÓN DEL PODER REAL.

EN LAS SIETE PARTIDAS ENCONTRAMOS TAMBIÉN DISTINTAS LEYES DE CARÁCTER FISCAL, A TRAVÉS DE LAS CUALES, SE REGLAMENTARON, POR ALFONSO X LAS TRANSACCIONES COMERCIALES EN LAS FERIAS CASTELLANAS Y SE ESTABLECIÓ EL PORTAZGO QUE EN SUS OPERACIONES DEBÍAN PAGAR LOS MERCADERES. -----

EN INGLATERRA APARECEN EN EL SIGLO XII, IMPUESTOS DIRECTOS SOBRE EL PATRIMONIO, QUE ERAN OBLIGATORIOS PARA TODOS Y EXACCIONES QUE SE SATISFACÍAN EN DETERMINADOS CASOS Y POR PERSONAS DETERMINADAS. HABÍA UN IMPUESTO TERRITORIAL Y UNA ESPECIE DE IMPUESTO SOBRE EL PRODUCTO GRAVABA EL PATRIMONIO MOBILIARIO, CON CUOTAS VARIABLES, QUE ERAN EL DIEZMO O EL QUINCEAVO. QUIEN SE EXIMÍA DEL SERVICIO MILITAR QUEDABA OBLIGADO AL PAGO DE UN IMPUESTO. POR EL AÑO DE 1291 LOS BARONES CONSIGUEN EL DERECHO DE CONCESIÓN DE INGRESOS.

A PRINCIPIOS DEL SIGLO XIV SE ESTABLECE UNA MODALIDAD DE IMPOSICIÓN DIRECTA Y FIJA QUE TIENDE A TRANSFORMAR TODAS LAS EXACCIONES QUE RECAEN SOBRE LA TIERRA, EN UN IMPUESTO GENERAL SOBRE LA TIERRA Y TODAS LAS EXACCIONES PERSONALES EN UN IMPUESTO UNIFORME SOBRE LA RENTA. DE LO ANTERIORMENTE EXPUESTO, PUEDE VERSE QUE, INGLATERRA, AL FINALIZAR LA EDAD MEDIA, PONE EN PRÁCTICA LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD Y UNIFORMIDAD DE LOS GRAVÁMENES Y SUPRIME LOS PRIVILEGIOS TRIBUTARIOS, ADELANTÁNDOSE CON ELLO, A LOS PAÍSES TERRITORIALES.

EN EL SIGLO XVI SE ELEVAN LAS CUOTAS DE LOS IMPUESTOS Y SE ESTABLECEN IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS DE CAPITACIÓN SIMPLE Y CLASIFICADA Y DE CLASES. APARECE EN ESA ÉPOCA, LA IMPOSICIÓN INDIRECTA, EN FORMA DE DERECHOS ADUANALES QUE SE COBRAN EN LAS FRONTERAS Y QUE PRODUCEN LA MAYOR PARTE DE LOS INGRESOS.

LOS ANTIGUOS IMPUESTOS DIRECTOS SON SUSTITUIDOS, EN EL SIGLO XVII POR LOS DENOMINADOS MONTHLY ASSESSMENTS, QUE CONSISTEN EN UN GRAVAMEN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO QUE AFECTA ADEMÁS INGRESOS NO GRAVADOS CON ANTERIORIDAD, COMO LOS SALARIOS DE LOS FUNCIONARIOS CIVILES Y LA ADQUISICIÓN PERSONAL POR DISTINTOS MEDIOS. LA CANTIDAD QUE CON DICHO GRAVAMEN DEBÍA RECAUDARSE, ERA DETERMINADA POR MESES, SEGÚN LAS NECESIDADES Y EL CONTINGENTE ERA REPARTIDO ENTRE CIUDADES Y CONDADOS.

EN EL AÑO DE 1643 FUERON CREADOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE EL CONSUMO DE DIVERSOS ARTÍCULOS, PRINCIPALMENTE LAS BEBIDAS. ENTRE 1560 Y 1680 SE ESTABLE--

CIÓ EL HEARTH MONEY QUE ERA UN IMPUESTO SOBRE HOGARES, QUE, EN 1696 FUÉ SUSTITUIDO POR OTRA SOBRE VENTANAS, EL CUAL, EN 1778, SE SUSTITUYÓ A SU VEZ, POR OTRO SOBRE LOS EDIFICIOS QUE SE DESTINABAN A VIVIENDAS.

LOS IMPUESTOS SOBRE EL LUJO (CARROZAS, SERVICIOS DE PLATA, ARMAS, RELOJES DE BOLSILLO, CRIADOS, ETC.), SE DESARROLLAN EN EL SIGLO XVIII, ELEVÁNDOSE TAMBIÉN LOS IMPUESTOS SOBRE LA BEBIDA Y ESTABLECIÉNDOSE Y DESARROLLÁNDOSE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL, PRINCIPALMENTE LOS DE SUCESIONES.

CARACTERÍSTICO ES, PARA LA HISTORIA DE LA HACIENDA INGLESA, EL AÑO 1798 YA QUE ES ESTABLECIDO POR PITT EL INCOME-TAX, COMO UN IMPUESTO DE GUERRA PARA SUSTITUIR LA ASSESSED-TAX Y LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE SUELDOS Y SALARIOS. EN 1815 ES EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ABOLIDO, HACIÉNDOSE LO MISMO, EN 1823, CON EL IMPUESTO SOBRE EDIFICIOS.

DAREMOS A CONTINUACIÓN ALGUNOS CONCEPTOS DE IMPUESTO.

VITTI DE MARCO, DICE: "EL IMPUESTO ES UNA DE LAS RENTAS DEL CIUDADANO, QUE EL ESTADO PERCIBE CON EL FIN DE PROPORCIONARLE LOS MEDIOS NECESARIOS PARA LA PRODUCCIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS GENERALES".

LUIGI COSSA, DICE: "EL IMPUESTO ES UNA PARTE PROPORCIONAL DE LA RIQUEZA DE LOS PARTICULARES DEDUCIDA POR LA AUTORIDAD PÚBLICA, A FIN DE PROVEER A AQUELLA PARTE DE LOS GASTOS DE UTILIDAD GENERAL QUE NO CUBREN LAS RENTAS PATRIMONIALES".

LEROY-BEAULIEU, OPINA QUE: "EL IMPUESTO ES PURA Y SIMPLEMENTE UNA CONTRIBUCIÓN, SEA DIRECTA, SEA DISIMULADA, QUE EL PODER PÚBLICO EXIGE DE LOS CIUDADANOS PARA SUBVENIR A LOS GASTOS DEL GOBIERNO".

NITTI LO DEFINE DE LA SIGUIENTE MANERA: "EL IMPUESTO ES UNA CUOTA, PARTE DE SU RIQUEZA, QUE LOS CIUDADANOS DAN OBLIGATORIAMENTE AL ESTADO Y A LOS ENTES LOCALES DE DERECHO ADMINISTRATIVO PARA PONERLOS EN CONDICIÓN DE PROVEER A LA SATISFACCIÓN DE LAS NECESIDADES COLECTIVAS. SU CARÁCTER ES COACTIVO Y SU PRODUC-

TO SE DESTINA A LA REALIZACIÓN DE SERVICIOS DE UTILIDAD GENERAL Y DE NATURALEZA INDIVISIBLE".

EHGEBERG AFIRMA: "LOS IMPUESTOS SON PRESTACIONES, HOY POR LO GENERAL EN DINERO, AL ESTADO Y DEMÁS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO, QUE LAS MISMAS RECLAMAN, EN VIRTUD DE SU PODER COACTIVO, EN FORMA Y CUANTÍAS DETERMINADAS UNILATERALMENTE Y SIN CONTRAPRESTACIÓN ESPECIAL CON EL FIN DE SATISFACER LAS NECESIDADES COLECTIVAS".

EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL DE MÉXICO, ENCONTRAMOS LA SIGUIENTE DEFINICIÓN: "SON IMPUESTOS LAS PRESTACIONES EN DINERO O EN ESPECIE, QUE EL ESTADO FIJA UNILATERALMENTE Y CON CARÁCTER OBLIGATORIO, A TODOS AQUELLOS INDIVIDUOS CUYA SITUACIÓN COINCIDE CON LA QUE LA LEY SEÑALA COMO HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL". SOBRE ESTA DEFINICIÓN, INSISTIREMOS AL TRATAR EL PUNTO REFERENTE A LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

JOSÉ ALVAREZ CIENFUEGOS NOS DICE: "EL IMPUESTO ES LA PARTE DE RENTA NACIONAL QUE EL ESTADO SE APROPIA PARA APLICARLA A LA SATISFACCIÓN DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS, DISTRAYÉNDOLA DE LAS PARTES ALÍCUOTAS DE AQUELLA PROPIEDAD DE LAS ECONOMÍAS PRIVADAS Y SIN OFRECER A ÉSTAS COMPENSACIÓN ALGUNA ESPECÍFICA Y RECÍPROCA DE SU PARTE".

E.R.A. SELIGMAN DEFINE ASÍ: "EL IMPUESTO ES UNA CONTRIBUCIÓN FORZADA DE UNA PERSONA PARA EL GOBIERNO PARA COSTEAR LOS GASTOS REALIZADOS EN INTERESES COMUNES SIN REFERENCIA A LOS GENEFCIOS ESPECIALES PRESTADOS".

MANUEL MORSELLI, DICE: "EL IMPUESTO ES UNA DEDUCCIÓN OBLIGATORIA DE RIQUEZA PRIVADA, QUERIDA POR EL ESTADO Y POR LAS ENTIDADES MENORES PARA SER DESTINADA A LA CONSECUCIÓN DE LOS FINES GENERALES DE LA VIDA PÚBLICA".

GASTÓN JÉZE, MANIFIESTA: "EL IMPUESTO ES AQUELLA PRESTACIÓN REQUERIDA A LOS PARTICULARES POR VÍA DE AUTORIDAD, A TÍTULO DEFINITIVO Y SIN CONTRAPARTIDA, CON EL FIN DE CUBRIR LAS NECESIDADES PÚBLICAS".

DE LAS DEFINICIONES QUE DEL IMPUESTO HEMOS DADO, PODEMOS PONER DE MANIFIESTO LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL MISMO: APARECE EN PRIMER LUGAR EL CARÁCTER OBLIGATORIO DEL MISMO. ES IDEA GENERALMENTE ACEPTADA DESDE EL TIEMPO DE ADAM SMITH, QUE EL IMPUESTO SE DERIVA DE LA SOBERANÍA DEL ESTADO, CARACTERIZADA POR SU NATURALEZA OBLIGATORIA.

TENEMOS, EN SEGUNDO LUGAR, LA AUSENCIA DE TODA RELACIÓN DE CORRESPONDENCIA ENTRE LA EXACCIÓN EXIGIDA Y CUALQUIER COMPENSACIÓN DIRECTA AL CONTRIBUYENTE DE PARTE DEL ESTADO.

COMO TERCER ELEMENTO ENCONTRAMOS QUE, LA PRESTACIÓN TRIBUTARIA ES EXIGIDA A TÍTULO DEFINITIVO, ES DECIR, SIN PROMESA ALGUNA DE REEMBOLSO.

AHORA BIEN, ESTOS TRES ELEMENTOS MENCIONADOS, CONTRIBUYEN A DEFINIR LA INSTITUCIÓN IMPOSITIVA, AL PRESENTARSE EN FORMA COMBINADA Y CORRELATIVAMENTE, NO AISLADA Y ALTERNATIVAMENTE.

EL PRIMER ELEMENTO, LA COACTIVIDAD, DEBE TENER COMO BASE LA FALTA DE CONTRAPRESTACIÓN; PERO NO ES SUFICIENTE, PARA ESTAR FRENTE AL IMPUESTO, ÚNICAMENTE LA COMBINACIÓN DE ESTOS DOS ELEMENTOS, ES NECESARIO EL TERCERO: EL COBRARSE O INGRESARSE A TÍTULO DEFINITIVO, ES DECIR NO HAY EN ÉL PROMESA ALGUNA DE DESEMBOLSO.

ALGUNOS AUTORES OPINAN QUE EL ELEMENTO QUE DIFERENCIA EN DEFINITIVA EL IMPUESTO DE OTROS INGRESOS PÚBLICOS, ES EL COACTIVO, ES DECIR, SU ESENCIA OBLIGATORIA. PARA FUNDAMENTARLA, RAZONAN DICHIENDO QUE SE PAGA EL IMPUESTO CON EL OBJETO DE FINANCIAR SERVICIOS PÚBLICOS INDIVIDUALES, O SEA UTI UNIVERSI, EN TANTO QUE LOS OTROS INGRESOS, LAS TASAS PRINCIPALMENTE, SE SOBRAN POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO DIVISIBLE, UTI SINGULI. DE ESTO SE CONCLUYE QUE LA TASA PUEDE CONSIDERARSE COMO UN PAGO VOLUNTARIO QUE SE EFECTÚA EN CONTRAPRESTACIÓN DE UN SERVICIO ESTATAL QUE SE HA RECIBIDO, CARECIENDO, COMO HA QUEDADO EXPUESTO, EL IMPUESTO DE ESTA CONTRAPRESTACIÓN.

EL CARÁCTER VOLUNTARIO O NO DE LA PRESTACIÓN PARA DIFERENCIAR LA TASA DEL IMPUESTO, SE BASA, SEGÚN SE HA VISTO, EN LA EXISTENCIA DE UN BENEFICIO COMO MÓVIL DE PAGO VOLUNTARIO DE LA EXACCIÓN. AHORA BIEN, EN LOS MODERNOS DERECHOS POSITIVOS ES FRECUENTE LA PRESTACIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIOS PÚBLICOS DIVISIBLES CON CARÁCTER OBLIGATORIO Y PRECEPTIVO, Y POR LO QUE SE ESTABLECEN LOS CORRESPONDIENTES DERECHOS O TASAS.

LOS TRATADISTAS DE DERECHO ADMINISTRATIVO SON LOS QUE HAN ESTUDIADO MÁS ESTE PROBLEMA, HACIENDO NOTAR QUE SI EL SERVICIO QUE LA ADMINISTRACIÓN PRESTA AL CIUDADANO ES ESTABLECIDO OBLIGATORIAMENTE POR LA LEY Y NO DEMANDADO LIBREMENTE POR EL SUJETO, DESAPARECE TOTALMENTE YA LA BASE VOLUNTARIA DEL DERECHO O TASA QUE SE COBRE POR ÉL.

ENTONCES, LA DIFERENCIACIÓN ENTRE IMPUESTO Y TASA, DERIVA DEL HECHO DE LA PURA Y SIMPLE REALIZACIÓN DE UN SERVICIO PARTICULAR AL CONTRIBUYENTE Y LA DIFERENCIA ENTRE LA TASA OBLIGATORIA Y EL IMPUESTO CONSISTE EN QUE EL SERVICIO DEBE PRESTARSE INEXCUSABLEMENTE Y, EN CASO DE LA TASA DEBE ACREDITARSE SU PRESTACIÓN, LO QUE NO OCURRE EN EL IMPUESTO.

ENTONCES ES EVIDENTE QUE CON EL CRITERIO DISTINTIVO DEL CARÁCTER DE LA CONTRAPRESTACIÓN, NO SE ALUDE AL PAGO VOLUNTARIO, SINO ÚNICAMENTE A LA EXISTENCIA OBJETIVA DE UNA PRESTACIÓN ADMINISTRATIVA INDIVIDUAL, COMO ANTECEDENTE PARA EL COBRO OBLIGATORIO DE LA TASA, MIENTRAS QUE EL ANTECEDENTE DEL IMPUESTO ES DISTINTO: EL ACAECIMIENTO DE UN HECHO QUE SE TIPIFICA EN LA LEY COMO DEMOSTRATIVO DE UNA CAPACIDAD TRIBUTARIA DETERMINADA.

EXAMINEMOS AHORA EL TERCER ELEMENTO, ES DECIR, EL INGRESO A TÍTULO DEFINITIVO, QUE ES, EN PRINCIPIO, ESENCIAL, TANTO AL IMPUESTO COMO A LA TASA. AHORA BIEN, DICHO ELEMENTO EN EL IMPUESTO SE PRESENTA DE MANERA INCONDICIONAL, ESTANDO EN LA TASA CONDICIONADO A LA REALIZACIÓN DEL SERVICIO PARTICULAR, SIENDO INDIFFERENTE QUE EL MISMO SEA O NO VOLUNTARIO. ASÍ, EL PARTICULAR OBLIGADO AL PAGO DE UNA TASA PODRÍA EN CUALQUIER MOMENTO OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL MISMO (HE-

CHO ANTICIPADAMENTE) SIEMPRE QUE DEMOSTRARA LA NO PRESTACIÓN DEL SERVICIO, EN TANTO QUE EL OBLIGADO A PAGAR UN IMPUESTO, POR NO EXISTIR UNA ADSCRIPCIÓN ESPECÍFICA A UN DETERMINADO FIN, NO PODRÁ PEDIR SU DEVOLUCIÓN, DADO EL CASO QUE EL SERVICIO HIPOTÉTICAMENTE PLANEADO NO SE LLEVASE A LA PRÁCTICA.

EXPUESTAS LAS ANTERIORES IDEAS, ANALIZAREMOS EL CONCEPTO DE IMPUESTO, QUE NOS PARECE MÁS COMPLETO, QUE TIENE COMO BASE LA QUE DA GASTÓN JÉZE, COMPLETADA POR IDEAS DE OTROS DE LOS AUTORES CITADOS: IMPUESTO ES AQUELLA PRESTACION PECUNIARIA REQUERIDA A LOS PARTICULARES POR VIA DE AUTORIDAD Y QUE ADEMAS NO ESTA CONDICIONADA NI DETERMINADA POR UNA PRESTACION ADMINISTRATIVA PARTICULAR Y CONCRETA, SINO QUE, POR EL CONTRARIO, SE INGRESA SIEMPRE A TITULO DEFINITIVO, CON EL FIN DE ATENDER A LAS NECESIDADES PUBLICAS GENERALES".

1o) PRESTACION PECUNIARIA: IMPLICA EL IMPUESTO UNA PRESTACIÓN EN DINERO. EN ÉPOCAS PASADAS, COMO OPORTUNAMENTE VIMOS, ABUNDARON LOS IMPUESTOS EN ESPECIES O SERVICIOS. LA PRESTACIÓN EN DINERO, CUYA CUANTÍA DEBE ESTAR EXPRESAMENTE DETERMINADA.

2o) REQUERIDA POR VIA DE AUTORIDAD. EL CARÁCTER COACTIVO ESTÁ ENMARCADO EN UN CONJUNTO DE NORMAS JURÍDICAS Y CONSTITUCIONALES, QUE HACEN QUE EL ELEMENTO OBLIGATORIO DEL IMPUESTO SE PONGA DE MANIFIESTO POR MEDIO DE UNA COACCIÓN JURÍDICAMENTE FUNDADA Y EJERCIDA.

EL DERECHO REGULA TODAS LAS RELACIONES DE LA VIDA SOCIAL, Y SUS MANIFESTACIONES MEDIATAS O INMEDIATAS, TOMAN LA FORMA DE ACTOS JURÍDICOS. LAS RELACIONES FINANCIERAS POR ENDE, SE PRESENTAN ANTE NOSOTROS COMO ACTOS JURÍDICOS, CONSTITUIDOS POR DOS ELEMENTOS FUNDAMENTALES.

EN PRIMER TÉRMINO: EL SUJETO ACTIVO, QUE ES EL ESTADO, ES EL ENTE MÁXIMO DEL DERECHO. ESTO EQUIVALE A MANIFESTAR QUE LA ACTIVIDAD FINANCIERA, CONSIDERADA JURÍDICAMENTE, NO ES UNA NORMA O LA EXPRESIÓN DE UNA VOLUNTAD (DE PERSONA FÍSICA O COLECTIVA), QUE SE FORMA ANTES Y FUERA DEL DERECHO, Y QUE PARA QUE SE -

TRADUZCA EN ACTOS Y PODER LOGRAR SUS FINES TIENE NECESIDAD DE LA SANCIÓN JURÍDICA, SINO QUE ES LA VOLUNTAD MISMA DEL ESTADO, QUE SE CONSTITUYE Y EXPRESA, Y VIENE A EXISTIR UNA INHERENTEMENTE, DESDE SU PROPIO ORIGEN, AL NACIMIENTO DEL DERECHO POSITIVO, Y LA QUE, AL CONVERTIRSE EN REALIDAD CONCRETA, ES REGIDA ÚNICAMENTE POR ÉL.

HAY QUE TOMAR EN CONSIDERACIÓN, EN SEGUNDO LUGAR, QUE ES SIEMPRE EL DERECHO POSITIVO, PRECEPTO OBLIGATORIO, TANTO PARA EL MISMO ESTADO COMO PARA LOS OTROS SUJETOS DE DERECHO.

DESPUÉS DE ESTAS IDEAS PODEMOS CONCLUIR AFIRMANDO QUE EL FENÓMENO FINANCIERO SE HACE OBJETO DE CONOCIMIENTO JURÍDICO, BAJO UN ASPECTO ESPECÍFICO: AL DERIVAR SU EXISTENCIA DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE IMPERIO DEL ESTADO, QUE, EN EL MODERNO ESTADO DE DERECHO, ESTÁ CONSTANTEMENTE REALIZADA Y ACTUALIZADA EN NORMAS DE DERECHO.

3o) AUSENCIA DE CONTRAPRESTACION DETERMINADA. VIMOS ANTERIORMENTE ESTE CARÁCTER DISTINTIVO Y, EN ESTA OCASIÓN, TRANSCRIBIREMOS LO QUE AL RESPECTO DICE MONTEIRO EN SU LIBRO "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL": "Es difícil encuadrar en moldes jurídico-positivos como una contraprestación a la obligación pecunaria del tributo". ALGUNOS AUTORES HABLAN DE "DERECHO DE CRÉDITO", O DE "CRÉDITO ABIERTO", EN FAVOR DEL TESORO. PERO DE HECHO ESTAS EXPRESIONES NO PARECEN TRADUCIR CON RIGOR LA NATURALEZA DE LA NORMA TRIBUTARIA O DE LA RELACIÓN QUE POR VIRTUD DE ELLA SE ESTABLECE ENTRE EL ESTADO Y EL CONTRIBUYENTE. EL CRÉDITO ENVUELVE UN HECHO O RAZÓN DE DEUDA, ANTERIOR A LA OBLIGACIÓN, CORRESPONDIENTE A ÉSTA Y EN LA CUAL QUEDA IMPLICADA INMEDIATAMENTE; SIENDO UNA ANTICIPACIÓN DE INGRESOS, DE ORDEN CONTRACTUAL, IMPLICA UN REEMBOLSO O COMPENSACIÓN. EN SU ESENCIA PROFUNDA CONSISTE EN EL APLAZAMIENTO DE UN PAGO. TIENE SIEMPRE POR BASE LA CONFIANZA DEL DEUDOR. NINGUNO DE ESTOS CARACTERES SE DESCRIBE EN EL IMPUESTO. ADEMÁS EL MANDATO TRIBUTARIO NO INVOCA RAZÓN DE PAGO NI PROMETE APLICAR

CIÓN, SINO EN TÉRMINOS GENERALES Y VAGOS, A LAS CANTIDADES RECIBIDAS EN VIRTUD DE LA OBEDIENCIA QUE LE FUÉ PRESTADA. DESLIGA AL CONTRIBUYENTE DE CUALQUIER ESPECTATIVA DE COMPENSACIÓN EN SERVICIOS PÚBLICOS. EN RELACIÓN A ÉSTOS, LAS ESPERANZAS O DERECHOS DE LOS INDIVIDUOS Y DE LA COLECTIVIDAD RESULTAN DE LA CIUDANÍA O DEL HECHO DE LA PRESENCIA EN LA COMUNIDAD - Y NO DEL PAGO DE LAS CUOTAS TRIBUTARIAS. LA NORMA TRIBUTARIA SURGE INDEPENDIEMENTE DE CUALQUIER PROMESA, COMPROMISO O RESPONSABILIDAD PARA CON LOS INDIVIDUOS O COLECTIVIDADES LLLAMADAS A CUMPLIRLA, CON LOQUE EVIDENTEMENTE SE SEPARA DE OTRAS INSTITUCIONES COMO LA EXPROPIACIÓN, ETC. IGUALMENTE, CON LA REQUISA ADMINISTRATIVA ES CLARA LA DIFERENCIA: ÉSTA ES UN MODO DE ADQUISICIÓN DE BIENES POR VÍA DE AUTORIDAD O DETERMINADO POR NECESIDADES PÚBLICAS Y URGENTES QUE, NO DEJANDO LUGAR AL EMPLEO DE PROCESO MENOS VIOLENTO, DA LUGAR A JUSTA INDEMNIZACIÓN.

EL IMPUESTO PROVIENE DE UN ACTO DE SOBERANÍA; ES PAGADO POR EFECTO DIRECTO DE ÉSTE, SIN ESPÍRITU DE RETORNO. CONSTITUYE UNA FORMA NORMAL DE ADQUISICIÓN DE BIENES PARA PROVEER A LAS NECESIDADES GENERALES DEL ESTADO.

LA REQUISA PRESUPONE, POR SU NATURALEZA, UN DERECHO DEL ESTADO SOBRE LOS BIENES DEL CIUDADANO, DADA UNA SITUACIÓN; NO DE OTRA MANERA PODRÍA EXPLICARSE SU EFECTIVIDAD; E IMPLICA EL ARBITRIO DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS, TANTO EN LA DECISIÓN ACERCA DEL ESTADO DE LAS NECESIDADES Y DE LOS BIENES QUE DEBEN SOPORTAR LA ACCIÓN ESTATAL, COMO DEL PROCESO DE EJECUCIÓN. LA PROPIA IDEA DEL IMPUESTO - MANIFESTACIÓN DE SOBERANÍA, CONSENTIDO O CONCEDIDO POR LA COLECTIVIDAD, CONFIRMADO ANUALMENTE POR LOS ÓRGANOS QUE LA REPRESENTAN, ADAPTADO POR ÉSTOS A LA COBERTURA DE LOS GASTOS AUTORIZADOS - ENVUELVE UNA NEGOCIACIÓN SIMULTÁNEA DE UN DERECHO DEL ESTADO SOBRE LOS BIENES O EL TRABAJO DE LOS INDIVIDUOS. EN EL IMPUESTO, LA COLECTIVIDAD, POR MEDIO DEL ÓRGANO SOBERANO REPRESENTATIVO, AUTORIZA, CONCEDE O CONSIENTE. EN LA REQUISA, EL ESTADO, BASÁNDOSE EN SU DERECHO Y USANDO DE SU AUTORIDAD, EXIGE INVOCANDO SU POSICIÓN DE NECESIDAD.

LA NATURALEZA ESPECIAL DE LA NORMA DEL IMPUESTO, FIJANDO EN MOLDES RÍGIDOS TANTO LA ACCIÓN DEL FISCO COMO LA DE LOS CONTRIBUYENTES, EXCLUYE TODA LA APRECIACIÓN DE CIRCUNSTANCIAS POR LOS AGENTES DE AQUÉLLA: NO DEPENDEN DE LA ADMINISTRACION, QUE, EN MUCHOS CASOS, APENAS ES LLAMADA A EJERCER FUNCIONES DE FISCALIZACIÓN.

AL DETERMINAR EL CONCEPTO DEL IMPUESTO, VARIOS TRATADISTAS EXPRESAN QUE SE PERCIBEN ÚNICAMENTE Y CUANDO LOS INGRESOS DEL ESTADO SON INSUFICIENTES. SE EXPLICA ESTO MEDIANTE LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE INGRESOS DEL ESTADO, INCLUSO EN ALGUNAS CONSTITUCIONES HAY CLARAS INDICACIONES DE QUE SE CONSIDERA AL IMPUESTO COMO FUENTE SUBSIDIARIA DE INGRESOS. PERO MODERNAMENTE, EN LA VIDA DE LOS ESTADOS, A DIFERENCIA DE CONCEPCIONES ANTERIORES, LOS IMPUESTOS SE HAN TRANSFORMADO EN INGRESOS ORDINARIOS, QUE SON PERCIBIDOS EN CADA EJERCICIO, Y SIN LOS CUALES NO PUEDEN ESOS ESTADOS SUBSISTIR.

OTROS TRATADISTAS ASIGNAN AL IMPUESTO UNA FUNCIÓN POLÍTICO-SOCIAL QUE TIENE POR OBJETO EL QUE INFLUYA EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA Y EL PATRIMONIO NACIONALES, Y ADEMÁS, EN EL USO DE LA RENTA Y EL PATRIMONIO INDIVIDUALES, EN EL SENTIDO DE LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA.

CLARO ES EL FIN DEL IMPUESTO. CON EL OBJETO DE QUE SE SATISFAGAN EL CRECIENTE NÚMERO DE LAS MODERNAS NECESIDADES COLECTIVAS, EN LAS QUE ES IMPOSIBLE ESTABLECER HASTA QUÉ GRADO HAN SIDO CAUSADOS POR CADA CIUDADANO LOS GASTOS QUE AQUELLAS NECESIDADES REQUIEREN, SE NECESITAN MEDIOS COMUNES Y GENERALES. Y DADO QUE NI LAS CONTRIBUCIONES VOLUNTARIAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE LOS RESIDENTES EN EL ESTADO, NI LOS INGRESOS QUE ÉSTE PERCIBE DE SUS FUENTES DE ADQUISICIÓN ECONÓMICO-PRIVADA Y DE LAS TASAS, SON SUFICIENTES A LAS CRECIENTES NECESIDADES DEL ESTADO MODERNO, ES OBVIO QUE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA ELLO, SÓLO SE PUEDEN OBTENER POR EL SISTEMA DEL GRAVAMEN AUTORITARIO, SEGÚN NORMAS GENERALES.

COMO QUEDA DICHO, EL FIN DE LOS IMPUESTOS ES PROPORCIONAR LOS RECURSOS ECONÓMICOS PARA QUE EL ESTADO PUEDA CUMPLIR SUS ATRIBUCIONES, PERO ES ADMISIBLE QUE UN IMPUESTO TENGA OTROS FINES ACCESORIOS, POR EJEMPLO, LA ELEVACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL, TIENDE A RESTRINGIR EL CONSUMO DEL AGUARDIENTE. AHORA BIEN, ESOS FINES ACCESORIOS ÚNICAMENTE SE OBTIENEN CON EL IMPUESTO MIENTRAS SON COMPATIBLES CON EL PRINCIPAL FIN DE ÉSTE, ESTO ES, PERCIBIR INGRESOS CON EL OBJETO DE SATISFACER LAS NECESIDADES DEL ESTADO.

VEAMOS, CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS CON FINES ACCESORIOS, LO QUE, EN LA OBRA "HACIENDA PUBLICA", NOS DICE EL TRATADISTA CARLOS T. VON EHEBERG: "CIERTAMENTE MAY QUE ADMITIR QUE PUEDEN LIGARSE AL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO OTROS FINES ACCESORIOS, Y ASÍ, POR EJEMPLO, LA ELEVACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL TIENDE A RESTRINGIR EL CONSUMO DEL AGUARDIENTE; UN ALTO IMPUESTO SOBRE PERROS REDUCE EL NÚMERO DE ÉSTOS; UN IMPUESTO SOBRE BAZARES PUEDE ATENUAR LA COMPETENCIA QUE HACEN LAS GRANDES EMPRESAS CAPITALISTAS A LOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES. PERO HASTA AHORA TALES FINES ACCESORIOS SOLAMENTE SE PERSIGUEN, POR LO GENERAL, CON EL IMPUESTO EN TANTO EN CUANTO SON COMPATIBLES CON EL FIN PRINCIPAL DE ÉSTE: LA PERCEPCIÓN DE INGRESOS PARA SATISFACER LAS NECESIDADES DEL ESTADO. LAS EXACCIONES CUYO FIN PRINCIPAL DIFIERE DE ÉSE NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO IMPUESTOS CON UN FIN ACCESORIO SI AL PROPIO TIEMPO, COMO CONSECUENCIA OBLIGADA Y APETECIDA, NO SE AUMENTAN LOS INGRESOS DEL ESTADO. (EJEMPLO, LAS ADUANAS PROTECTORAS). NO HAY QUE CONFUNDIR ESOS IMPUESTOS CON LOS IMPUESTOS QUE SE PERCIBEN PARA SATISFACER CON SUS RENDIMIENTOS DETERMINADOS FINES PÚBLICOS, COMO, POR EJEMPLO, PARA SATISFACER LAS NECESIDADES QUE ORIGINA EL CUIDADO DE LOS POBRES, DE ESCUELAS O DE IGLESIAS, PUES A ESTA CLASE DE IMPUESTOS SE LES LLAMAN IMPUESTOS FINALISTAS (ZWECKSTEUERN). SE TRATA EN ESTOS CASOS DE CUBRIR LOS GASTOS DE DETERMINADOS RAMOS DE LA ADMINISTRACIÓN, QUE POR MOTIVOS PRÁCTICOS O HISTÓRICOS SE SEPARARON DE LA ADMINISTRACIÓN GENE--

RAL DEL ESTADO O EL MUNICIPIO, Y A LOS CUALES SE ASIGNARON DETERMINADOS IMPUESTOS O PARTES O RECARGOS DE ÉSTOS. A PESAR DE ESTAR DESTINADOS A UN FIN ESPECIAL, TALES EXACCIONES SON IMPUESTOS, PUES SE DESTINAN A LA SATISFACCIÓN DE LAS NECESIDADES COLECTIVAS, AUNQUE DELIMITADAS, Y SU DISTRIBUCIÓN ENTRE LAS PERSONAS A QUIENES GRAVA SE HACE SEGÚN LAS NORMAS USUALES EN EL IMPUESTO (EN ATENCIÓN A LA RENTA, AL PRODUCTO, ETC.). EN MAYOR O MENOR GRADO TODOS LOS IMPUESTOS FUERON EN SU ORIGEN IMPUESTOS FINALISTAS, EN CUANTO SÓLO SE PERCIBIERON TEMPORALMENTE PARA DETERMINADOS FINES (GUERRAS, ETC.). EL SISTEMA DE IMPUESTOS FINALISTAS FUÉ ESPECIALMENTE ELABORADO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL INGLESA (IMPUESTO DE POBRES) Y LUEGO EN EL SISTEMA IMPOSITIVO FRANCÉS DE LOS DEPARTAMENTOS Y MUNICIPIOS. EJEMPLO DE ESTE TIPO DE IMPUESTOS EN LA ÉPOCA MODERNA ES LA CONTRIBUCIÓN MILITAR DEL IMPERIO ALEMÁN ESTABLECIDA EN 1913 (WEHRBEITRAG), EXACCIÓN POR UNA SOLA VEZ SOBRE EL PATRIMONIO Y LA RENTA PARA CUBRIR CIERTOS GASTOS NO PERMANENTES DEL EJÉRCITO Y LA MARINA. TAMBIÉN EL REICHSNOTOPFER (IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL) SE CONCIBIÓ COMO UN IMPUESTO DE ESTE TIPO, PUESTO QUE SU RENDIMIENTO SE DESTINABA A LA REDUCCIÓN DE LA DEUDA DEL IMPERIO."

EN TEORÍA EXISTEN DOS SOLUCIONES FUNDAMENTALES CON RELACIÓN A LOS FINES DE LOS IMPUESTOS, QUE CORRESPONDEN A DOS PENSAMIENTOS POLÍTICOS DOMINANTES.

1) ESCUELA LIBERAL MANCHESTERIANA (GRISIOTTI), LLAMADA ASÍ, A LA DESARROLLADA EN FRANCIA E INGLATERRA EN EL SIGLO XIX Y QUE NIEGA QUE LOS IMPUESTOS PUEDAN TENER OTRA FINALIDAD QUE LA PURAMENTE FISCAL; EN LA TESIS LIBERAL INDIVIDUALISTA, QUE SE OPONE A QUE PUEDA EL ESTADO INTERVENIR EN LA ACTIVIDAD O EN LA SITUACIÓN PERSONAL DE SUS INTEGRANTES.

2) ADOLFO WAGNER Y HENRI GEORGE CONSIDERAN QUE LOS IMPUESTOS NO SOLAMENTE TIENEN UN FIN FINANCIERO, SINO QUE SU FUERZA ENORME PUEDE SER APLICADA A FINALIDADES DIVERSAS, COMO LA DISTRIBUCIÓN DE LAS FORTUNAS EN FORMA MÁS EQUITATIVA.

APARENTEMENTE LA FINALIDAD LÓGICA DEL IMPUESTO ES LA DE OBTENER RECURSOS PARA FINANCIAR LOS GASTOS DEL ESTADO; PERO ESE FIN QUE PODRÍAMOS LLAMAR FISCAL, NO ES SIEMPRE EL ÚNICO QUE HA INSPIRADO EL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO. EN LOS ESTADOS MODERNOS, NO ES COSA RARA, QUE AL ESTABLECER UN IMPUESTO, A LA PAR DE LA FINALIDAD FISCAL, EXISTA LA FINALIDAD EXTRA FISCAL, ES DECIR, QUE EL LEGISLADOR, TIENE EN MENTE AL ESTABLECER EL IMPUESTO, OTRAS FINALIDADES, POR EJEMPLO DE TIPO CULTURAL, ECONÓMICO, POLÍTICO, SOCIAL, ETC.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU FINALIDAD, LOS IMPUESTOS SE DIVIDEN EN CUATRO GRADOS:

1) IMPUESTOS DE FINALIDAD EXCLUSIVAMENTE FISCAL: SON AQUELLOS EN QUE LA INTENCIÓN QUE PRIVÓ AL ESTABLECERLOS FUÉ LA DE QUE CONSTITUYERAN UNA FUENTE DE INGRESOS NECESARIOS PARA LA FINANCIACIÓN DE LA ACTIVIDAD ESTATAL. ÉSTA FINALIDAD SE VE PRINCIPALMENTE EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL CONSUMO; EN LOS DIRECTOS, POR REGLA GENERAL SE AGREGA LA FINALIDAD EXTRAFISCAL. ADVIRTAMOS QUE ES DIFÍCIL QUE ENCONTREMOS UN SOLO IMPUESTO EN QUE LA FINALIDAD FISCAL SEA EXCLUSIVA Y PURA.

2) IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES: SON AQUELLOS QUE AL MISMO TIEMPO QUE LLEVAN UNA FINALIDAD FISCAL, CONCURREN TAMBIÉN FINALIDADES EXTRAFISCALES. EJEMPLO: IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN; EL IMPUESTO PUEDE TENER LA FINALIDAD DE PROTEGER LA INDUSTRIA NACIONAL O IMPUESTO DE HERENCIAS Y DONACIONES QUE TIENEN COMO FIN LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA.

3) IMPUESTOS CON FINES EXCLUSIVAMENTE EXTRAFISCALES: EJEMPLO, IMPUESTO DE IMPORTACIÓN, CUANDO SU OBJETO ES PROHIBIR DETERMINADA ACTIVIDAD. IMPUESTOS PROHIBITIVOS.

4) IMPUESTOS CON FINES EXCLUSIVAMENTE FISCALES, CUYO PRODUCTO SE AFECTA A UN DETERMINADO FIN: EJEMPLO, IMPUESTO DE VIALIDAD (CUANDO FUÉ CREADO) PUES SE ESTABLECIÓ PARA OBTENER RECURSOS, PERO ESOS RECURSOS NO INGRESABAN AL FONDO

GENERAL SINO QUE ESTABAN AFECTADOS A LA CONSTRUCCIÓN DE CARRETERAS Y CAMINOS VECINALES.

EN CUANTO A LA NATURALEZA DEL IMPUESTO, ENUNCIAREMOS BREVEMENTE LAS TEORÍAS QUE LA HAN EXPLICADO: TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA: CONSISTE EN CONSIDERAR QUE EL IMPUESTO ES EL PRECIO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ESTADO A LOS PARTICULARES. (PUFFENDORF). LOS SERVICIOS CONSISTEN EN LA PROTECCIÓN A LA VIDA Y A LOS BIENES; COMO LA VIDA ES IGUAL, EL IMPUESTO A ESTA PROTECCIÓN DEBÍA SER IGUAL "PER CÁPITA", EL IMPUESTO POR LOS BIENES DEBÍA SER PROPORCIONAL AL VALOR DE LOS BIENES.

CRITICA: LOS SERVICIOS QUE PRESTA EL ESTADO NO SÓLO SE HAN LIMITADO A LA PROTECCIÓN DE LA VIDA Y LOS BIENES PUES HAY SERVICIO DE SANIDAD, CULTURA, ETC.

LOS MÁS BENEFICIADOS CON LOS SERVICIOS PÚBLICOS, SON LOS POBRES QUE NO PAGAN IMPUESTOS.

MADAME CLEMENCE ROGER, SOSTIENE LA MISMA TEORÍA Y DICE: "EL IMPUESTO ES LA PARTE DE PODER PRODUCTIVO BAJO LA FORMA DE SERVICIOS PERSONALES O DE CONTRIBUCIONES DE TODA NATURALEZA QUE CADA CIUDADANO DEBE A LA COMUNIDAD EN CAMBIO DE LOS SERVICIOS QUE HA RECIBIDO, RECIBE Y RECIBIRÁ, POR EL HECHO DE PARTICIPACIÓN SOCIAL Y A TÍTULO DE RESTITUCIÓN DE LAS VENTAJAS ALCANZADAS POR LAS GENERACIONES PASADAS EN PROVECHO DE LAS GENERACIONES FUTURAS". CONSIDERADO EN GENERAL Y ABSTRACTO TIENE FONDO DE VERDAD, PORQUE CONSIDERA QUE LOS IMPUESTOS VAN A SERVIR PARA SUFRAGAR LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

CRITICA: NO TODO EL RENDIMIENTO DE LOS IMPUESTOS SE INVIERTE EN SERVICIOS PÚBLICOS, SINO QUE EL ESTADO HACE GASTOS FUERA DE SU ACTIVIDAD LEGAL. EJ. GUERRA.

HAY SERVICIOS PÚBLICOS QUE SE PRESTAN A PARTICULARES QUE POR SU SITUACIÓN ESPECIAL NO SON CONTRIBUYENTES. EJ., ASILOS, HOSPITALES DE CARIDAD, ETC. "LOS SERVICIOS QUE RECIBE EL POBRE NO SON EQUIVALENTES A LOS IMPUESTOS QUE PAGA".

TEORIA DEL SEGURO: GIRARDIN, "CONSIDERA QUE EL IMPUESTO ES LA PRIMA DEL SEGURO DE NUESTRA VIDA Y DE NUESTRAS PROPIEDADES, ES DECIR, QUE CONSIDERA QUE EL ESTADO ES LA EMPRESA ASEGURADORA POR ASÍ DECIR, QUE NOS ESTÁ GARANTIZANDO NUESTRA VIDA Y NUESTRAS PROPIEDADES Y QUE EL IMPUESTO QUE LE PAGAMOS ES LA CUOTA, ES LA PRIMA POR ESE SEGURO.

CRITICA: EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL MODERNO, LA ACTIVIDAD DEL ESTADO NO SE LIMITA A LA PROTECCIÓN DE LA VIDA Y EL PATRIMONIO, SINO QUE INTERVIENE EN TODOS LOS ÓRDENES DE LA ACTIVIDAD INDIVIDUAL. CUANDO UN CONTRIBUYENTE SUFRE UN RIESGO, EL ESTADO NO SE COMPORTA COMO EMPRESA ASEGURADORA, PUES NO ESTÁ OBLIGADO A INDEMNIZAR O RESARCIR. EJ.: HOMICIDIO, ROBO.

TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL. (MENIER). "EL ESTADO COBRA EL IMPUESTO PARA PODER EXPLOTAR EL CAPITAL NACIONAL Y EL IMPUESTO ES EL COSTO DE EXPLOTACIÓN DEL CAPITAL NACIONAL."

CRITICA: LA ACTIVIDAD NACIONAL NO TIENE UN SOLO CAUCE.

TEORIA DEL SACRIFICIO. (JOHN STUART MILLS). "NO TIENE POR OBJETO DAR UN CONCEPTO DE IMPUESTO NI SEÑALAR SU NATURALEZA, SINO QUE SEÑALA UN ELEMENTO MUY ÚTIL PARA REALIZAR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN LA IMPOSICIÓN."

STUART MILLS ESTIMA QUE EL IMPUESTO SIGNIFICA UN SACRIFICIO, Y QUE LA IGUALDAD ENTRE EL IMPUESTO ESTRIBA PRECISAMENTE, EN LA IGUALDAD DEL SACRIFICIO A QUE LOS OBLIGA EL IMPUESTO. EL FUNDAMENTO CIENTÍFICO DE LA TEORÍA ES LA TEORÍA DE LA UTILIDAD MARGINAL, QUE CONSISTE EN QUE UN BIEN VA EXPERIMENTANDO UNA DISMINUCIÓN EN SU CAPACIDAD DE PRODUCIRNOS UTILIDAD A MEDIDA QUE AUMENTA EL NÚMERO DE BIENES QUE POSEEMOS DE ESA NATURALEZA.

ESTA TESIS ES CERTERA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL SUJETO DEL IMPUESTO, PORQUE EL QUE LO PAGA NO OBTIENE COMPENSACIÓN ALGUNA CONCRETA VISIBLE MENSURABLE.

-----

CRITICA: NO ES POSIBLE HALLAR UN DENOMINADOR COMÚN A LA UTILIDAD DECRECIENTE, PUES ES DE CARÁCTER SUBJETIVO Y ESTA FALTA DE OBJETIVIDAD ES LA CRÍTICA MÁS FUERTE QUE SE HACE A LA TEORÍA. EL DESCENSO DE LA UTILIDAD MARGINAL NO SE DA CON LA MISMA VELOCIDAD EN DOS PERSONAS CON IGUAL CAPACIDAD ECONÓMICA, PERO CON GUSTOS Y MODOS DE VIDA DISTINTOS.

TEORIA DE EHEBERG. SOSTIENE QUE DEBE RECHAZARSE LA IDEA DEL SACRIFICIO Y CONSIDERAR EL DEBER TRIBUTARIO, COMO UN AXIOMA QUE EN SÍ MISMO NO RECONOCE LÍMITES PERO QUE LOS TIENE EN CADA CASO PARTICULAR EN LAS RAZONES DE OPORTUNIDAD QUE ACONSEJA LA TENDENCIA A SERVIR EL INTERÉS GENERAL. EL ÚLTIMO FUNDAMENTO JURÍDICO DEL IMPUESTO ES PRECISAMENTE EL DE QUE NO NECESITA FUNDAMENTO JURÍDICO ALGUNO.

ASÍ COMO LA NACIÓN PUEDE EXIGIR LA OFRENDA DE SUS MIEMBROS, SIN FUNDAMENTO JURÍDICO ESPECIAL, ASÍ PUEDE EXIGIR IMPUESTOS QUE CONSTITUYEN FUERZAS Y VALORES ECONÓMICOS MENOS VALIOSOS QUE LA VIDA, Y ESTO DEBE CONSIDERARSE UN AXIOMA CUANDO ASÍ LO EXIGE EL BIEN GENERAL.

SACRIFICIO IGUAL: SIGNIFICA QUE CADA UNO DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE PAGAR AQUELLA SUMA MONETARIA DE IMPUESTO QUE OCASIONE A CADA UNO UN SACRIFICIO IGUAL AL QUE EXPERIMENTAN LOS DEMÁS.

SACRIFICIO MÍNIMO: SIGNIFICA QUE CADA UNO DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE PAGAR AQUELLA SUMA MONETARIA DE IMPUESTO QUE OCASIONE A LA COLECTIVIDAD UN MÍNIMO DE SACRIFICIO.

EL SACRIFICIO MÍNIMO ENCAMINADO A DAR LA MÁXIMA SATISFACCIÓN A LOS COMPONENTES DE LA SOCIEDAD, SE DENOMINA "PRINCIPIO DE NIVELACIÓN DE FORTUNAS".

SACRIFICIO PROPORCIONAL: SIGNIFICA QUE CADA UNO DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE PAGAR AQUELLA SUMA MONETARIA QUE OCASIONE A CADA UNO UN SACRIFICIO QUE SEA IDÉNTICO EN PROPORCIÓN DE LA UTILIDAD QUE OBTENÍAN DE SUS RESPECTIVOS PATRIMONIOS ANTES DEL IMPUESTO; POR EJEMPLO, EL 10%.

CRITICA: ESTOS TRES PRINCIPIOS TENDRÍAN UN SENTIDO LÓGICO SÓLO SI PUDIÉRAMOS SUPONER:

1) QUE LAS UNIDADES DE LOS BIENES O DE LA MONEDA FUESEN FINITAS, IGUALES ENTRE SÍ Y FUNGIBLES O SUSTITUIBLES.

2) QUE CADA INDIVIDUO ESTUVIESE EN CONDICIONES DE MEDIR LA VENTAJA DE LAS DISTINTAS DÓSIS O UNIDADES DE LA PROPIA RIQUEZA Y EL SACRIFICIO DE SER PRIVADO DE ELLOS POR MEDIO DEL IMPUESTO.

3) QUE PARA CADA INDIVIDUO Y A PARTIR DE UN CIERTO PUNTO, LA UTILIDAD DE LAS SUCESIVAS DÓSIS DE RIQUEZA FUESE DECRECIENTE DE MODO QUE LA SATISFACCIÓN QUE OCASIONA UNA DETERMINADA LIRA, POR EJEMPLO LA CENTÉSIMA ES MENOR QUE LA VENTAJA QUE CONFIERE LA LIRA INMEDIATAMENTE ANTERIOR Y MAYOR QUE LA DE LA LIRA INMEDIATAMENTE POSTERIOR.

4) QUE SE PUDIESE AFIRMAR LA EXISTENCIA DE UN INSTRUMENTO INTROSPECTIVO QUE FOTOGRAFÍA LAS REACCIONES PSICOLÓGICAS CUANTITATIVAS DE CADA HOMBRE, COMO CONSECUENCIA DE LA ADQUISICIÓN O DE LA PRIVACIÓN DE LAS UNIDADES DE RIQUEZA.

CONCLUSION: EN TODAS LAS TESIS ANTERIORES QUE TRATAN DE JUSTIFICAR EL IMPUESTO EXISTEN ELEMENTOS COMUNES; ELEMENTO COMÚN ES EL QUE EL ESTADO NECESITA MEDIOS PARA REALIZAR SUS FINES Y EN ESA NECESIDAD ESTRIBA PRECISAMENTE EL FUNDAMENTO JURÍDICO, SOCIAL, POLÍTICO Y ECONÓMICO DEL IMPUESTO.

VEAMOS A CONTINUACIÓN LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

LOS CANONES DE TRIBUTACION DE ADAM SMITH: EN 1776 EN SU TRATADO "LA RIQUEZA DE LAS NACIONES", SMITH PUBLICÓ LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO. COMO ÚNICA CRÍTICA, SE OBJETA QUE SMITH SÓLO TOMÓ EN CUENTA EL CONTRIBUYENTE.

1) PRINCIPIO DE JUSTICIA: "LOS SÚBDITOS DE CADA ESTADO DEBEN CONTRIBUIR A LOS GASTOS DEL GOBIERNO EN LA POSIBILIDAD DE SUS FACULTADES RESPECTIVAS, ES DECIR, EN PROPORCIÓN A LA RENTA DE QUE GOZAN RESPECTIVAMENTE BAJO LA PROTECCIÓN DEL ESTADO. DE LA OBSERVANCIA O EL MENOSPRECIO DE ESTA MÁXIMA, DEPENDE LO QUE SE LLAMA LA EQUIDAD O LA FALTA DE EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS".

COMO EL CONCEPTO JUSTICIA, VARÍA DE UNA ÉPOCA A OTRA, SERÁ EL PENSAMIENTO FILOSÓFICO-JURÍDICO DETERMINANTE EN UNA COLECTIVIDAD, EL QUE NOS DE EL DESARROLLO DE ESTE PRINCIPIO. ACTUALMENTE SE DESARROLLA A TRAVÉS DE TRES ELEMENTOS: - PRINCIPIOS DE GENERALIDAD, UNIFORMIDAD Y LEGALIDAD.

PRINCIPIO DE GENERALIDAD: "TODOS DEBEN PAGAR IMPUESTO, O DICHO EN FORMA NEGATIVA, NADIE DEBE ESTAR EXENTO DE PAGAR IMPUESTOS". ÉSTA AFIRMACIÓN NO DEBE ENTENDERSE EN SENTIDO ABSOLUTO.

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD: "TODOS SOMOS IGUALES FRENTE AL IMPUESTO". LA IGUALDAD DEBE TOMARSE EN EL SENTIDO DE QUE EL SACRIFICIO QUE IMPLICA EL IMPUESTO SEA IGUAL PARA TODOS, QUE LA DISMINUCIÓN DE SATISFACTORES QUE EXPERIMENTA EL QUE PAGA IMPUESTO, SEA LA MISMA QUE EXPERIMENTA CUALQUIER OTRO QUE PAGA ESE MISMO IMPUESTO. ÉSTE PRINCIPIO SE CUMPLE CON EL IMPUESTO PROGRESIVO FUNDAMENTADO EN LA TEORÍA DEL SACRIFICIO.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD: "TODO IMPUESTO DEBE ESTAR FUNDADO EN LEYES". ART. 46, No.15 y 119 C. Pol.

2) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE: "EL IMPUESTO QUE CADA CIUDADANO ESTÁ OBLIGADO A PAGAR DEBE SER CIERTO Y NO ARBITRARIO. LA ÉPOCA, LA FORMA Y LA CANTIDAD DEL PAGO, DEBEN SER CLARAS PARA CADA CONTRIBUYENTE, ASÍ COMO PARA TODA OTRA PERSONA". EL OBJETO DE ESTE PRINCIPIO ES EVITAR ARBITRARIEDADES EN LOS ENCARGADOS DE SU APLICACIÓN. ES UNA GARANTÍA PARA EL CONTRIBUYENTE.

3) PRINCIPIO DE COMODIDAD: "CONSISTE EN QUE TODO IMPUESTO DEBE SER RECAUDADO EN LA ÉPOCA Y EN LA FORMA QUE PAREZCAN MÁS CONVENIENTES PARA EL CONTRIBUYENTE". ÉSTE PRINCIPIO ES DE FÁCIL APLICACIÓN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

4) PRINCIPIO DE ECONOMÍA: "TODA CONTRIBUCIÓN DEBE SER ESTABLECIDA DE MODO QUE LA DIFERENCIA DE LO QUE SE RECAUDA Y LO QUE INGRESA EN EL TESORO DEL ESTADO, SEA LO MÁS PEQUEÑA POSIBLE". ES DECIR QUE EL COSTO DE RECAUDACIÓN SEA LO MÁS PEQUEÑO POSIBLE.

LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE ADAM SMITH, RESUMEN EN SÍ TODOS LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN, EXCEPTO EL PRINCIPIO DE PRODUCTIVIDAD, QUE CONSISTE EN QUE DE DOS IMPUESTOS DE CARACTERÍSTICAS IGUALES, DEBERÁ SELECCIONARSE EL IMPUESTO MÁS PRODUCTIVO.

#### PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER

TIENEN COMO VENTAJA SOBRE LOS DE A. SMITH EL HECHO DE QUE WAGNER TOMÓ EN CONSIDERACIÓN, POR UNA PARTE, LAS NECESIDADES FINANCIERAS DEL ESTADO, Y POR OTRA, EL PUEBLO QUE SOPORTA EL GRAVAMEN.

SON NUEVE PRINCIPIOS RESUMIDOS EN CUATRO POSTULADOS.

PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA: (COMPRENDE LOS DE "SUFICIENCIA Y ELASTICIDAD"). POR SUFICIENCIA DE UN SISTEMA IMPOSITIVO, SE ENTIENDE QUE EL MONTO TOTAL DE LOS INGRESOS QUE EL ESTADO PERCIBE POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, DEBE BASTAR PARA SATISFACER LAS NECESIDADES ESTATALES, EN LA MEDIDA EN QUE OTROS MEDIOS, NO SATISFAGAN ESA NECESIDAD.

EL PRINCIPIO DE ELASTICIDAD O MOVILIDAD, CONSISTE EN QUE DENTRO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO DETERMINADO, DEBEN EXISTIR DOS O MÁS IMPUESTOS SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR UN INGRESO DETERMINADO, CUANDO ASÍ LO DESEEN O ASÍ LO JUSTIFIQUEN LAS NECESIDADES ESTATALES. LOS IMPUESTOS MÁS ELÁSTICOS SON LOS INDIRECTOS.

PRINCIPIO DE ECONOMÍA PÚBLICA: (PRINCIPIOS: ELECCIÓN DE BUENAS FUENTES Y ELECCIÓN DE CLASES DE IMPUESTO).

SEGÚN WAGNER LAS FUENTES DE IMPOSICIÓN SON TRES: LA RENTA NACIONAL, EL CAPITAL Y LOS MEDIOS DE CONSUMO.

LA MEJOR FUENTE ES LA RENTA, PORQUE NO SE AGOTA EL CAPITAL, ES DECIR, NO SE AGOTA LA FUENTE MISMA.

RENTA NACIONAL: ES EL MONTO DE SATISFACTORIOS QUE ESTÁN A DISPOSICIÓN DE UN PUEBLO EN UN PERÍODO DETERMINADO SIN QUE SE AMENÜE EL CAPITAL PRODUCTOR.

CAPITAL NACIONAL: ES EL CONJUNTO DE BIENES QUE EN UN MOMENTO DADO SON SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR RIQUEZA. -----



ELECCIÓN DE CLASES DE IMPUESTOS: EL LEGISLADOR AL IMPONER UN IMPUESTO DEBE PREVIAMENTE TENER EN CUENTA EL SUJETO Y EL OBJETO DEL IMPUESTO PARA LOS EFECTOS DE LA INCIDENCIA PARA QUE SI UN IMPUESTO RECAE POR LA REPERCUSIÓN SOBRE UNA CLASE SOCIAL DETERMINADA, GRAVA A LA CLASE QUE SE ESCAPÓ DEL IMPUESTO, CON OTROS IMPUESTOS.

PRINCIPIO DE EQUIDAD: (COMPRENDE EL DE GENERALIDAD Y UNIFORMIDAD), IGUAL AL DE SMITH.

PRINCIPIO DE ADMINISTRACIÓN FISCAL: (FIJEZA, COMODIDAD Y ECONOMÍA EN LOS COSTOS DE RECAUDACIÓN). COINCIDEN EXACTAMENTE CON LOS DE SMITH.

#### CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

CON EL OBJETO DE EVITAR LA INJUSTICIA QUE RESULTARÍA DE QUE TODOS LOS INTEGRANTES DE UN ESTADO, TRIBUTAREN EN IGUAL CUANTÍA, SE HAN PROPUESTO VARIAS SOLUCIONES, QUE SI BIEN ES VERDAD QUE NO HAN LOGRADO UNA DEBIDA JUSTICIA TRIBUTARIA, HAN HECHO, POR LO MENOS, MENOS INJUSTA LA DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS.

EN LOS ESTADOS MODERNOS, COEXISTEN GRAN DIVERSIDAD DE IMPUESTOS Y SE HAN CLASIFICADO, DESDE VARIOS PUNTOS DE VISTA: LA CLASIFICACIÓN TRADICIONAL DIVIDE LOS IMPUESTOS EN DIRECTOS E INDIRECTOS, Y, CON RESPECTO A ELLOS, HAY VARIOS CRITERIOS DE DISTINCIÓN: UNO BASADO EN LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO Y OTRO QUE PODEMOS LLAMAR ADMINISTRATIVO.

CRITERIO DE LA REPERCUSIÓN: DE ACUERDO CON ESTE CRITERIO, IMPUESTO DIRECTO ES AQUEL EN EL QUE EL LEGISLADOR SE PROPONE ALCANZAR INMEDIATAMENTE DESDE LUEGO, EL VERDADERO CONTRIBUYENTE, SUPRIME TODO INTERMEDIARIO ENTRE PAGADOR Y FISCO, DE MANERA QUE LA CALIDAD DE SUJETO PASIVO Y PAGADOR DEL IMPUESTO SE CONFUNDE.

IMPUESTO INDIRECTO: ES AQUEL EN EL QUE EL LEGISLADOR NO GRAVA DESDE LUEGO AL VERDADERO CONTRIBUYENTE, SINO QUE LO GRAVA POR REPERCUSIÓN; LAS CALIDADES DE SUJETO DEL IMPUESTO Y PAGADOR SON DISTINTAS. EJEMPLO DE IMPUESTOS DIRECTOS:

SOBRE LA RENTA, HERENCIAS, DONACIONES, VIALIDAD. EJEMPLO DE INDIRECTOS: CONSUMO, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN.

CRITERIO DE DISTINCIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA ADMINISTRATIVO: DIRECTOS, SON LOS QUE RECAEN SOBRE LAS PERSONAS, LA POSESIÓN O EL DISFRUTE DE LAS RIQUEZAS, GRAVAN SITUACIONES NORMALES Y PERMANENTES, SON MÁS O MENOS ESTABLES Y PUEDEN PERCIBIRSE SEGÚN LISTAS NOMINATIVAS DE CAUSANTES. INDIRECTOS, POR EL CONTRARIO SON PERCIBIDOS CON OCASIÓN DE UN HECHO, DE UN ACTO, DE UN CAMBIO AISLADO, ACCIDENTAL, NO PUEDEN FORMARSE LISTAS NOMINATIVAS DE CONTRIBUYENTES. EJ. DE DIRECTOS: SOBRE LA RENTA, SOBRE EL CAPITAL O SEA EL DE VIALIDAD, TERRITORIAL, PREDIAL, PAVIMENTACIÓN Y SANEAMIENTO. EJS. INDIRECTOS: TIMBRE, PAPEL SELLADO, ALGODÓN, LICORES, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, EN FIN TODOS LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA PRODUCCIÓN O LAS TRANSFERENCIAS, ALCABALA.

VENTAJAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS:

- a) SON DE PRODUCTIVIDAD CIERTA, ASEGURAR AL ESTADO UNA RENTA CIERTA YA QUE CONOCIENDO QUIENES SON LOS CONTRIBUYENTES Y EN CAPACIDAD, SE CONOCE TAMBIÉN MÁS O MENOS CON EXACTITUD EL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO.
- b) HACEN POSIBLE LA REALIZACIÓN DE LA JUSTICIA FISCAL, PUES YA QUE SE CONOCE AL CONTRIBUYENTE ES POSIBLE ESTABLECER EXCUSIONES PARA CIERTOS MÍNIMOS NECESARIOS O BIEN DEDUCCIONES POR DIVERSOS GASTOS.
- c) TIENEN EN TIEMPO DE CRISIS CIERTA FIJEZA O CUANDO MENOS MAYOR FIJEZA QUE LOS INDIRECTOS.

DESVENTAJAS DE LOS DIRECTOS: 1) SON MUY SENSIBLES A LOS CONTRIBUYENTES; PUES SABEN CUÁNTO TIENEN QUE PAGAR Y QUE NO RECIBEN UNA CONTRAPRESTACIÓN POR AQUEL DINERO.

2) SON POCO PRODUCTIVOS: AL ELEVAR LA CUOTA PROVOCAN INCONFORMIDAD Y PROTESTA CONTRA EL ESTADO, Y PROVOCA UNA TENDENCIA DE EVADIR EL IMPUESTO; NO PERMITEN UN CONTROL EXACTO DE LA BASE POR LA FORMA DE DETERMINARLOS (DECLARACIÓN, SIGNOS EXTERNOS, PERITAJE).

3) SI EXISTIERAN SOLOS SERÍAN PESADOS; PUES COMO EXISTEN LAS EXENCIONES, LAS CUOTAS DE LOS RESTANTES CONTRIBUYENTES SERÁN ELEVADAS; PROVOCANDO LA EVASIÓN.

4) SON POCO ELÁSTICOS

5) LOS CONTRIBUYENTES SON MÁS ERICTOS AL JUZGAR LOS GASTOS, PUES SIEN--TE MÁS EL IMPUESTO POR CONOCERLO.

6) SE PRESTAN MÁS A ARBITRARIEDADES POR PARTE DE LOS AGENTES FISCALES - (EN LOS PERITAJES).

7) DEJAN SIN GRAVAR A UN GRAN SECTOR SOCIAL, COMO AQUELLOS QUE PERCIBEN INGRESOS INFERIORES AL MÍNIMO DE EXISTENCIA, EXTRANJEROS DE PASO Y OTROS.

#### VENTAJA DE LOS INDIRECTOS:

1) SON POCO SENSIBLES PARA QUIENES EN REALIDAD LOS PAGAN, PUES SE DISIMULAN BAJO EL PRECIO DE LAS COSAS, AL ELEVARSE EL IMPUESTO SE SIENTE, PERO DES---PUÉS SE ACOSTUMBRAN.

2) SON MÁS PRODUCTIVOS QUE LOS DIRECTOS PUES SE PUEDEN ESTABLECER CUOTAS ELEVADAS Y LA GENTE SE CONFORMA PORQUE EL IMPUESTO SE CONFUNDE CON EL PRECIO.

3) PERMITE GRAVAR A TODO UN SECTOR DE LA POBLACIÓN QUE ESCAPA A LOS IM--PUESTOS DIRECTOS.

4) SON MUY ELÁSTICOS.

5) SON MÁS POPULARES QUE LOS DIRECTOS CUANDO PARA UN CONTROL NO EXISTEN MEDIDAS MOLESTAS Y SU CUOTA ES BAJA Y SE EXIGE DE POCAS PERSONAS.

6) SON VOLUNTARIOS: EN PARTE Y TRATÁNDOSE DE ARTÍCULOS QUE NO SON DE - PRIMERA NECESIDAD.

7) SON CÓMODOS APARENTEMENTE, PUES EN LOS ARTÍCULOS DE PRIMERA NECESIDAD SE DEBE PAGAR EL IMPUESTO AUNQUE NO SEA EL MOMENTO PROPICIO AL CONTRIBUYENTE.

8) EN ALGUNOS CASOS HAN AYUDADO AL DESARROLLO INDUSTRIAL, PUES SE MEJORA EL PRODUCTO TÉCNICO PARA PODER ASÍ CUBRIR EL IMPUESTO.

### DESVENTAJA DE LOS INDIRECTOS

- 1) NO SON JUSTOS, PESAN MÁS SOBRE LOS POBRES.
- 2) NO TIENEN LA MISMA FIJEZA QUE LOS DIRECTOS.
- 3) LOS GASTOS DE PERCEPCIÓN SON ELEVADOS, PUES SE NECESITA GRAN PERSONAL PARA EVITAR EL FRAUDE.
- 4) PRODUCEN MOLESTIAS QUE ENTORPECEN LA INDUSTRIA, POR LA NECESIDAD DE CONTROLARLOS.
- 5) PROVOCAN UNA REDISTRIBUCIÓN DEL COMERCIO Y LA INDUSTRIA, PUES EL IMPUESTO ADUANAL OBLIGA A QUE EL TRÁFICO DE MERCANCÍAS SE HAGA POR LOS LUGARES AUTORIZADOS.
- 6) COMO ESTOS IMPUESTOS REQUIEREN GRAN PERSONAL, ESTE PERSONAL SE SUBSTRAE A LA INDUSTRIA, ES UNA CARGA IMPRODUCTIVA.
- 7) PROVOCAN UNA DESMORALIZACIÓN CUANDO LAS CUOTAS SON DEMASIADO ALTAS, PUES EL ALZA EXCESIVA DE PRECIO PUEDE DAR LUGAR A UNA DISMINUCIÓN EN LA DEMANDA.

### CONCLUSION:

POR LAS VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE CADA SISTEMA, NINGÚN SISTEMA TRIBUTARIO DEBE BASARSE EXCLUSIVAMENTE EN UNA CATEGORÍA DE IMPUESTOS, SINO QUE DEBEN COMBINARSE AMBOS TIPOS.

### SISTEMA TRIBUTARIO DE IMPUESTO UNICO

SE ENTIENDE POR SISTEMA TRIBUTARIO UNA ESTRUCTURA DE DIVERSAS CLASES DE IMPUESTOS, BASADOS EN UN PENSAMIENTO FUNDAMENTAL. LOS DIFERENTES IMPUESTOS DEBEN GRAVAR LAS PERSONAS O COSAS DEL MODO MÁS ADECUADO PARA EL BUEN ÉXITO FINANCIERO, DEBEN COMPLEMENTARSE MUTUAMENTE EN CUANTO A SUS EFECTOS PSICOLÓGICOS Y DE ECONOMÍA NACIONAL Y PRIVADA Y DEBEN, EN CONJUNTO, OBTENER UNA JUSTA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA. DEBE, ADEMÁS, EL SISTEMA TRIBUTARIO, ESTAR ORGANICAMENTE ARTICULADO EN EL SISTEMA DE LA POLÍTICA ECONÓMICA, POR EJEMPLO, LOS IMPUESTOS A LA AGRICULTURA NO DEBEN CONTRADICIR LAS TENDENCIAS FUNDAMENTALES DE

LA POLÍTICA AGRARIA. ES PARTE ESENCIAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE UN ESTADO, LA FORMA EN QUE SUS IMPUESTOS ESTÁN CLASIFICADOS, PUNTO ESTE QUE ANTERIORMENTE HA QUEDADO EXPLICADO.

ANTE LA MULTIPLICIDAD DE IMPUESTOS EXISTENTES EN EL PASADO, QUE NO OBEDECÍAN A UN SISTEMA ORGÁNICO, LOS ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS TRATARON DE REMEDIAR ESA VARIEDAD DESORGANIZADA DE LOS IMPUESTOS, SURGIENDO EN EL SIGLO XVI UNA SERIE DE TEORÍAS QUE CONSIDERABAN EL IMPUESTO ÚNICO QUE SUPRIMIERA DEL CAMPO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, CON VARIEDAD DE IMPUESTOS CUYOS EFECTOS NO SON POSIBLES.

JUAN BODINO, SIGLO XVI PROPUGNA POR EL ESTABLECIMIENTO, ADEMÁS DEL IMPUESTO DE ADUANAS, DE UN IMPUESTO ÚNICO SOBRE LAS RENTAS.

CHAMBERLAIN, SUGIERE UN IMPUESTO ÚNICO SOBRE EL LUJO, SOBRE LOS EXCESOS, SOBRE LA CORRUPCIÓN, SOBRE LA PEREZA, NEGLIGENCIA, EN FIN UN IMPUESTO QUE GRAVA TODAS AQUELLAS MANIFESTACIONES DE RIQUEZA QUE EXCEDEN AL EMPLEO MADURADO O DECENTE DE LOS BIENES O SERVICIOS.

EL MARISCAL VAUBAN, EN SU LIBRE DIME ROYALE RECOMIENDA UN IMPUESTO ÚNICO SOBRE LA TIERRA, RENTA DE LOS EDIFICIOS, SUELDOS Y SALARIOS.

ES LA ESCUELA DE LOS FISIOCRATAS LA QUE CON CARACTERES DEFINITIVOS, ESTABLECE LA TEORÍA DEL IMPUESTO ÚNICO O SIENDO SU EXPOSITOR FRANÇOIS DU QUESNAY, SIGLO XVIII.

LOS FISIÓCRATAS CONSIDERAN DENTRO DE SU POSICIÓN ECONÓMICA, QUE LA ÚNICA INDUSTRIA QUE DA UNA RENTA NETA, ES LA AGRÍCOLA, QUE LA ÚNICA RENTA PRODUCTIVA DEL HOMBRE, ES LA DE LA TIERRA. QUE LA LABOR DE LOS ARTESANOS Y ARTÍFICES, ES NADA MÁS QUE LA DE AFINAMIENTO DE ESOS BIENES O SERVICIOS QUE PROPORCIONA LA TIERRA, PARA ADECUARLOS, PARA PERMITIR SU MEJOR USO, SU MEJOR DISPONIBILIDAD, Y EL DINERO QUE OBTIENE A CAMBIO DE ESE TRABAJO, ES EL VALOR PRECISAMENTE DE ESE AFINAMIENTO. JUZGADA ASÍ SU TEORÍA, CONSIDERAN RAZONABLE QUE LOS IMPUESTOS GRA

VARAN EXCLUSIVAMENTE LA RENTA DE LA TIERRA. Y ASÍ LOS FISIÓCRATAS, PROPUGNAN - POR EL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO ÚNICO SOBRE LA TIERRA. SERÁ EL FENÓMENO DE LA REPERCUSIÓN EL QUE SE ENCARGUE DE DIFUNDIR, DE TRASLADAR GRADUALMENTE ESE IMPUESTO A TODOS LOS DEMÁS HABITANTES QUE VIENEN A SER BENEFICIADOS POR ESE PRODUCTO ÚNICO, INICIAL DE LA TIERRA.

FUÉ CRITICADA ESTA TEORÍA, VIOLENTAMENTE, POR VOLTAIRE EN SU CUENTO "EL - HOMBRE DE LOS CUARENTA ESCUDOS".

NO OBSTANTE LA SEDUCCIÓN QUE OFRECE EL SISTEMA DEL IMPUESTO ÚNICO, LA HISTORIA HA DEMOSTRADO SU FRACASO.

#### DESVENTAJAS:

1) ES NECESARIA LA DETERMINACIÓN EXACTA DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE CADA CONTRIBUYENTE, CUANDO SE HABLA DE IMPUESTO ÚNICO SOBRE LA RENTA.

2) NO SE CUMPLE EL PRINCIPIO DE JUSTICIA (GENERALIDAD Y UNIFORMIDAD), - PUES AL PRETENDER CUMPLIRLO HABRÁ QUE EXAMINAR LAS DISTINTAS FUENTES DE RENTAS DEL CONTRIBUYENTE Y SU CONDICIÓN PERSONAL, LO QUE IMPLICA VARIOS IMPUESTOS DENTRO DEL IMPUESTO ÚNICO.

3) ES MUY SENSIBLE Y ES PESADO.

4) ES INELÁSTICO.

5) DADAS LAS MÚLTIPLES ACTIVIDADES DE LA VIDA ACTUAL ES IMPOSIBLE ESTABLECER UN SOLO IMPUESTO, QUE EN FORMA JUSTA GRAVARA EL RENDIMIENTO DE TODAS - ESAS ACTIVIDADES.

DEBE RECHAZARSE POR IRREALIZABLE, EL IDEAL DEL IMPUESTO ÚNICO, AÚN CUANDO SÍ ES POSIBLE ESTABLECER COMO GRAVAMEN FUNDAMENTAL UN GRAN IMPUESTO SOBRE LA - RENTA, PERO AUXILIADO POR OTROS GRAVÁMENES PARA NO HACER DEMASIADO FUERTE SU IMPACTO EN LAS ECONOMÍAS INDIVIDUALES, DADAS LAS GIGANTESCAS NECESIDADES ESTATA--LES Y SEGÚN BEATRÍZ, PARA QUE SEAN GRAVADAS AQUELLAS RENTAS QUE ESCAPARON AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INCAPACIDAD DEL ÓRGANO FISCAL O POR EVASIÓN.

## II - IMPUESTOS SOBRE EL TRAFICO PATRIMONIAL.

YA EN LA ÉPOCA ROMANA ENCONTRAMOS LOS ANTECEDENTES MÁS ANTIGUOS DE LOS IM  
PUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL: EXISTIÓ LA CENTESIMA RERUM VENALIUM QUE  
CONSISTÍA EN UNA EXACCIÓN DEL 1% SOBRE TODAS LAS TRANSACCIONES. TAMBIÉN PODE--  
MOS CITAR LA VIGESIMA HEREDITATUM QUE, CREADA POR AUGUSTO, GRAVABA LAS HEREN---  
CIAS CON EL 5% A FAVOR DEL FISCO. POSTERIORMENTE ESTE TIPO SE ELEVÓ, POR CARA--  
CALLA, AL 10%.

EN LA EDAD MEDIA HALLAMOS TAMBIÉN DIVERSOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PA--  
TRIMONIAL. RECORDEMOS LA MOÑERIA Y LA LUCTUOSA O MINCION, PRESTACIONES DE CA--  
RÁCTER FEUDAL QUE GRAVABAN LAS HARENCIAS. LA MOÑERIA ERA LA PORCIÓN DEL PATRI--  
MONIO DEL VASALLO QUE, A SU MUERTE, PASABA AL SEÑOR; POR MEDIO DE LA LUCTUOSA  
O MINCION, EL VASALLO QUE NO TENÍA HEREDEROS, PARA PODER HACER TESTAMENTO ESTA--  
BA OBLIGADO A PAGAR AL SEÑOR UNA CANTIDAD EN DINERO O EN ESPECIE.

TAMBIÉN EL TRÁFICO ENTRE VIVOS, EN LA ÉPOCA MEDIEVAL PESABAN DIVERSAS GA--  
VELAS DE ÍNDOLE LOCAL O SEÑORIAL. RECORDEMOS QUE, ESTA ÉPOCA TENDÍA A UNA ECO--  
NOMÍA DE TRÁFICO LIMITADO. ENTRE LAS GAVELAS PUEDE CITARSE EL LAUDEMIO, QUE -  
CONSISTÍA EN UN PAGO QUE DEBÍA HACER EL VASALLO A SU SEÑOR AL TRANSMITIR LA PRO--  
PIEDAD DE BIENES RECONOCIENDO ASÍ EL DOMINIO SUPERIOR DE ÉSTE.

EN ESTA ÉPOCA APARECE COMO IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL LA ALCA--  
BALA QUE GRAVABA LAS VENTAS DE UN INMUEBLE, CASI SIEMPRE CON EL 1%.

EN ESPAÑA, FELIPE IV ESTABLECIÓ EL ANTECEDENTE DEL TIMBRE AL CREAR EL DE--  
RECHO DE SELLO; CARLOS III, EN 1768, HIZO RESURGIR UN DERECHO DE HIPOTECA APA--  
RECIDO BREVEMENTE EN TIEMPO DE CARLOS I. EN 1790 SE CREÓ EL PRIMER IMPUESTO SO--  
BRE HERENCIAS, QUE FUÉ AFECTADO A LA CAJA DE AMORTIZACIÓN DE DEUDA.

PRONTO ESTE IMPUESTO SOBRE HERENCIAS FUÉ AMPLIADO. SE EXCLUYERON DE TRIBUTACIÓN LAS SUCESIONES DIRECTAS, SUJETÁNDOSE LAS TRANSVERSALES A TIPOS IMPOSITIVOS QUE OSCILABAN ENTRE EL 1.5 Y EL 6%.

POR DECRETO DE 3 DE MAYO DE 1811 LAS CORTES DE CÁDIZ, CREARON UN NUEVO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: LA MANDA PIA FORZOSA. EL IMPUESTO CONSISTÍA EN EL PAGO DE 12 REALES DE VELLÓN EN LA PENÍNSULA Y 3 PESOS EN AMÉRICA POR CADA TESTAMENTO QUE SE OTORGASE; EL PRODUCTO DE ESTE IMPUESTO, SE APLICÓ, AL PRINCIPIO, AL SOCORRO DE LAS VÍCTIMAS DE LA GUERRA DE LA INDEPENDENCIA, DE DONDE PROVIENE SU NOMBRE, LUEGO SE DESTINÓ A LOS GASTOS GENERALES DEL ESTADO.

ESTE DECRETO A QUE ACABAMOS DE HACER ALUSIÓN, ES EL ANTECEDENTE MÁS REMOTO DE NUESTRA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES Y EL QUE SIRVIÓ DE BASE AL DECRETO LEGISLATIVO DE 16 DE FEBRERO DE 1841, QUE EN SU ART. 6 DECÍA: "SE DESTINAN ESPECIALMENTE A LA INSTRUCCIÓN PÚBLICA LOS PRODUCTOS DE LA RECEPTORÍA DEL PARTIDO DE ZACATECOLUCA, Y LOS RÉDITOS DE LAS CAPELLANÍAS DE SANGRE QUE NO TIENEN POSEEDOR, DE ESTA FECHA EN ADELANTE. ASIMISMO SE DESTINA UNA MANDA FORZOSA, QUE SE ESTABLECE A CADA TESTADOR CUYO CAPITAL PASE DE QUINIENTOS PESOS, NO BAJANDO ELLA DE TRES, EXIGIÉNDOSE LA MISMA DE LAS HERENCIAS AB-INTESTATO QUE MONTEN EL CAPITAL DICHO EN ADELANTE".

EN 1813, POR DECRETO DE LAS CORTES SE SUPRIMIÓ LA ALCABALA, SIENDO SUSTITUIDA POR UNA CONTRIBUCIÓN DIRECTA, QUE NO TUVO EFECTIVIDAD, POR LO CUAL EN 1814, FERNANDO VII DEVOLVIÓ LA VIGENCIA A LOS IMPUESTOS SUPRIMIDOS.

NUEVAMENTE EN 1817 FUÉ SUPRIMIDA LA ALCABALA, SIENDO RESTABLECIDA EN 1824. EN ESTE AÑO SE AMPLIÓ EL DERECHO DE SELLO Y SE ESTABLECIERON LAS BASES PARA SOMETER A ÉL LOS DOCUMENTOS DE GIRO, CRÉDITO, LIBROS, ETC.

POR REAL DECRETO DE 31 DE DICIEMBRE DE 1829 SE REDUJO AL 4% LA ALCABALA APLICABLE A TRANSMISIONES DE INMUEBLES Y SE ACENTUÓ LA TRIBUTACIÓN SOBRE HEREN-

CIAS, ELEVÁNDOSE HASTA EL 10% LOS TIPOS; CONTINUARON EXENTOS LOS DESCENDIENTES LEGÍTIMOS Y SE RECARGÓ LAS SUCESIONES INTESTADAS, LLAMÁNDOSE A TRIBUTAR A LOS DESCENDIENTES NATURALES.

POR DECRETO DE 10. DE ENERO DE 1830 SE FIJÓ UN IMPUESTO DEL 0.5% DEL VALOR DE LOS BIENES INMUEBLES Y DERECHOS REALES QUE SE VENDIESEN O FUESEN OBJETO DE OTRO CONTRATO.

ÉSTO ES A GRANDES RASGOS, LA HISTORIA DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL; OPORTUNAMENTE TRATAREMOS DE AMPLIAR LO REFERENTE A NUESTRAS LEYES DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES Y DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL, SON AQUELLOS ORIGINADOS CON MOTIVO DE LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO O DE PARTES, DERECHOS PATRIMONIALES O VALORES. SE PUEDEN CLASIFICAR ESTOS IMPUESTOS EN DOS GRUPOS: 1o. IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL INTERVIVOS Y 2o. IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL PARA CASOS DE MUERTE, (IMPUESTO SOBRE SUCESIONES) Y SOBRE DONACIONES. EN EL PRIMER GRUPO ESTÁN COMPRENDIDOS ESPECIALMENTE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL INMOBILIARIO, EL EQUIVALENTE TRIBUTARIO Y EL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO DEL PATRIMONIO MOBILIARIO.

LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL SE DIFERENCIAN DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO EN QUE AQUELLOS SE PERCIBEN DE UN MODO NO PERIÓDICO Y SE CALCULAN ÚNICAMENTE SOBRE EL VALOR PATRIMONIAL QUE CAMBIA DE PROPIETARIO, EN TANTO QUE, LOS SEGUNDOS GRAVAN EL PATRIMONIO QUE POSEE UNA PERSONA EN UN MOMENTO DETERMINADO Y PUEDEN SER PERCIBIDOS PERIÓDICAMENTE.

MUCHA SEMEJANZA TIENEN CON LAS TASAS LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL: A VECES SON PERCIBIDOS CON MOTIVO DE LA INTERVENCIÓN DE UN FUNCIONARIO PÚBLICO O CUANDO EL ACTO JURÍDICO SE PERFECCIONA O EL COBRO PUEDE HACERSE POR MEDIO DE TIMBRE FISCAL, LO QUE EN LAS TASAS ES USUAL. PERO SE DISTINGUEN DE

LAS TASAS ESENCIALMENTE, EN PRIMER LUGAR POR LA CAUSA QUE ORIGINA SU COBRO, YA QUE EN EL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO ES EL CAMBIO DEL PATRIMONIO Y EN LAS TASAS, LA INTERVENCIÓN DEL FUNCIONARIO. OTRA DIFERENCIA ES LA FINALIDAD FISCAL: EL IMPUESTO TIENDE A LA OBTENCIÓN DE INGRESOS PROPIAMENTE DICHO, EN TANTO QUE EL PRODUCTO DE LAS TASAS ESTÁ DESTINADO A LA SATISFACCIÓN TOTAL O PARCIAL DE LOS GASTOS OCASIONADOS. OTRA DIFERENCIA LA ENCONTRAMOS EN LO QUE A LA CUANTÍA SE REFIERE, YA QUE EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL LA DETERMINA EL VALOR DEL PATRIMONIO Y LA DE LAS TASAS LA CUANTÍA DE LOS GASTOS ASIGNADOS O EL VALOR DE LA PRESTACIÓN.

EHEBERG A PROPÓSITO DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL, NOS DICE: "LA FUENTE DE GRAVAMEN CONSISTE, EN PARTE, EN LOS INGRESOS Y GANANCIAS QUE PROPORCIONA LA TRANSMISIÓN DE LA PROPIEDAD, Y EN PARTE, CUANDO NO SE OBTIENE GANANCIA ALGUNA DEL ACTO SOMETIDO A GRAVAMEN, EN EL RESTO DE LA RENTA O EL PATRIMONIO DEL LLAMADO A CONTRIBUIR POR ESTE CONCEPTO. MIENTRAS EL PROCESO DEL TRÁFICO PROPORCIONA UNA ADQUISICIÓN O LUCRO O UN AUMENTO PATRIMONIAL, ACTÚAN ESTOS IMPUESTOS AL MODO DE IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LA ADQUISICIÓN O EL LUCRO O ENRIQUECIMIENTO; Y MIENTRAS LOS ACTOS DE TRÁFICO PATRIMONIAL SOMETIDOS A GRAVAMEN NO PROPORCIONAN GANANCIA O INCLUSO IMPLICAN PÉRDIDAS, ACTÚAN ESTOS IMPUESTOS A MODO DE RECARGOS SOBRE LOS DEMÁS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PRODUCTO, O COMO IMPUESTOS PARCIALES SOBRE EL PATRIMONIO.

POR LO GENERAL, LA BASE DE GRAVAMEN SE DETERMINA POR EL VALOR QUE REPRESENTA EL OBJETO DEL TRÁFICO PATRIMONIAL. EL OBJETO DE GRAVAMEN ES FRECUENTEMENTE EL DOCUMENTO EN QUE SE HACE CONSTAR EL ACTO DEL TRÁFICO. EL IMPUESTO SE PERCIBE, LA MAYOR PARTE DE LAS VECES, DIRECTAMENTE DE UNA DE LAS PARTES CONTRATANTES O DE AMBAS CONJUNTAMENTE, BIEN SEA POR PAGO EN METÁLICO EN UNA CAJA PÚBLICA O BIEN POR MEDIO DEL TIMBRE; PERO A VECES SE PERCIBE TAMBIÉN DE UN MODO INDI-

RECTO, CUANDO POR MOTIVOS DE CONVENIENCIA SE SATISFACEN POR LA PERSONA MEDIADORA EN LA CONSUMACIÓN DEL NEGOCIO, LA CUAL QUEDA FACULTADA PARA REINTEGRARSE DEL IMPUESTO POR LAS PARTES CONTRATANTES."

DECÍAMOS QUE EN EL PRIMER GRUPO SE COMPRENDEN LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL INMOBILIARIO, EQUIVALENTE TRIBUTARIO Y EL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO DEL PATRIMONIO MOBILIARIO; VEREMOS EN FORMA BREVE EN QUÉ CONSISTEN. IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL INMOBILIARIO, LLAMADO TAMBIÉN IMPUESTO DE TRANSMISIONES O CAMBIOS DE PROPIEDAD, ES EL QUE ES PERCIBIDO CON MOTIVO DE LAS MODIFICACIONES DE DOMINIO SOBRE BIENES INMUEBLES O DE LOS DERECHOS REALES CONSTITUIDOS SOBRE ELLOS. ES EN PRINCIPIO, UN IMPUESTO SOBRE TODAS LAS TRANSMISIONES DE DOMINIO Y SE CALCULA SOBRE UN TANTO POR CIENTO DEL VALOR Y SE PUEDE PERCIBIR POR MEDIO DEL TIMBRE O DIRECTAMENTE POR LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS.

EL EQUIVALENTE TRIBUTARIO, LLAMADO TAMBIÉN EQUIVALENTE A LA TASA, ES UN IMPUESTO COMPLEMENTARIO DEL QUE GRAVA EL TRÁFICO INMOBILIARIO Y MEDIANTE EL CUAL SE SOMETEN A GRAVAMEN AQUELLAS PROPIEDADES CUYO DOMINIO SE SUSTRAE DEL LIBRE TRÁFICO (MANO MUERTA).

ESTE IMPUESTO ACTÚA COMO EQUIVALENTE DEL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO INMOBILIARIO INTERVIVOS O COMO SUSTITUTIVO DEL DE SUCESSIONES. EL EQUIVALENTE PUEDE PERCIBIRSE YA COMO IMPUESTO ANUAL SOBRE EL PRODUCTO DE LOS BIENES DE QUE SE TRATA, O BIEN TRANSCURRIDO UN DETERMINADO NÚMERO DE AÑOS, SOBRE EL VALOR DE LOS INMUEBLES.

ENTRE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL MOBILIARIO, ENCONTRAMOS ENTRE OTROS, LOS SIGUIENTES IMPUESTOS: SOBRE CUENTAS, RECIBOS Y PAGOS, SOBRE LETRAS DE CAMBIO, SOBRE FACTURAS Y PÓLIZAS EN NEGOCIOS DE BOLSA, SOBRE EMISIÓN DE ACCIONES, SOBRE PÓLIZAS DE SEGURO, ETC.

SE EXPLICAN ESTOS IMPUESTOS POR LA ASPIRACIÓN DE GRAVAR EL TRÁFICO CON VALORES MOBILIARIOS, AL IGUAL QUE SE HACE CON EL INMOBILIARIO, SATISFACIÉNDOSE DE ESA MANERA EL POSTULADO DE LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA. SE LOGRA CON ESTOS IMPUESTOS SOMETER A GRAVAMEN PARTES DE RENTA Y DE PRODUCTOS QUE DE OTRO MODO, SERÍAN FÁCILMENTE ELUDIBLES. SU GRAN IMPORTANCIA RADICA EN EL MAYOR INCREMENTO QUE DÍA A DÍA TIENEN LAS OPERACIONES QUE LOS ORIGINAN.

VEREMOS ALGUNOS DE ELLOS:

EN EL IMPUESTO SOBRE RECIBOS, ES EL ACREEDOR EL SUJETO DEL IMPUESTO, SIENDO EL RECIBO MISMO EL OBJETO DEL GRAVAMEN. SE PERCIBE POR REGLA GENERAL EN FORMA DE TIMBRE Y EN RELACIÓN CON EL VALOR QUE REPRESENTA. ESTE IMPUESTO PUEDE EXTENDERSE A GRAN CANTIDAD DE ACTOS Y PRODUCE INGRESOS APRECIABLES, SIN SER ESPECIALMENTE MOLESTO NI GRAVOSO. EL IMPUESTO SOBRE LETRAS DE CAMBIO, LIBRANZAS, PAGARÉS A LA ORDEN ES EL QUE GRAVA ESTA FORMA DEL TRÁFICO PATRIMONIAL. SE DEVENGA ESTE IMPUESTO AL HACERSE USO DE LA LETRA O AL SER EXPEDIDA. SU PAGO SE EFECTÚA GENERALMENTE CON EL TIMBRE.

EL IMPUESTO DE BOLSA ES EL QUE RECAE SOBRE LOS NEGOCIOS QUE SE REALIZAN EN BOLSA. SON SATISFECHOS POR LAS PERSONAS QUE INTERVIENEN EN LA OPERACIÓN. SE RECAUDA GENERALMENTE POR MEDIO DE TIMBRE Y EL IMPUESTO SE DEVENGA AL EFECTUARSE LA OPERACIÓN.

#### ESTUDIAREMOS AHORA LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL PARA CASOS DE MUERTE Y SOBRE DONACIONES

SON LOS IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y DONACIONES DE LOS QUE GRAVAN EL TRÁFICO PATRIMONIAL. LA FUENTE DE GRAVAMEN ES, EN EL PRIMERO LA MASA HEREDITARIA Y EN EL SEGUNDO EL VALOR DE LOS BIENES DONADOS.

SUJETOS SON, DEL PRIMERO: LOS HEREDEROS Y LEGATARIOS Y DEL SEGUNDO LOS DONATARIOS.

DECIMOS DE ESTOS IMPUESTOS QUE SON GRAVÁMENES SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL PORQUE GRAVAN EL PATRIMONIO AL CAMBIAR DE PROPIETARIO Y NO SE PERCIBIRÍA SI ESTE CAMBIO NO SUCEDE.

LA MASA HEREDITARIA O DONADA ES LA BASE Y LA FUENTE DEL GRAVAMEN, YA QUE ES IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

ESTE IMPUESTO HA SIDO CALIFICADO CERTERAMENTE COMO IMPUESTO INTERMITENTE, YA QUE NO SE PERCIBE DE UN MODO PERIÓDICO SINO ÚNICAMENTE CUANDO SE VERIFICAN LOS SUPUESTOS QUE LO OCASIONAN.

EL TRATADISTA EHEBERG, CITADO ANTERIORMENTE, EN SU LIBRO "HACIENDA PÚBLICA", AL HABLAR SOBRE LOS IMPUESTOS EN ESTUDIO, NOS DICE LO SIGUIENTE: "POR LO QUE RESPECTA A LA EXTENSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS HAY QUE DISTINGUIR LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR OBJETIVA DE LA SUBJETIVA.

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA DE LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR PLANTEA LOS PROBLEMAS SIGUIENTES: QUÉ VALORES PATRIMONIALES DEBEN SOMETERSE A GRAVAMEN Y CÓMO SE DETERMINARÁN ESTOS VALORES; Y SI SE HA DE SOMETER A GRAVAMEN TODA LA MASA HEREDITARIA O SOLAMENTE EL IMPORTE EN QUE EL HEREDERO SE ENRIQUECE REALMENTE. EL GRAVAMEN DE LA MASA TOTAL HEREDITARIA SIN DEDUCCIÓN DE DEUDAS, GASTOS, GRAVÁMENES, ETC., NO ERA RARO ANTERIORMENTE E IMPERA AÚN EN ALGUNOS PAÍSES; POR EL CONTRARIO, LA MODERNA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA A ESTE RESPECTO SE EXTIENDE SOLAMENTE Y CON RAZÓN A AQUELLOS VALORES QUE IMPLICAN PARA EL HEREDERO UN ENRIQUECIMIENTO EFECTIVO. CON ESTA LIMITACIÓN EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS GRAVA, POR LO GENERAL, A TODOS LOS ELEMENTOS DE LA MASA HEREDITARIA, MUEBLES O INMUEBLES, PATRIMONIO DE ADQUISICIÓN O DE USO Y CRÉDITOS, BIEN SE TRANSMITAN EN PLENA PROPIEDAD O EN USUFRUCTO. PARA LA ESTIMACIÓN DE LA MASA HEREDITARIA SE PARTE, POR LO GENERAL, DEL VALOR CORRIENTE O EN VENTA. LOS DERECHOS DE USUFRUCTO Y PRESTACIONES ANUALES DE CARÁCTER TEMPORAL SE CAPITALIZAN EN ATENCIÓN AL TIEMPO DURANTE -

EL CUAL HAYAN DE DISFRUTARSE. PARA LOS FUNDOS AGRÍCOLAS ES FRECUENTE QUE SE ESTABLEZCA QUE NO SE TENGA EN CUENTA EL VALOR CORRIENTE EN TRÁFICO O VENTA SINO EL QUE CORRESPONDE AL PRODUCTO DE LOS PROPIOS FUNDOS.

POR LO QUE RESPECTA A LA DETERMINACIÓN SUBJETIVA DE LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR HAY QUE DISTINGUIR EL IMPUESTO GENERAL SOBRE HERENCIAS DEL LIMITADO. EL PRIMERO GRAVA EN PRINCIPIO A TODOS LOS HEREDEROS; EL SEGUNDO SOLAMENTE A LOS PARIENTES DE LA LÍNEA COLATERAL, A LOS EXTRAÑOS Y, POR LO GENERAL, TAMBIÉN A LOS ASCENDIENTES. EL IMPUESTO GENERAL SOBRE HERENCIAS PUEDE SER O BIEN UN IMPUESTO SOBRE EL TOTAL CAUDAL HEREDITARIO O IMPUESTO DE SUCESIONES (NACHLASSSTEUER) O BIEN UN IMPUESTO GENERAL SOBRE LA HERENCIA (ERBANFALLSTEUER) EN EL SENTIDO PROPIO DE LA PALABRA. EL PRIMERO ES UN IMPUESTO QUE SE SATISFACE DE LA MASA HEREDITARIA TOTAL (UNA VEZ DEDUCIDAS LAS DEUDAS Y GRAVÁMENES) SIN TENER EN CUENTA LA RELACIÓN DE PARENTESCO DEL ADQUIRENTE O ADQUIRENTES CON EL CAUSANTE. CUANDO EN ESTE CASO SE GRADÚA EL TIPO DE GRAVAMEN, ESTA GRADUACIÓN SE HACE SOLAMENTE EN ATENCIÓN A LA CUANTÍA DE LA MASA HEREDITARIA O TOTAL CAUDAL RELICTO Y NO EN ATENCIÓN AL GRADO DE PARENTESCO O A LA SITUACIÓN ECONÓMICA DEL HEREDERO. A VECES SE EXIMEN TAMBIÉN DEL IMPUESTO LAS MASAS HEREDITARIAS DE PEQUEÑA CUANTÍA. AL LADO DEL IMPUESTO SOBRE EL TOTAL CAUDAL RELICTO, QUE POR CONSIGUIENTE GRAVA TAMBIÉN EL PATRIMONIO QUE SE ADJUDICA AL CÓNYUGE Y A LOS DESCENDIENTES, PUEDE ESTABLECERSE ADEMÁS OTRO IMPUESTO QUE GRAVE A TODOS LOS HEREDEROS O SOLAMENTE A LOS PARIENTES COLATERALES O A LOS EXTRAÑOS, ASÍ COMO A LOS ASCENDIENTES. EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA HERENCIA EN SENTIDO ESTRICTO GRAVA TAMBIÉN EN PRINCIPIO A TODOS LOS HEREDEROS Y, POR CONSIGUIENTE, AL CÓNYUGE Y LOS DESCENDIENTES, PERO NO GRAVA A LA MASA HEREDITARIA COMO TAL SINO A LA PORCIÓN HEREDITARIA QUE CADA HEREDERO PERCIBE. EL IMPUESTO LIMITADO O RESTRINGIDO SOBRE LA HERENCIA (IMPUESTO COLATERAL) EXIME AL CÓNYUGE Y LOS DESCENDIENTES Y GRAVA, COMO INDICA SU NOM-

BRE, SOLAMENTE A LOS COLATERALES, ASCENDIENTES Y DEMÁS HEREDEROS. EN ÉSTE, COMO EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA HERENCIA EN SENTIDO ESTRICTO, SE GRADÚA EL TIPO DE GRAVAMEN EN ATENCIÓN AL GRADO DE PARENTESCO, EN FORMA QUE EL TIPO SE ELEVA A MEDIDA QUE AUMENTA EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE EL CAUSANTE Y EL HEREDERO. POR LO GENERAL, SE DA TAMBIÉN UNA PROGRESIÓN DE TIPOS DE GRAVAMEN DENTRO DE CADA GRADO DE PARENTESCO EN RELACIÓN CON LA CUANTÍA DE LA PORCIÓN HEREDITARIA. A VECES SE ELEVAN TAMBIÉN LOS TIPOS DE GRAVAMEN POR ENCIMA DEL IMPORTE NORMAL CUANDO EL PATRIMONIO DE QUE PREVIAMENTE DISFRUTA EL HEREDERO EXCEDE DE CIERTA SUMA.

PUEDEN LOS IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y DONACIONES, SER CLASIFICADOS DESDE DOS PUNTOS DE VISTA: ATENDIENDO A LA BASE IMPONIBLE O TOMANDO EN CONSIDERACIÓN LOS TIPOS DE GRAVAMEN.

EN CUANTO AL PRIMER SUPUESTO, LA BASE IMPONIBLE PUEDE SER O EL TOTAL DE LOS BIENES HEREDADOS O DONADOS - IMPUESTO SOBRE EL CAUDAL RELICTO - O BIEN SOBRE LA PORCIÓN ADJUDICADA A CADA HEREDERO O DONATARIO: IMPUESTO SOBRE HIJUELAS.

EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A BASE DE DOS IMPUESTOS, TUVO GRAN AUGE, EN LOS AÑOS ANTERIORES A LA GRAN GUERRA, PERO, HABIÉNDOLO DEJADO FRANCIA Y ALEMANIA, POCO A POCO FUÉ ABANDONADO Y ADAPTADO EL IMPUESTO ÚNICO SOBRE HIJUELAS. EL DE LOS DOS, OPERA ACTUALMENTE EN ESPAÑA, LOS PAÍSES ANGLOSAJONES E ITALIA.

LA CLASIFICACIÓN QUE NOS OCUPA TIENE POCO INTERÉS PRÁCTICO, SIENDO PROPORCIONALES LOS TIPOS IMPOSITIVOS, PERO TIENEN GRAN IMPORTANCIA CUANDO SON PROGRESIVOS.

EN CUANTO A LOS TIPOS DE GRAVAMEN SE REFIEREN, LOS IMPUESTOS EN ESTUDIO PUEDEN SER FIJOS, PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS.

FIJOS, SON CUANDO CONSISTEN EN EL PAGO DE UNA CANTIDAD CONSTANTE POR CADA HERENCIA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA CUANTÍA DE LA MISMA O DE OTRAS CIRCUNSTAN-

CIAS. ESTOS IMPUESTOS SON RARÍSIMOS, YA QUE LLEVAN EN ELLOS GRAN INJUSTICIA SOCIAL, POR GRAVAR CON TIPOS IMPOSITIVOS MAYORES, LAS HERENCIAS MÁS PEQUEÑAS. ENTRE NOSOTROS, TENÍA ESTE CARÁCTER LA MANDA PIA FORZOSA.

EN SENTIDO ESTRICTO SON PROPORCIONALES LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN TODAS LAS HERENCIAS CON UNA SUMA QUE REPRESENTA EL MISMO PORCENTAJE DE LAS MISMAS (EL 10%, POR EJEMPLO). ESTE IMPUESTO, COMO EL ANTERIOR, ES REGRESIVO, LA CUOTA NO ES FIJA, PERO CRECE EN MENOS PROPORCIÓN QUE LA CUANTÍA DE LA HERENCIA. FUERON FRECUENTES EN LOS PRIMEROS DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS.

SON PROGRESIVOS AQUELLOS EN LOS QUE LAS CUOTAS TRIBUTARIAS REPRESENTAN PORCENTAJES VARIABLES DE LAS HERENCIAS CORRESPONDIENTES.

PODEMOS ENUMERAR LOS SIGUIENTES CRITERIOS DE PROGRESIÓN: PRIMERO: LA CUANTÍA DEL CAUDAL RELICTO. SEGUNDO: LA MAGNITUD DE LAS HIJUELAS HEREDITARIAS. TERCERO: EL PARENTESCO DEL HEREDERO CON EL CAUSANTE. CUARTO: LA MANERA DE SER DEFERIDA LA HERENCIA. QUINTO: LA FORTUNA QUE YA TENIA EL HEREDERO AL MOMENTO DE LA HERENCIA.

CASI TODOS LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS SOBRE HERENCIAS Y DONACIONES SON PROGRESIVOS, ESTANDO GRADUADOS DE ACUERDO CON UNO SOLO DE LOS CRITERIOS ENUMERADOS O CON COMBINACIONES DIFERENTES DE LOS TRES PRIMEROS. MENOS FRECUENTE ES EL CRITERIO RELATIVO A LA FORMA DE DEFERIRSE LA HERENCIA Y EL QUE SE RELACIONA CON LA FORTUNA ANTERIOR DEL HEREDERO O DONATARIO ES RARÍSIMO, SÓLO SE SABE QUE EXISTIÓ EN ALEMANIA E ITALIA POR LOS AÑOS 1919-1920.

EN ESTADOS UNIDOS SE SIGUEN LOS CRITERIOS PRIMERO, SEGUNDO Y TERCERO; INGLATERRA, PRIMERO Y TERCERO; ALEMANIA Y FRANCIA, SEGUNDO Y TERCERO; ESPAÑA, LOS CUATRO PRIMEROS. ANTES DE VER LA JUSTIFICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS DE PROGRESIÓN, VEAMOS EN QUÉ CONSISTEN LOS IMPUESTOS PROGRESIVOS, REGRESIVOS, DEGRESIVOS Y GRADUADOS. PARA ELLO, TRANSCRIBIREMOS LO QUE DICE SELEZMAN, TRATA

DISTA CITADO EN SU TESIS DOCTORAL POR EL DOCTOR JORGE ALBERTO HUETE, EN SU LIBRO "EL IMPUESTO PROGRESIVO EN LA TEORÍA Y EN LA PRÁCTICA":

"SE DICE QUE UN IMPUESTO ES PROPORCIONAL CUANDO SE CONSERVA INVARIABLE LA RELACIÓN MATEMÁTICA ENTRE SU IMPORTE Y EL DE LA MATERIA IMPONIBLE. EL IMPUESTO ES PROGRESIVO CUANDO ESA RELACIÓN VARÍA DE TAL MODO QUE, A MEDIDA QUE AUMENTA LA CUANTÍA IMPONIBLE, EL IMPUESTO REPRESENTA CADA VEZ MAYOR FRACCIÓN DE ESA CUANTÍA. ORDINARIAMENTE SIGNIFICA QUE EL TIPO CRECE CON LA SUMA IMPONIBLE. PERO NO ES NECESARIO QUE ESTO OCURRA, PORQUE EL TIPO PUEDE CONSERVARSE INVARIABLE Y PRODUCIRSE EL CAMBIO DE LA RELACIÓN MEDIANTE UNA ALTERACIÓN EN LAS SUMAS GRAVADAS, ES DECIR, APLICANDO EL MISMO TIPO DE IMPOSICIÓN A FRACCIONES CADA VEZ MÁS PEQUEÑAS DE LA COSA GRAVADA. HUELGA DECIR, QUE PRÁCTICAMENTE, EL RESULTADO ES IDÉNTICO, PORQUE SI PARTIMOS DE UN TIPO Y UN IMPONIBLE DADOS, EL MISMO TIPO SOBRE MENOR IMPONIBLE EQUIVALE A UN TIPO MÁS ALTO SOBRE EL MISMO IMPONIBLE."

EL TÉRMINO COMÚNMENTE EMPLEADO EN INGLATERRA ES EL DE TRIBUTACIÓN GRADUADA (GRADUATED TAXATION). ESTE PUEDE INDUCIR A ERROR. SI UN IMPUESTO ES GRADUADO EN VEZ DE SER PROPORCIONAL, LA GRADUACIÓN PUEDE SER ASCENDENTE O DESCENDENTE. TRIBUTACIÓN PROPORCIONAL, EN SU ACEPCIÓN ORDINARIA, SIGNIFICA LA EXACCIÓN DE UN MISMO TIPO, CUALESQUIERA QUE SEAN LAS CANTIDADES DE LA RIQUEZA GRAVADA, Y YA SE TRATE DE CAPITAL O DE RENTA O DE OTRA COSA; TRIBUTACIÓN GRADUADA PUEDE SIGNIFICAR: O BIEN QUE EL TIPO AUMENTA, O BIEN QUE DISMINUYE A MEDIDA QUE AUMENTA EL CAPITAL O LA RENTA. CUANDO EL TIPO AUMENTA CON LA CUANTÍA DE LA RENTA, POR EJEMPLO, TENEMOS TRIBUTACIÓN PROGRESIVA Y ESTO ES LO QUE LOS ESCRITORES INGLESES ENTIENDEN GENERALMENTE POR TRIBUTACIÓN GRADUADA. PERO, CUANDO EL TIPO DECRECE A MEDIDA QUE AUMENTA LA RENTA, EL IMPUESTO ES TAMBIÉN GRADUADO. EL TÉRMINO TÉCNICO CORRESPONDIENTE A SEMEJANTE TRIBUTACIÓN ES EL DE TRIBUTACIÓN REGRESIVA, LO QUE LOS FRANCESES LLAMAN PROGRESIÓN AL REVÉS (PROGRESIÓN Á REBOURS). ASÍ

PUES, BAJO LA DENOMINACIÓN DE IMPOSICIÓN GRADUADA, EN SU MÁS AMPLIA ACEPTACIÓN, - SE COMPRENDEN LOS IMPUESTOS PROGRESIVOS Y LOS REGRESIVOS.

FINALMENTE, ES POSIBLE UN TERCER MÉTODO. EL TIPO DE IMPOSICIÓN PUEDE CRECER HASTA CIERTO LÍMITE, Y, A PARTIR DE ÉSTE, PERMANECER CONSTANTE. PUEDE HABER PROGRESIÓN HASTA UN PUNTO DETERMINADO, Y PROPORCIÓN DESPUÉS. ÉSTA TRIBUTACIÓN SE DENOMINA DEGRESIVA. EL TIPO PROPORCIONAL ES CONSIDERADO COMO EL NORMAL; PERO PARA LAS SUMAS INFERIORES A AQUEL LÍMITE, EL TIPO DE IMPOSICIÓN DISMINUYE GRADUALMENTE. LA TRIBUTACIÓN DEGRESIVA ES, PUES, TAMBIÉN TRIBUTACIÓN GRADUADA Y POR CIERTO UNA DE SUS FORMAS MÁS COMUNES.

QUE DENOMINEMOS PROGRESIVO O DEGRESIVO UN IMPUESTO, DEPENDE POR COMPLETO DEL PUNTO DE QUE PARTAMOS; PORQUE AÚN EN LOS IMPUESTOS PROGRESIVOS LA PROGRESIÓN SE DETIENE CASI SIEMPRE EN UN DETERMINADO LÍMITE. EL MÁS ALTO TIPO QUE REGISTRA LA HISTORIA COMO EXISTENTE EN LA ACTUALIDAD ES  $37\frac{1}{2}$  POR 100 (ACTUALMENTE LLEGA EN NUESTRA LEGISLACIÓN AL  $44\%$ ). NO SERÍA CONCEBIBLE QUE EXCEDIESE DE 100 POR 100. SIN EMBARGO, DESDE CIERTO PUNTO DE VISTA PUEDE SOSTENERSE LA DISTINCIÓN ENTRE PROGRESIÓN Y DEGRESIÓN. EN LA DEGRESIÓN, EL IDEAL ES LA TRIBUTACIÓN PROPORCIONAL, SI BIEN, MEDIANTE TIPOS MÁS BAJOS O EXENCIONES O DEDUCCIONES, SE HACEN CONCESIONES A LAS CLASES MÁS POBRES, QUE TEÓRICAMENTE DEBEN PAGAR EL MISMO TIPO, PERO QUE SON CONSIDERADAS COMO IMPOSIBILITADAS PARA HACERLO. EN LA PROGRESIÓN EL IDEAL ES LA TRIBUTACIÓN NO PROPORCIONAL; LAS CLASES MÁS RICAS PAGAN TIPOS MÁS ELEVADOS, PORQUE SEGÚN LA TEORÍA, DEBEN SOPORTAR UN GRAVAMEN MÁS QUE PROPORCIONAL. EN LA IMPOSICIÓN PROGRESIVA, LA GRADUACIÓN SUELE EMPEZAR EN EL PUNTO EN QUE TRIBUTACIÓN DEGRESIVA CESA LA GRADUACIÓN Y COMIENZA LA PROPORCIONALIDAD. SIN EMBARGO, ESTE PUNTO PRECISO EN QUE EMPIEZA LA GRADUACIÓN ES ALGO ARBITRARIO; EL QUE UNO LLAMARÍA IMPUESTO DEGRESIVO PODRÍA SER LLAMADO POR OTRO IMPUESTO PROGRESIVO. SIN EMBARGO, MIENTRAS QUE LAS TARIFAS DEGRESIVAS TIE

-----

NEN MUCHOS PUNTOS COMUNES Y SON REALMENTE DOS DIFERENTES MODOS DE EXPRESAR LO QUE ESENCIALMENTE ES LA MISMA IDEA, LAS TARIFAS DEGRESIVAS Y REGRESIVAS SON, EN CIERTO SENTIDO COMO ACABAMOS DE VER, LAS QUE EN VERDAD SE OPONEN ENTRE SÍ.

LOS TÉRMINOS "IMPUESTO PROGRESIVO" O "IMPUESTO GRADUADO" SE EMPLEAN TAMBIÉN EN OTRO SENTIDO. SI SOBRE DIFERENTES CLASES (NO DIFERENTES SUMAS) DE CAPITAL O DE RENTA SE IMPONEN DIFERENTES TIPOS, NO HABLAREMOS DE GRADUACIÓN, SINO DE DIFERENCIACIÓN DEL IMPUESTO. PERO SI SOBRE LAS HERENCIAS O LOS LEGADOS SE EXIGEN DIFERENTES TIPOS SEGÚN EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE EL TESTADOR Y EL SUCESOR O HEREDERO, ESE IMPUESTO SE DENOMINA ALGUNAS VECES "GRADUADO" O "PROGRESIVO". EN GENERAL LA PROGRESIÓN DENOTA UN TIPO QUE CAMBIA CUANDO VARÍAN LAS SUMAS; EN ESTE ÚLTIMO CASO SIGNIFICA QUE EL TIPO VARÍA PARA LAS MISMAS SUMAS, SEGÚN LAS PERSONAS A QUIENES AQUELLAS VAYAN. EN LA PRESENTE MONOGRAFÍA SE EMPLEARÁ EL TÉRMINO EN SU ACEPCIÓN USUAL, APLICANDO A LOS IMPUESTOS DE SUCESIÓN COLATERAL DE ESTA CLASE LA DENOMINACIÓN DE TRIBUTACIÓN GRADUADA.

LA CUESTIÓN DE LA IMPOSICIÓN PROGRESIVA NO SE LIMITA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PUEDE HABER PROGRESIÓN EN OTROS IMPUESTOS DIRECTOS, COMO LOS QUE RECAEN SOBRE LA FORTUNA, SOBRE LAS CASAS, SOBRE LA TIERRA O SOBRE LAS SUCESIONES. PUEDE HABER PROGRESIÓN AÚN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS, Y POR CIERTO EN UN DOBLE SENTIDO. EN PRIMER LUGAR, LOS TIPOS DE CIERTOS IMPUESTOS, TALES COMO LOS DE TIMBRES, NEGOCIOS O PRODUCTOS PUEDEN CRECER CON ARREGLO AL IMPORTE DE LA TRANSACCIÓN, DE LAS VENTAS, DEL CAPITAL, DE LA CAPACIDAD O DE LA PRODUCCIÓN. EN SEGUNDO LUGAR, EL PRINCIPIO PROGRESIVO PUEDE INTRODUCIRSE EN UN SISTEMA TRIBUTARIO POR UNA ORGANIZACIÓN EN VIRTUD DE LA CUAL LOS ARTÍCULOS DE LUJO SEAN GRAVADOS A TIPOS CRECIENTES MAYORES QUE LOS SEÑALADOS PARA LOS ARTÍCULOS DE COMODIDAD O NECESIDAD. SIN EMBARGO, LA DISCUSIÓN SE HA LIMITADO CASI POR EJEMPLO A LA TRIBUTACIÓN DIRECTA Y CON FRECUENCIA AÚN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SIQUIERA NO HAYA RAZÓN SUFICIENTE PARA ELLO. -----

FÁCIL ES JUSTIFICAR CADA UNO DE LOS CRITERIOS DE PROGRESIÓN A QUE ANTES SE HA HECHO REFERENCIA: EL PRIMERO Y SEGUNDO, QUE, COMO DECÍAMOS, TOMAN EN CONSIDERACIÓN LA MAGNITUD DEL CAUDAL RELICTO O DE LAS PORCIONES, PUEDE DEFENDERSE CON IDÉNTICO ARGUMENTO QUE LA PROGRESIÓN EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, LA CAPACIDAD DE PAGO AUMENTO MÁS QUE PROPORCIONALMENTE, CON EL AUMENTO DE LA RENTA, DEL PATRIMONIO O DE LA HERENCIA O DONACIÓN, ES DECIR QUE LA PRIVACIÓN O SACRIFICIO QUE SIGNIFICA PARA EL TITULAR EL PAGO DE UNA PARTE ALÍCUOTA DE LOS MISMOS, ES INFERIOR AL QUE SIGNIFICA EL PAGO DE LA MISMA ALÍCUOTA HECHO POR UN TITULAR DE UNA RENTA, PATRIMONIO, HERENCIA O DONACIÓN MENORES.

EL TERCER CRITERIO, ES DECIR LA IMPOSICIÓN DE TIPO MÁS ELEVADO CUANTO MÁS LEJANO ES EL PARENTESCO, PUEDE JUSTIFICARSE, SI SE TOMA EN CUENTA QUE LA HERENCIA O DONACIÓN ADQUIEREN CARÁCTER MÁS IMPREVISTO CUANTO MÁS LEJANO ES EL PARENTESCO, YA QUE, EN MUCHOS CASOS LOS BIENES DONADOS O HEREDADOS NO SIGNIFICAN UNA ADQUISICIÓN, SINO LA CONTINUACIÓN DEL ESTADO DE COSAS ANTERIOR. EL SACRIFICIO DE UN PARIENTE LEJANO O DE UN EXTRAÑO, ES MUCHO MENOR, YA QUE, POR REGLA GENERAL, ES UNA PURA GANANCIA IMPREVISTA, POR LO QUE PUEDE SER EL TIPO MÁS ELEVADO. EL CRITERIO RELACIONADO CON LA MANERA DE DEFERIRSE LA HERENCIA, QUE, COMO QUEDA DICHO, ES POCO FRECUENTE, PUEDE JUSTIFICARSE ARGUMENTANDO QUE EL CAUSANTE, AL NO HACER CONSTAR SU ÚLTIMA VOLUNTAD, DEMUESTRA POCO INTERÉS EN QUE SU HERENCIA PASE A SUS HEREDEROS. PERO ESTO PUEDE CONTRADECIRSE MANIFESTANDO QUE LA NO EXPRESIÓN DE VOLUNTAD, PUEDE DEBERSE A LA COINCIDENCIA DE ESA VOLUNTAD CON LA DESIGNACIÓN QUE LA LEY HACE DE LOS HEREDEROS AB-INTESTATO. SIN EMBARGO, LA FUERZA DE ESTOS ARGUMENTOS NO SON DECISIVOS, YA QUE, AL NO HABER TESTAMENTO PUEDE SER UNA PRESUNCIÓN DE POCO INTERÉS A LOS HEREDEROS Y ES PRECISAMENTE ESTE POCO INTERÉS EL QUE JUSTIFICA UN MÁS ALTO IMPUESTO.

EL CUARTO CRITERIO QUE, COMO VEÍAMOS HACE CONSISTIR LA ELEVACIÓN DEL GRAVAMEN SEGÚN SEA LA FORTUNA ANTERIOR DEL BENEFICIADO, SE JUSTIFICA CON LA MENOR UTILIDAD QUE UNA MISMA HERENCIA SIGNIFICA PARA EL HEREDERO A MEDIDA QUE SE ELEVA LA FORTUNA DE ÉSTE. INVESTIGAR EN CADA CASO EN QUÉ CONSISTE ESTA FORTUNA, - DIFICULTA ESTE CRITERIO.

### III - LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES: HISTORIA Y OBJETO

EL DECRETO DE 3 DE MAYO DE 1811 DICTADO POR LAS CORTES DE CÁDIZ, SIRVIÓ - DE BASE A NUESTRO DECRETO LEGISLATIVO DE 16 DE FEBRERO DE 1841, QUE ES A SU VEZ, EL MÁS REMOTO ANTECEDENTE DE NUESTRA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES. EN DICHO DECRETO SE ESTABLECIÓ, A CARGO DE CADA TESTADOR CUYO CAPITAL EXCEDÍA DE QUI NIENTOS PESOS, UNA MANDA FORZOSA QUE NO BAJASE DE TRES, EXIGIÉNDOSE ESTA SUMA Y EN IGUAL CONCEPTO, DE LAS HERENCIAS AB-INTESTADO. ESTE GRAVAMEN TENÍA UN DESTINO ESPECIAL: LA INSTRUCCIÓN PÚBLICA.

EL 28 DE FEBRERO DE 1849, SE DICTÓ UNA NUEVA LEY, EN CUYO CONSIDERANDO, - APARECÍA LO SIGUIENTE: "LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL ESTADO DEL SALVADOR, CONSI- DERANDO: QUE LA EDUCACIÓN PRIMARIA Y SUPERIOR DE LA JUVENTUD DEBE SER EL OBJE- TO PREFERENTE DE LAS ATENCIONES DEL CUERPO LEGISLATIVO: QUE LA UNIVERSIDAD DEL ESTADO ENCARGADA DE LA DIRECCIÓN DE LAS ESCUELAS PRIMARIAS EN TODAS LAS POBLA-- CIONES CARECE DE FONDOS ASÍ PARA PROVEER LAS CLASES CREADAS POR SUS ESTATUTOS - COMO PARA DOTAR A SUS PRECEPTORES DE PRIMERAS LETRAS Y POR ÚLTIMO QUE UN IMPUESTO INDIRECTO SOBRE PERSONAS QUE NO DEBAN SENTIRLO ES EL MEDIO MÁS ADECUADO PARA LLENAR AQUEL FIN, HA TENIDO A BIEN DECRETAR Y DECRETA...".

EN ESTA LEY SE GRAVABA CON UN MEDIO POR CIENTO DEL CAUDAL HEREDITARIO, DEDU CIDOS LOS CRÉDITOS PASIVOS, A LOS HEREDEROS TESTAMENTARIOS O ABINTESTADOS, DE LAS LÍNEAS COLATERALES O EXTRAÑOS, ESTANDO EXENTOS DE PAGAR EL IMPUESTO SUS HERE DEROS FORZOSOS EN LAS LÍNEAS DE ASCENDENCIA O DESCENDENCIA.

DEBE HACERSE NOTAR QUE LAS HERENCIAS INFERIORES A CIEN PESOS, ESTABAN - EXENTAS DEL GRAVAMEN Y, COMO LO DICE EL CONSIDERANDO, TENÍA LA FINALIDAD DE OBT TENER FONDOS PARA QUE LA UNIVERSIDAD CUMPLIERA CON SUS FINES. EL RECTOR UNIVERS SITARIO Y EL CLAUSTRO DE CONCILIARIOS CUIDABAN DE QUE EL IMPUESTO SE RECAUDARA

E INGRESARA AL TESORO DE LA UNIVERSIDAD, DEBIENDO VIGILAR SU DISTRIBUCIÓN A LAS ESCUELAS QUE, COMO SE DIJO, DEPENDÍAN DE LA UNIVERSIDAD.

EN 1854, EL 10 DE OCTUBRE, SE EMITIÓ UN ACUERDO, POR MEDIO DEL CUAL, SE RECORDABA EL CUMPLIMIENTO DE LOS DECRETOS QUE ESTABLECÍAN LA MANDA FORZOSA QUE, COMO SE DIJO, LA ESTABLECIÓ EL ART. 6 DE LA LEY DICTADA EL 16 DE FEBRERO DE 1841.

EL 26 DE AGOSTO DE 1855, SE DICTARON MEDIDAS PARA HACER CUMPLIR LAS LEYES QUE ESTABLECIERON EN LAS HERENCIAS TESTADAS E INTESTADAS, LA MANDA FORZOSA Y EL MEDIO POR CIENTO EN LAS DE LOS COLATERALES Y EXTRAÑOS.

EN 1819, APARECIERON, EN EL LIBRO 14 DE LA CODIFICACIÓN DE LEYES PATRIAS, LOS ARTS. 341 Y 348 QUE AMPLIARON Y MODIFICARON LAS LEYES DE 1841 Y 1849. DICHS ARTÍCULOS ERAN DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "ART. 341: LA MANDA FORZOSA DE TRES PESOS ESTABLECIDA A BENEFICIO DE LOS FONDOS DE LA UNIVERSIDAD SE COBRARÁ DE LAS MORTUALES AB-INTESTATO Y EN GENERAL DE TODAS AQUELLAS CUYO CAPITAL NO BAJA DE QUINIENTOS PESOS. LOS JUECES Y ESCRIBANOS PÚBLICOS NO AUTORIZARÁN TESTAMENTO ALGUNO SIN CONSIGNAR EN ÉL DICHA MANDA, SO PENA DE PAGAR EL DUPLO DE ELLA EN CASO DE OMISIÓN Y DE NULIDAD DEL TESTAMENTO QUE CAREZCA DE ESTE REQUISITO". ESTE ARTÍCULO FUÉ REFORMADO EL DÍA 2 DE MAYO DE 1891, DICIENDO EN EL CONSIDERANDO RESPECTIVO, LA ASAMBLEA NACIONAL: "QUE NO ES JUSTO ANULAR UN TESTAMENTO POR NO CONSIGNAR EN ÉL LA MANDA FORZOSA Y QUE SÍ PROCEDE LA IMPOSICIÓN DE UNA MULTA AL CARTULARIO QUE OMITIENDO LAS FORMALIDADES DE LEY, AUTORICE UN TESTAMENTO QUE NO SEA VÁLIDO", Y DECRETANDO:

"ART. 10.- EL ARTÍCULO 347 DEL LIBRO 14 DE LA CODIFICACIÓN DE LEYES PATRIAS VIGENTE SE REFORMA EN ESTOS TÉRMINOS: "LOS JUECES Y ESCRIBANOS CUANDO AUTORIZEN ALGÚN TESTAMENTO EN QUE DEBA PAGAR EL IMPUESTO DE MANDA FORZOSA, TIENEN OBLIGACIÓN DE AVISARLO AL ALCALDE RESPECTIVO PARA QUE ÉSTE A SU VEZ, PONGA EN CONOCIMIENTO DEL SECRETARIO DE LA UNIVERSIDAD LA DEFUNCIÓN DE UNA PERSONA CUYA

SUCESIÓN DEBA PAGAR EL EXPRESADO IMPUESTO."

"ART. 20.- TODO CARTULARIO QUE AUTORICE UN TESTAMENTO, SERÁ INCURSO EN LA MULTA DE DOSCIENTOS PESOS SIN FORMA DE JUICIO, SI EL EXPRESADO TESTAMENTO FUESE DECLARADO NULO POR FALTA EN LA FORMA.

EL JUEZ QUE DECLARE LA NULIDAD IMPONDRÁ LA MULTA RELACIONADA, SIN PERJUICIO DE LAS DEMÁS PENAS ESTABLECIDAS POR DERECHO."

E. ART. 348 DEL CITADO CUERPO DE LEYES, DECÍA: "LAS TESTAMENTARIAS YACENTES Y AQUELLAS EN QUE NO HAYAN HEREDEROS FORZOSOS, CUYO CAUDAL INVENTARIADO EXCEDA DE DOSCIENTOS PESOS HASTA CUALQUIER CANTIDAD PAGARÁN UN MEDIO POR CIENTO A BENEFICIO DE LOS MISMOS FONDOS, CORRESPONDIENDO SU COBRO A LOS ADMINISTRADORES DE RENTAS EN CUYO DISTRITO EXISTAN LOS BIENES INVENTARIADOS. LOS JUECES Y ESCRIBANOS QUE PRACTIQUEN EL INVENTARIO DARÁN EL CORRESPONDIENTE AVISO AL ADMINISTRADOR, SO PENA, EN CASO DE OMISIÓN, DE PAGAR EL DUPLO DE LA CANTIDAD QUE SE DEJARE DE COBRAR".

EN EL AÑO DE 1891, EL 4 DE ABRIL, LA ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA, DECRETÓ LA PRIMERA LEY QUE TOMA EN CUENTA EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE CAUSANTE Y HEREDEROS Y ESTABLECE UNA TARIFA PARA SU COBRO. EL IMPUESTO QUE POR MEDIO DE ELLA SE PERCIBE, SIGUE DESTINADO AL DESARROLLO Y FOMENTO DE LA INSTRUCCIÓN PÚBLICA EN LOS DIVERSOS RAMOS. SE ESTABLECE EN DICHA LEY QUE TODA SUCESIÓN EN QUE NO HAYA ASCENDENCIA NI DESCENDENCIA LEGÍTIMA, NI HIJOS NATURALES LEGALMENTE RECONOCIDOS, DEBE PAGAR EL IMPUESTO EN LA FORMA QUE SIGUE: EL UNO POR CIENTO SI LA HERENCIA SE DEFIERE A HEREDEROS COMPRENDIDOS EN EL SEGUNDO GRADO DE CONSANGUINIDAD. SI LOS HEREDEROS ESTÁN COMPRENDIDOS FUERA DEL SEGUNDO GRADO HASTA EL CUARTO INCLUSIVE, PAGARÁN EL DOS POR CIENTO Y EN CUALQUIER OTRO CASO, EL CUATRO POR CIENTO. COMO DIJIMOS, EN ESTA LEY, APARECE ENTRE NOSOTROS, LA PRIMERA ESCALA QUE TOMA EN CUENTA, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO, EL PARENTESCO.

ESTABAN EXCEPTUADOS DE PAGAR EL IMPUESTO LOS ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA A QUIENES SE INSTITUÍA HEREDEROS Y LOS HIJOS ESPURIOS CON RESPECTO A LA MADRE. LA PRIMERA EXENCIÓN QUE MENCIONAMOS ES EL MÁX REMOTO ANTECEDENTE DEL ART. 9 DE LA VIGENTE LEY DE GRAVÁMENES DE LAS SUCESIONES.

QUEDA DE MANIFIESTO QUE EN LA LEY QUE SE RELACIONA, NO ESTABAN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO LAS SUCESIONES EN QUE HUBIERE ASCENDIENTES O DESCENDIENTES LEGÍTIMOS O HIJOS NATURALES LEGALMENTE RECONOCIDOS.

NO SE CONCEDÍA LA POSESIÓN EFECTIVA DE LOS BIENES HEREDITARIOS SI NO CONSTABA ESTAR PAGADOS LOS IMPUESTOS Y, SI NO SE HABÍAN SATISFECHO DENTRO DE LOS SEIS MESES DE ABIERTA LA SUCESIÓN, EL FISCO DEBÍA PROCEDER A COBRARLOS, PREVIO INVENTARIO DE BIENES QUE DEBÍA HACERSE CON SU INTERVENCIÓN.

EL 18 DE ABRIL DE 1899, POR DECRETO LEGISLATIVO PUBLICADO EL 21 DEL MISMO MES Y AÑO, SE DICTÓ UNA NUEVA LEY QUE DEROGÓ LA DICTADA EL 4 DE ABRIL DE 1891, A QUE ACABAMOS DE REFERIRNOS Y LA LEY ÚNICA, LIBRO 14 DE LA CODIFICACIÓN DE LEYES PATRIAS, QUE CITAMOS ANTERIORMENTE. EN LA NUEVA LEY, APARECE LO SIGUIENTE EN EL CONSIDERANDO: "QUE LA JUSTICIA Y LA EQUIDAD DEMANDAN QUE LOS IMPUESTOS DESTINADOS A LOS GASTOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA, PESEN PRINCIPALMENTE SOBRE LAS CLASES ACOMODADAS DE LA SOCIEDAD..." COMO PUEDE VERSE, A PARTIR DE ESTA LEY, EL IMPUESTO SERVIRÍA PARA LOS GASTOS GENERALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y NO COMO EN LAS ANTERIORES, PARA LA UNIVERSIDAD E INSTRUCCIÓN PÚBLICA, SIN EMBARGO, QUEDABA VIGENTE EL PRIMITIVO DECRETO DE 16 DE FEBRERO DE 1841, QUE, COMO HEMOS VISTO, ESTABLECÍA LA MANDA FORZOSA Y QUE, COMO VEREMOS, FUÉ DEROGADO EN 1902.

LA LEY DE 1899 GRAVABA TODA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE, REFERENTE A BIENES QUE EXISTAN EN LA REPÚBLICA YA SEA POR TESTAMENTO O ABINTESTATO. LOS IMPUESTOS SE PAGABAN SOBRE EL MONTO LÍQUIDO DE LA CUOTA HEREDITARIA O VALOR DEL LEGADO EN LA FORMA Y PROPORCIÓN QUE SIGUE, SEGÚN EL ARTÍCULO PRIMERO:

1/4% SI LOS COPARTÍCIPES EN LA HERENCIA SON ASCENDIENTES LEGÍTIMOS, DESCENDIENTES LEGÍTIMOS, HIJOS NATURALES LEGALMENTE RECONOCIDOS, MADRE ESPURIA O HIJOS ESPURIOS. RECORDEMOS QUE EN LAS LEYES ANTERIORES ESTAS PERSONAS NO PAGABAN EL IMPUESTO;

1/2% SI LA HERENCIA SE DEFIERE A HEREDEROS COMPRENDIDOS EN EL SEGUNDO GRADO DE CONSANGUINIDAD, HASTA EL CUARTO INCLUSIVE; Y

2% EN LOS DEMÁS CASOS.

EN ESTA LEY APARECEN VARIAS SANCIONES PARA CASOS DE INFRACCIÓN O INCUMPLIMIENTO DE SUS DISPOSICIONES, ASÍ, EL ART. 7, DECÍA: "SI TRANSCURRIERE UN AÑO DE ABIERTA UNA SUCESIÓN SIN QUE SE HAYA PEDIDO EL INVENTARIO, O CONCLUIDO ÉSTE, PASASEN SEIS MESES SIN QUE SE SOLICITE LA PARTICIÓN JUDICIAL O SE HAGA LA EXTRAJUDICIAL, SE PAGARÁ UN 25% DE RECARGO SOBRE EL IMPUESTO ESTABLECIDO".

"ART. 11.- LOS QUE CON EL OBJETO DE ELUDIR EL PAGO DEL IMPUESTO O DISMINUIR EL MONTO DEL VALOR DE LOS BIENES SUJETOS A ÉL, OCULTAREN BIENES O SE NEGAREN A MOSTRAR TESTAMENTOS Y OTROS DOCUMENTOS; FINGIEREN DEUDAS O NEGOCIACIONES, INCURRIRÁN ADEMÁS EN EL PAGO DEL 25% DE RECARGO". COMO PUEDE VERSE, ESTE ES EL ANTECEDENTE DEL ARTÍCULO QUE, EN LA LEY VIGENTE, SANCIONA LA FALTA DE DECLARACIÓN Y EL ANTERIORMENTE TRANSCRITO, LA EXTEMPORÁNEA DECLARACIÓN.

A PARTIR DE ESTA LEY, ADEMÁS, APARECE EL CARGO DE REPRESENTANTE DEL FISCO, QUE DEBÍA SER DESEMPEÑADO POR UN ABOGADO, DE NOMBRAMIENTO DEL SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTICIA.

EL DÍA 13 DE MARZO DE 1902, POR DECRETO LEGISLATIVO QUE FUÉ PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DEL 14 DE ABRIL DEL MISMO AÑO, SE DICTÓ UNA NUEVA LEY QUE DEROGÓ LA ANTERIOR, Y EL DECRETO DEL 16 DE FEBRERO DE 1841 QUE, COMO VIMOS, ESTABLECIÓ LA MANDA FORZOSA.

EN ESTA LEY, SE GRAVÓ LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE, POR TESTAMENTO O ABINTESTATO, REFERENTE ÚNICAMENTE A BIENES RAÍCES. SE ELEVÓ EL PORCENTAJE, EN

MEDIO POR CIENTO SI LA HERENCIA SE REFIERE A HEREDEROS COMPRENDIDOS EN EL SEGUNDO GRADO DE CONSANGUINIDAD;

UNO POR CIENTO SI LOS HEREDEROS ESTUVIESEN COMPRENDIDOS FUERA DEL SEGUNDO GRADO DE CONSANGUINIDAD HASTA EL CUARTO INCLUSIVE; Y

DOS POR CIENTO EN LOS DEMÁS CASOS.

QUEDARON EXCLUIDOS DE PAGAR LOS IMPUESTOS ANTERIORES LOS ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES LEGÍTIMOS, HIJOS NATURALES LEGALMENTE RECONOCIDOS, PADRES NATURALES, MADRE ESPURIA, HIJOS ESPURIOS Y EL CÓNYUGE SOBREVIVIENTE. ESTA EXCLUSIÓN CONTRADECÍA EL CONSIDERANDO DE LA LEY QUE ERA DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "QUE LA LEY DE 18 DE ABRIL DE 1899, QUE GRAVA LAS SUCESIONES, NO HA DADO EN LA PRÁCTICA LOS BENÉFICOS RESULTADOS QUE SE TUVIERON EN MIRA Y QUE ERA DE ESPERARSE, POR SER MUCHOS LOS GASTOS QUE SE CAUSAN A LOS HEREDEROS EN EL INVENTARIO Y PARTICIÓN QUE SE LES OBLIGA A PRACTICAR, Y MUY POCA E INSIGNIFICANTE LA UTILIDAD QUE DEJA EL IMPUESTO ASIGNADO A FAVOR DEL ERARIO NACIONAL: QUE POR LOS TÉRMINOS GENERALES EN QUE ESTÁN CONCEBIDOS ES TENDIENTE A LA SEPARACIÓN DE INTERESES Y MIEMBROS DE UNA FAMILIA QUE DESEA VIVIR UNIDA DESTRUYENDO LA PAZ Y BUENA ARMONÍA QUE DEBIERA REINAR EN ELLA Y CAUSANDO GRAN PERJUICIO EN LA BASE Y FUNDAMENTO DE LA SOCIEDAD."

EN 1907 SE DICTÓ UNA NUEVA LEY, EL DÍA 6 DE MAYO, LA QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL DEL 4 DE JUNIO DEL MISMO AÑO. EN ESTA OPORTUNIDAD, SE GRAVÓ LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE, YA SEA POR TESTAMENTO O ABINTESTATO, REFERENTE A BIENES RAÍCES, MUEBLES Y SEMOVIENTES, EN LA FORMA Y PROPORCIÓN SIGUIENTE: MEDIO POR CIENTO, SI SE DEFIERE LA HERENCIA A HEREDEROS COMPRENDIDOS DENTRO DEL SEGUNDO GRADO DE PARENTESCO DE CONSANGUINIDAD; UNO POR CIENTO, SI LOS HEREDEROS ESTUVIEREN COMPRENDIDOS FUERA DEL SEGUNDO GRADO DE PARENTESCO DE CONSANGUINIDAD, HASTA EL CUARTO GRADO INCLUSIVE, Y DOS POR CIENTO EN LOS DEMÁS CASOS. COMO EN LA ANTERIOR, QUEDABAN EXCLUIDOS DEL PAGO LOS ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES

LEGÍTIMOS, HIJOS NATURALES LEGALMENTE RECONOCIDOS, PADRES NATURALES, MADRES ILEGÍTIMAS, HIJOS ILEGÍTIMOS Y EL CÓNYUGE SOBREVIVIENTE.

SE ESTABLECIÓ QUE EL IMPUESTO SE COBRARÍA JUDICIALMENTE, CON INTERVENCIÓN DEL REPRESENTANTE DEL FISCO Y PARA TASARLO SERVÍA DE BASE EL PRECIO EQUITATIVO QUE SE DABA A LOS BIENES, EN LAS DILIGENCIAS DE INVENTARIO, CONCLUIDAS LAS CUALLES, EL JUEZ SEÑALABA DÍA Y HORA PARA LA TASACIÓN DEL IMPUESTO Y DE LAS COSTAS JUDICIALES.

CUANDO TRANSCURRIDOS NOVENTA DÍAS DE ABIERTA LA SUCESIÓN, NO SE HABÍA SOLICITADO EL INVENTARIO, EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RESPECTIVO, LO PRACTICABA DE OFICIO, CON EL OBJETO DE HACER EFECTIVO EL IMPUESTO.

CUANDO HABÍA PARTICIÓN EXTRAJUDICIAL O SE HACÍA ÉSTA POR ACTO TESTAMENTARIO, EL IMPUESTO SE REGULABA POR EL VALOR QUE A LOS BIENES LE HUBIERAN DADO LOS HEREDEROS O TESTADOR, SIN NECESIDAD DE QUE SE PRACTICARA EL INVENTARIO.

TRES DÍAS DESPUÉS DE QUE SE PRACTICABA LA TASACIÓN DEL IMPUESTO, DEBÍAN LOS INTERESADOS PAGARLO Y EN CASO CONTRARIO, EL JUEZ, A SOLICITUD DEL REPRESENTANTE DEL FISCO, EXPEDÍA CERTIFICACIÓN DEL AUTO DE TASACIÓN, LA CUAL TENÍA FUERZA EJECUTIVA.

ESTA LEY, COMO PUEDE VERSE, TRAE UN PROCEDIMIENTO JUDICIAL PARA LA TASACIÓN Y COBRO DEL IMPUESTO, PROCEDIMIENTO QUE, COMO VEREMOS OPORTUNAMENTE, ES SUSTITUIDO EN LA LEY VIGENTE QUE CREA UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ESPECIAL.

EL 8 DE JUNIO DE 1914 UNA NUEVA LEY SUSTITUYE A LA QUE ACABAMOS DE RELACIONAR, LA CUAL, CON REFORMAS EN 1915 Y 1916 ESTUVO EN VIGENCIA HASTA QUE FUÉ DEROGADA POR LA QUE SE DICTÓ A LOS 18 DÍAS DEL MES DE MAYO DE 1928.

LOS DECRETOS LEGISLATIVOS DE 16 DE AGOSTO DE 1928 Y DE 3 DE AGOSTO DE 1930, REFORMAN LA LEY DE 1928; EL PRIMERO APARECIÓ PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 196, TOMO 105 DEL DÍA 28 DEL MISMO MES Y AÑO Y EL SEGUNDO EN EL No. 203, TOMO 109 DEL 11 DE SEPTIEMBRE DE 1930.

-----

EN EL DIARIO OFICIAL No. 144, TOMO 120 DE 25 DE MAYO DE 1936, APARECE PUBLICADO EL DECRETO LEGISLATIVO No. 52, DICTADO A LOS 20 DÍAS DEL MES Y AÑO CITADOS, QUE CONTIENE LA VIGENTE LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES. ESTA LEY FUE PROPUESTA A LA CONSIDERACIÓN DE LA ASAMBLEA, POR EL PODER EJECUTIVO, EN EL RAMO DE HACIENDA, CRÉDITO PÚBLICO, INDUSTRIA Y COMERCIO, DÁNDOSE LAS SIGUIENTES RAZONES EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS: "NATURALEZA DEL IMPUESTO: TÉCNICAMENTE CONSIDERADO EL IMPUESTO SOBRE LAS HERENCIAS VIENE A SER UN IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL, SIN QUE EL ACUERDO UNÁNIME SOBRE ESTE PUNTO HAYA SIDO OBSTÁCULO PARA QUE ALGUNOS LO HAYAN CONSIDERADO COMO UNA TASA".

LEROY BEAULIEU COMBINANDO LOS DOS CRITERIOS LO HA CLASIFICADO DE IMPUESTO TASA, POR EL SERVICIO QUE PRESTA AL ESTADO, AL GARANTIZAR, MEDIANTE LA INSTITUCIÓN DE LA HERENCIA, EL CUMPLIMIENTO DE LA VOLUNTAD DEL TESTADOR Y LA EFECTIVIDAD DE LA TRANSFERENCIA HEREDITARIA.

CARLOS T. VON EHEBERG LO CLASIFICA QUIZÁS CON MAYOR ACIERTO, COMO UN IMPUESTO QUE GRAVA EL TRÁFICO PATRIMONIAL O SEA QUE SE PERCIBE CON OCASIÓN DE LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO.

NO PUEDE CONTEMPLARSE ESTE IMPUESTO SIMPLEMENTE DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL SINO QUE TAMBIÉN DEBE ATENDERSE A LOS FINES SOCIALES QUE ENCIERRA, YA QUE MEDIANTE ÉL SE PROPONE A GRAVAR LA EXCESIVA ACUMULACIÓN DE RIQUEZA ESTÁTICA CON PROYECCIONES A LA DIFUSIÓN ÚTIL DEL BIEN ECONÓMICO.

EL ESTADO TIENE DERECHO A PARTICIPAR MEDIANTE ESTE IMPUESTO EN LOS PATRIMONIOS TRASMITIDOS, YA QUE ÉSTOS SE CONSERVAN Y PASAN A OTRAS MANOS DE GENERACIÓN EN GENERACIÓN. MEDIANTE LOS MEDIOS ADECUADOS QUE BRINDA: RÉGIMEN LEGAL ADECUADO, GARANTÍA A LA PROSPERIDAD, SEGURIDAD PÚBLICA, ETC.

SE HA CONSIDERADO TAMBIÉN ESTE GRAVAMEN COMO COMPENSATORIO DE LAS POSIBLES EVASIONES EN QUE EL TESTADOR HAYA INCURRIDO EN VIDA SUSTRAYÉNDOSE, CON PERJUICIO DE LOS FINES SOCIALES DEL ESTADO, A LA CARGA TRIBUTARIA QUE ESTABA EN LA OBLIGACIÓN DE SOPORTAR.

-----

QUIZÁ SEA OPORTUNO TRANSCRIBIR PARTE DEL MENSAJE QUE EL PRESIDENTE DE ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA, FRANKLIN DELANO ROOSEVELT, DIRIGIÓ EN JUNIO DE 1934 AL CONGRESO DE SU PAÍS, Y QUE EN RELACIÓN CON EL PUNTO TRATADO, SE EXPRESABA ASÍ:

"LA RIQUEZA EN EL MUNDO MODERNO NO PROVIENE SIMPLEMENTE DEL ESFUERZO INDIVIDUAL; ES EL RESULTADO DE UNA COMBINACIÓN DE ESFUERZOS INDIVIDUALES Y DE LOS MÚLTIPLES USOS A QUE LA COMUNIDAD ENCAMINA SUS ESFUERZOS. EL INDIVIDUO NO CREA EL PRODUCTO DE SU INDUSTRIA CON SUS PROPIAS MANOS; UTILIZA LOS DIVERSOS PROCEDIMIENTOS Y FUERZAS DE LA PRODUCCIÓN EN MASA PARA HACER FRENTE A LAS DEMANDAS DE UN MERCADO NACIONAL O INTERNACIONAL....."

"MI PRIMER PROPUESTA DE ACUERDO CON ESTA AMPLIA POLÍTICA, (SE REFIERE A UNA POLÍTICA TRIBUTARIA) SE RELACIONA CON LAS HERENCIAS Y DONACIONES. LA TRANSMISIÓN DE GENERACIÓN EN GENERACIÓN DE VASTAS FORTUNAS MEDIANTE TESTAMENTO, HERENCIA O DONACIÓN NO ES COMPATIBLE CON LOS IDEALES Y SENTIMIENTOS DEL PUEBLO AMERICANO. EL DESEO DE PROPORCIONAR SEGURIDAD PARA UNO MISMO Y SU FAMILIA ES NATURAL Y SANO, PERO SE SATISFACE ADECUADAMENTE MEDIANTE UNA HERENCIA RAZONABLE. LAS GRANDES ACUMULACIONES DE RIQUEZA NO PUEDEN JUSTIFICARSE SOBRE LA BASE DE LA SEGURIDAD PERSONAL Y DE LA FAMILIA. EN ÚLTIMO ANÁLISIS, DICHAS ACUMULACIONES EQUIVALEN A UNA PERPETUACIÓN DE UNA CONCENTRACIÓN GRANDE E INDESEADA DE CONTROL POR PARTE DE UNOS INDIVIDUOS RELATIVAMENTE POCOS SOBRE EL EMPLEO Y BIENESTAR DE MUCHOS. DICHO PODER ECONÓMICO HEREDADO ES TAN INCOMPATIBLE CON LOS IDEALES DE ESTA GENERACIÓN COMO EL PODER POLÍTICO HEREDADO FUÉ INCOMPATIBLE CON LOS IDEALES DE LA GENERACIÓN QUE ESTABLECIÓ NUESTRO GOBIERNO....." UN IMPUESTO SOBRE EL PODER ECONÓMICO HEREDADO ES UN IMPUESTO SOBRE LA RIQUEZA ESTÁTICA, NO SOBRE AQUELLA OTRA RIQUEZA DINÁMICA QUE TIENDE A LA DIFUSIÓN SALUDABLE DEL BIEN ECONÓMICO....."

LAS FRASES TRANSCRITAS DARÁN UNA IDEA DE LA APRECIACIÓN INTERESANTE QUE -  
SOBRE TAN IMPORTANTE MATERIA HACE UNA DESTACADA FIGURA POLÍTICA MUNDIAL. COIN-  
CIDE ESA MANERA DE PENSAR CON LA DE ANDREW CARNEGIE QUE AFIRMABA: "... CUANDO  
LA RIQUEZA SE ACUMULA CON HONRADEZ, EL PUEBLO ES SIEMPRE UN COLABORADOR SILEN-  
CIOSO".

### VENTAJAS DEL IMPUESTO

LAS VENTAJAS QUE OFRECE EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS PODRÍAN RESUMIRSE EN  
LAS SIGUIENTES:

A) ES JUSTO PORQUE GRAVA UN PATRIMONIO CONSTITUIDO, NO POR EL ESFUERZO -  
DEL QUE LO RECIBE, SINO POR EL DE SU ANTECESOR. EL PATRIMONIO PUEDE LLEGAR HAS-  
TA UN EXTRAÑO CUANDO AL HEREDERO NO LO UNEN VÍNCULOS DE CONSANGUINIDAD CON EL -  
CAUSANTE.

B) NO ES SUSCEPTIBLE DE TRASLACIÓN. SE SABE DE FIJO A QUIEN SE GRAVA -  
CON LA VENTAJA DE QUE SE CONFUNDE EL CONTRIBUYENTE DE JURE Y EL CONTRIBUYENTE -  
DE FACTO.

C) ES CÓMODO, PORQUE RECAE EN UN MOMENTO EN QUE SE AGRECIENTA LA CAPACI-  
DAD TRIBUTARIA DEL CIUDADANO.

D) ES SUBJETIVO, PUES EN LA MAYORÍA DE LOS CASOS PARA DETERMINAR LA CUAN-  
TÍA DEL GRAVAMEN SE ATIENDE AL GRADO DE PARENTESCO, DE TAL MANERA QUE A UN MÁS  
ESTRECHO VÍNCULO DE CONSANGUINIDAD CORRESPONDE UNA MÁS LEVE CARGA TRIBUTARIA.

E) LIBERA LAS PEQUEÑAS FORTUNAS O POR LO MENOS LES DA UN TRATAMIENTO DE  
FAVOR. ALGUNAS LEGISLACIONES LIBERAN DE TODA IMPOSICIÓN AQUELLAS ASIGNACIONES  
HECHAS CON UN FIN FILANTRÓPICO O SOCIAL.

F) ES DE FÁCIL RECAUDACIÓN.

### TENDENCIAS MODERNAS SOBRE EL IMPUESTO SUCESORAL

COMO PUNTOS SALIENTES DE LA LEGISLACIÓN MODERNA SOBRE LAS SUCESIONES PUE-  
DEN SEÑALARSE LOS SIGUIENTES:

10. LA CUOTA DEBE SER EN FORMA PROGRESIVA, DE TAL MANERA QUE RESULTEN GRAVADOS MÁS FUERTEMENTE LOS GRANDES CAPITALES QUE LAS FORTUNAS MODESTAS, CUMPLIÉNDOSE ASÍ CON UN PRINCIPIO DE JUSTICIA DISTRIBUTIVA.

20. EL GRADO SUCESORIO DEBE SER LIMITADO PARA EVITAR QUE LAS FORTUNAS LLEGUEN EN LA SUCESIÓN INTESADA A PARIENTES REMOTOS CUANDO BIEN PODRÍAN PASAR AL ESTADO, DESEMPEÑANDO ASÍ UN FIN SOCIAL MÁS CONVENIENTE.

30. EL PAGO DEL IMPUESTO DEBE HACERSE POR CUOTAS, PORQUE SI BIEN ES CIERTO QUE SE IMPONE EN UN MOMENTO EN QUE HAY ACRECENTAMIENTO DE RIQUEZA PARA EL HEREDERO, NO SIEMPRE TIENE ÉSTE LOS MEDIOS ECONÓMICOS INDISPENSABLES PARA HACER FRENTE A LA OBLIGACIÓN.

EN ESTE CASO EL IMPUESTO DEBE SER GARANTIZADO CON EL PATRIMONIO HEREDADO.

40. EL IMPUESTO GRAVA A LA MASA TOTAL LÍQUIDA DE LAS ASIGNACIONES A FAVOR DE HEREDEROS. ES PUES UNA IMPOSICIÓN SOBRE CAPITALES NETOS.

50. CUANDO LOS HEREDEROS, DONATARIOS O LEGATARIOS TUVIEREN YA UN CAPITAL PROPIO, EL IMPUESTO SE PAGA CON RECARGO.

EL ANTEPROYECTO RELACIONADO SE SOMETIÓ A CONSIDERACIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, QUIEN EVACUÓ, A LAS DIEZ HORAS DEL DÍA 26 DE MARZO DE 1936, EL DICTAMEN CONSTITUCIONAL DE RIGOR, DEL CUAL TRANSCRIBIMOS LO SIGUIENTE: "EL SUPREMO PODER EJECUTIVO, EN EL RAMO DE HACIENDA, ELEVÓ A LA HONORABLE ASAMBLEA NACIONAL, EL AÑO PRÓXIMO PASADO, DOS PROYECTOS DE LEY, CON ALGUNAS ENMIENDAS POSTERIORES A SU FECHA, REFERENTES, UNO AL GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, Y EL OTRO AL IMPUESTO SOBRE DONACIONES; PROYECTOS AMBOS ENVIADOS A ESTE SUPREMO TRIBUNAL, POR DICHA ASAMBLEA, PARA QUE DE SU INFORME CONSTITUCIONAL, EL QUE EMITE DE LA MANERA SIGUIENTE: GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES. VERDAD IRREFUTABLE ES QUE EL IMPUESTO SOBRE LAS SUCESIONES, POR SU NATURALEZA Y PRÁCTICA EJECUCIÓN, DESCANSA EN UN PRINCIPIO DE EMINENTE JUSTICIA Y GOZA DE LAS VENTAJAS QUE ACERTADAMENTE ENUMERA LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS QUE PRECEDE A LOS REFERIDOS PROYECTOS DE LEY,

Y NO SE DETENDRÁ ESTE TRIBUNAL EN EXAMINAR DESDE TAL PUNTO DE VISTA EL GRAVAMEN SUCESORAL.

CONSIDERA LA CORTE QUE EL PROYECTO SOBRE "EL GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES - SE HA COLOCADO DENTRO DE LOS LÍMITES DE LA EQUIDAD Y LA PRUDENCIA, EN CUANTO AL SISTEMA ADOPTADO, YA EN LO QUE SE REFIERE A LAS AGRUPACIONES HECHAS DE LOS SUJETOS DEL IMPUESTO, YA RESPECTO DE LA PROGRESIVIDAD DE ÉSTE EN RELACIÓN CON EL CAPITAL OBJETO DE LA IMPOSICIÓN, O EN RELACIÓN CON EL PARENTESCO DE CONSANGUINIIDAD QUE SE VA ALEJANDO DEL CAUSANTE HASTA CONFUNDIRLO CON LOS EXTRAÑOS; Y AQUÍ SÓLO CABE HACER NOTAR QUE EL PORCENTAJE SEÑALADO A LOS GRUPOS DE PARIENTES NOS. II Y III QUE TRAE LA TARIFA, NO GUARDAN ENTRE SÍ LA DEBIDA PROPORCIÓN QUE EXISTE ENTRE LOS PORCENTAJES DE LAS OTRAS AGRUPACIONES, PUES EN AQUELLOS HAY UN DISTANCIAMIENTO MAYOR QUE EN LOS OTROS.

EN CUANTO AL PORCENTAJE MISMO DEL IMPUESTO, ES ASUNTO NETAMENTE ECONÓMICO, CUYA JUSTICIA Y CONVENIENCIA SOCIAL ESTÁN VINCULADOS A UNA SERIE DE FACTORES - QUE CORRESPONDE APRECIAR A LOS DIRIGENTES EN EL RAMO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y A LA HONORABLE ASAMBLEA, TOMANDO EN CONSIDERACIÓN LAS NECESIDADES INGENTES DEL TESORO NACIONAL PARA SATISFACER LOS SERVICIOS PÚBLICOS, A BASE DE CULTURA Y CIVILIZACIÓN ALCANZADAS EN EL PAÍS, CONTANDO SIEMPRE CON EL AUXILIO EFICIENTE DE LA ESTADÍSTICA; Y, POR ESTO, DEJA A LA ASAMBLEA EL ESTUDIO DE ESTE DELICADO PUNTO PARA RESOLVERLO CON ALTO ESPÍRITU DE JUSTICIA Y DETENIDO EXAMEN.

PUNTO IMPORTANTE DEL PROYECTO ES DAR UNA NUEVA ORGANIZACIÓN AL PROCEDIMIENTO QUE HA DE EXIGIRSE PARA LA TASACIÓN DEL IMPUESTO SUCESORIO. VE CON AGRADO EL TRIBUNAL QUE SE HAYA QUITADO A LOS JUECES LA MISIÓN PURAMENTE FISCAL DE - HACER TASACIONES DE ESE IMPUESTO, ACTIVIDADES MUY AJENAS A SUS FUNCIONES DE ADMINISTRAR JUSTICIA; Y CONFÍA EN QUE LOS NUEVOS FUNCIONARIOS CREADOS PARA TAL - FIN SABRÁN INSPIRARSE EN LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y BUENA FÉ, PARA GARANTIZAR LOS DELICADOS INTERESES DE LOS CONTRIBUYENTES.

ENTRANDO AL EXAMEN EN DETALLE DEL MENCIONADO PROYECTO, ESTIMA LA CORTE - QUE MERECE EN GENERAL SU APROBACIÓN, PORQUE SE HAN TOMADO EN CUENTA LOS ADELANTOS DE LA CIENCIA, SE HAN LLENADO MUCHOS VACÍOS NOTADOS EN LA LEY VIGENTE Y SE HA PROCURADO CERRAR LA PUERTA AL FRAUDE DE LOS INTERESES FISCALES CON DISPOSICIONES PRUDENTES Y OPORTUNAS....."

PROPUSO LA CORTE ALGUNAS REFORMAS QUE FUERON TOMADAS EN CONSIDERACIÓN POR LA ASAMBLEA.

EL ANTEPROYECTO DEL MINISTERIO DE HACIENDA CON EL DICTAMEN DE LA CORTE, - POR RESOLUCIÓN DE LA SECRETARÍA DE LA ASAMBLEA, DE LAS OCHO HORAS DEL DÍA 21 DE ABRIL DE 1936, PASÓ A LA COMISIÓN DE LEGISLACIÓN, PARA SU ESTUDIO Y DICTAMEN, - LA QUE EL 8 DE MAYO DEL MISMO AÑO, EN LO SUSTANCIAL, DIJO: "EL DETENIDO ESTUDIO LE PERMITE OBSERVAR QUE SE HA CONFRONTADO CON UNA VISIÓN AMPLIA, LA FUNDAMENTAL REFORMA A LA LEY DE GRAVAMEN SUCESORAL, QUE UN CRITERIO NUEVO, EL DE LA FUNCIÓN SOCIAL QUE DEBE CUMPLIR LA RIQUEZA, EN PARTICULAR LA RIQUEZA ESTÁTICA, CONFORME LOS REFERIDOS PROYECTOS DE LEY. ES SIGNO ALENTADOR DE UNA EVOLUCIÓN SOCIAL, QUE SE HAYA ABANDONADO EL CRITERIO INDIVIDUALISTA, CON QUE SE PRETENDIÓ RESOLVER LAS CUESTIONES DE INTERÉS COLECTIVO; DEVIENE UNA ÉPOCA PARA NUESTRO PAÍS, EN QUE LAS NECESIDADES CREADAS POR LA CULTURA Y CIVILIZACIÓN, EXIGEN SU PLENA SATISFACCIÓN, MEDIANTE EL DESARROLLO DE UN AMPLIO PROGRAMA DE ADMINISTRACIÓN DE LOS GOBERNANTES. EL EFICAZ FUNCIONAMIENTO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS, - DEMANDA DEL ESTADO, UNA ATENCIÓN PREFERENTE, DE AHÍ QUE SEA PRECISO, NECESARIO, REFORMAR NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO, A FIN DE EVITAR LA EVASIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL, EN BENEFICIO DE LOS INTERESES FISCALES. ES DE NOTAR TAMBIÉN, QUE EN DICHOS PROYECTOS DE LEY, SE HAYA ADOPTADO UNA TÉCNICA JURÍDICA MODERNA, ADECUADA A LA NATURALEZA DE ESTOS IMPUESTOS. EL FUNDAMENTO JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL ES DE TAL MODO FIRME, QUE JUSTIFICA POR SU FIN SOCIAL, LA EXISTENCIA DE LA INSTITUCIÓN DE LA HERENCIA, PERO SI

NO SE EXCEDEN LOS LÍMITES MODERADOS, QUE UNA SOCIEDAD BIEN ORGANIZADA DEBE TENER, Y EL PROYECTO DE LEY QUE ES OBJETO DE NUESTRO ESTUDIO, TIENDE AL BIENESTAR SOCIAL, PORQUE EVITARÁ LA CONCENTRACIÓN DE LA RIQUEZA ESTÁTICA Y LA EVASIÓN DEL IMPUESTO. OPINA LA COMISIÓN QUE ES ATINADO EL CRITERIO DEL PODER EJECUTIVO DE SOMETER LAS DONACIONES A LA MISMA CONTRIBUCIÓN FISCAL QUE LAS SUCESIONES POR CAUSA DE MUERTE, PUES POR LOS MUCHOS PUNTOS DE CONTACTO QUE GUARDAN, NO SE EXPLICA POR QUE ESTÁN CONSIDERADAS DESDE DISTINTOS PUNTOS DE VISTA FISCAL, EN LAS LEYES VIGENTES.

EN EL ART. 1 ES MÁS ADECUADO EMPLEAR EL TÉRMINO TRANSFERENCIA, QUE SE APLICA A LA SUCESIÓN POR ACTO ENTRE VIVOS, ES DECIR, EN LOS CASOS EN QUE HAY TRADICIÓN, EN CONTRAPOSICIÓN A LA PALABRA TRASMISIÓN, QUE ES EL NOMBRE QUE TOMA LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE, POR LO QUE LA COMISIÓN OPINA QUE DEBE CAMBIARSE EN EL EXPRESADO ARTÍCULO, EL TÉRMINO TRASMISIÓN POR EL DE TRANSFERENCIA.

LAS REFORMAS QUE PROPONE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA EN SU BIEN MEDITADO INFORME, SON ATINADAS, POR LO QUE LA COMISIÓN OPINA SE ADOPTEN EN LA FORMA QUE INDICA EL EXPRESADO TRIBUNAL."

POR CONSIDERARLO INNECESARIO, NO INSERTAMOS EN ESTE TRABAJO LA VIGENTE LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES.

TERMINAREMOS ESTE PUNTO, HABLANDO DEL OBJETO DEL IMPUESTO QUE NOS OCUPA.

DICE EL TRATADISTA MEJICANO ERNESTO FLORES ZAVALA, EN SU LIBRO "ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEJICANAS", QUE OBJETO DE UN IMPUESTO ES LA SITUACIÓN QUE LA LEY SEÑALA COMO HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL; ESTE CONCEPTO COINCIDE CON LOS QUE DA FLEINER Y WAGNER, CITADOS EN EL LIBRO MENCIONADO, EL PRIMERO DE LOS CUALES MANIFIESTA: "EL OBJETO DEL IMPUESTO ESTRIBA MÁS BIEN EN LAS CIRCUNSTANCIAS EN VIRTUD DE LAS CUALES UNA PERSONA SE VE OBLIGADA A PAGAR DETERMINADO TRIBUTO". EL SEGUNDO, DICE: "OBJETO DEL IMPUESTO ES LA CIRCUNSTANCIA EN RAZÓN DE LA CUAL HA LUGAR AL PAGO DEL IMPUESTO". ESTA CIRCUNSTANCIA PUEDE SER LA PER

CEPCIÓN DE UTILIDADES O DE UNA HERENCIA, O LA REALIZACIÓN DE UN ACTO, O LA CELEBRACIÓN DE UN CONTRATO, ETC. SIN EMBARGO, ES FRECUENTE QUE SE CONSIDERE COMO OBJETO DEL IMPUESTO LA COSA O ACTO A QUE ESTÁ LIGADO EL IMPUESTO Y QUE DETERMINA EL DEBER REAL DE SATISFACERLO. POR LO GENERAL, EL OBJETO DA EL NOMBRE AL IMPUESTO, AUNQUE EL NOMBRE NO SIEMPRE PERMITE DEDUCIR EL OBJETO.

EL OBJETO ASÍ CONSIDERADO PUEDE SER UNA COSA, MUEBLE O INMUEBLE, UN ACTO, UN DOCUMENTO, UNA PERSONA QUE EN ESTE CASO SERÁ SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO, - COMO ACONTECE EN LOS IMPUESTOS DE CAPITACIÓN.

APLICANDO LO ANTERIOR, PODEMOS DECIR, QUE EN LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES EL OBJETO CONSISTE EN LA TRASMISIÓN DE BIENES POR CAUSA DE HERENCIA, - LEGADO, DONACIÓN POR CAUSA DE MUERTE, O EN VIRTUD DE FIDEICOMISO, TAL COMO LO EXPRESA EN SU PRIMER INCISO, EL ART. 10. DE LA LEY DE LA MATERIA.

IV - LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES. HISTORIA. OBJETO. SUJETOS. ALGUNOS COMENTARIOS A LOS ACTOS QUE ORIGINAN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES. OBJETO DEL IMPUESTO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CODIGO CIVIL.

APARECE LA VIGENTE LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES EN EL DIARIO OFICIAL No. 115 DEL DÍA 26 DE MAYO DE 1936, Y ES EL COMPLEMENTO OBLIGADO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESSIONES.

ANTES DE ESTA FECHA, FÁCILMENTE SE EVADÍA EL IMPUESTO SUCESORAL TRASPASANDO LOS BIENES A LOS FUTUROS HEREDEROS, Y FUÉ PRINCIPALMENTE CON EL FIN DE EVITAR ESA EVASIÓN DEL IMPUESTO SUCESORAL, QUE SE DICTÓ LA LEY QUE COMENTAMOS.

LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, AL EVACUAR EL INFORME CONSTITUCIONAL DE RIGOR, CON RELACIÓN A LA LEY EN ESTUDIO, DIJO EN LO PERTINENTE: "ESTE PROYECTO ES UN COMPLEMENTO DEL QUE SE REFIERE AL GRAVAMEN DE LAS SUCESSIONES. LA NATURALEZA ÍNTIMA DE LAS DONACIONES ENTRE VIVOS TIENE MUCHO DE SEMEJANTE A LAS SUCESSIONES POR CAUSA DE MUERTE, Y POR ESTO SE OBSERVA QUE AL REGLAMENTAR EL CÓDIGO CIVIL, LAS DONACIONES CONSIGNA MUCHOS ARTÍCULOS EN PERFECTA ARMONÍA CON LOS QUE REGLAN LAS SUCESSIONES, SIGUIENDO EL MISMO CRITERIO, COMO SE COMPRUEBA CON LOS ARTÍCULOS 1269, 1270, 1286, 1289, 1291, 1292 Y OTROS MÁS DE DICHO CÓDIGO, EN EL TÍTULO XII, LIBRO 30. QUE TRATA DE LAS DONACIONES ENTRE VIVOS".

SIN DUDA ALGUNA, POR ESTO EN EL PROYECTO QUE SE EXAMINA, SIGUIENDO OTRAS LEGISLACIONES HACENDARIAS, SE HA ESTABLECIDO CON MUCHA RAZÓN LAS MISMAS BASES Y EL MISMO PORCENTAJE DEL IMPUESTO, ANÁLOGOS PROCEDIMIENTOS Y OTRAS DISPOSICIONES SEMEJANTES QUE REGLAMENTAN "EL GRAVAMEN DE LAS SUCESSIONES".

NINGUNA OBJECCIÓN TIENE QUE HACER LA CORTE AL CITADO PROYECTO."

EN EL PROYECTO DEL MINISTERIO DE HACIENDA, CRÉDITO PÚBLICO, INDUSTRIA Y COMERCIO, DE FECHA 3 DE OCTUBRE DE 1935, SE DECÍA: "LA LEY DE DONACIONES CONTIENE ADECUADOS PRINCIPIOS QUE VENDRÁN A COMPLEMENTAR Y A DAR VIDA Y REALIDAD A LA PERCEPCIÓN EFECTIVA DEL IMPUESTO SUCESORAL".

-----

DEBE ADEMÁS AGREGARSE QUE LA TRANSFERENCIA DE BIENES A TRAVÉS DE DONACIONES, ES SUJETA A IMPUESTO DEBIDO A QUE ES MOMENTO OPORTUNO PARA OBTENER ALGUNA PARTE DE LOS INGRESOS QUE EL ESTADO DEBE OBTENER PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS ATRIBUCIONES. DECIMOS OPORTUNO PORQUE EN ESE MOMENTO HAY ENRIQUECIMIENTO DE PATRIMONIO DE QUIEN RECIBE LOS BIENES DONADOS.

OBJETO DE UN IMPUESTO ES, COMO VIMOS EN EL CAPÍTULO ANTERIOR, LA ACTIVIDAD, SITUACIÓN O HECHO TIPIFICADOS EN LA LEY COMO PRESUPUESTOS PARA EL DEVENGO DEL IMPUESTO; PERCEPCIÓN DE UN INGRESO, REALIZACIÓN DE CIERTOS ACTOS DE CONSUMO, DE CAMBIO, DE ADQUISICIÓN DE VALORES PATRIMONIALES.

SEGÚN ESTE CONCEPTO, SERÍA EL OBJETO DEL IMPUESTO QUE NOS OCUPA, LA TRANSFERENCIA DE BIENES POR MEDIO DE DONACIÓN. AL RESPECTO, NOS REMITIREMOS TAMBIÉN, A LO EXPUESTO AL HABLAR, EN PÁGINAS ANTERIORES, DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL.

EN EL INCISO SEGUNDO, EN LA PARTE FINAL DEL ART. 2, HABLA DE LOS SUJETOS OBLIGADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO AL ESTABLECER QUE "DONANTE Y DONATARIO RESPONDERÁN SOLIDARIAMENTE POR EL PAGO DEL IMPUESTO". ORIGINARIAMENTE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR TAL IMPUESTO ERA A CARGO DEL DONATARIO Y, SUBSIDIARIAMENTE, A CARGO DEL DONANTE, DE LO QUE SE DESPRENDE QUE PARA HACER EFECTIVO EL IMPUESTO, EN CASO DE MORA, DEBÍA PRIMERO COBRARSE AL DONATARIO Y ÚNICAMENTE EN CASO DE INSOLVENCIA DE ÉSTE, RESPONDÍA EL DONANTE. A PARTIR DE LA REFORMA DE 1940, SE CAMBIÓ EL CRITERIO DE SUBSIDIARIDAD, POR EL QUE ACTUALMENTE RIGE, TOMANDO EN CONSIDERACIÓN EL LEGISLADOR, LA MAYOR PROTECCIÓN A LOS INTERESES FISCALES POR MEDIO DE LA SOLIDARIDAD.

PERO SI ANALIZAMOS EN CONJUNTO EL ART. 2 EN COMENTO, NOTAMOS QUE HAY UNA PATENTE CONTRADICCIÓN AL ESTABLECER, POR UNA PARTE, QUE, "ESTÁN OBLIGADOS A PAGAR ESTE IMPUESTO LOS DONATARIOS..." Y, POR LA OTRA QUE "DONANTE Y DONATARIO RESPONDERÁN SOLIDARIAMENTE POR EL PAGO DEL IMPUESTO". LO PRIMERO ES LA REGLA

GENERAL, ES DECIR QUE EL SUJETO DE LA OBLIGACIÓN "PRINCIPALMENTE" ES EL DONATARIO Y QUE SÓLO EN CASO DE SU INSOLVENCIA PUEDA PERSEGUIRSE A OTRA PERSONA. PERO, SI NO ES INSOLVENTE; POR QUÉ ESTABLECER LA SOLIDARIDAD, SI ÉSTA IMPLICA QUE EL FISCO PUEDE PERSEGUIR INDISTINTAMENTE A DONANTE Y DONATARIO? TAL VEZ, AÚN CUANDO NO SE PIENSE CON SENTIDO JURÍDICO, LA DISPOSICIÓN ERA MÁS LÓGICA CUANDO LA OBLIGACIÓN ERA SUBSIDIARIA DEL DONANTE, EN CASO DE INSOLVENCIA DEL DONATARIO. REFUERZA LA TESIS DE LA INOPERABILIDAD DE LA SOLIDARIDAD, EL ART. 21 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES AL QUE SE REMITE EL ART. 12 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, EN CUANTO A QUE, SI TRANSCURRIDO CIERTO TÉRMINO SIN HABERSE SATISFECHO EL IMPUESTO RESPECTIVO, ES OBLIGACIÓN DEL ADMINISTRADOR DE RENTAS, CERTIFICAR AL REPRESENTANTE DEL FISCO EL BOLETO PARA HACER EFECTIVO EL PAGO POR LA VÍA EJECUTIVA. PERO TALES BOLETOS O MANDAMIENTOS, SON EXPEDIDOS GENERALMENTE, A NOMBRE DEL DONATARIO.

CREEMOS QUE EN DONDE SÍ VERDADERAMENTE OPERA LA SOLIDARIDAD, ES EN LAS DO NACIONES EN LAS CUALES EL DONANTE SE RESERVA EL USUFRUCTO Y EN LAS QUE SE DONA EL USUFRUCTO Y LA NUDA PROPIEDAD A DOS PERSONAS DISTINTAS. TANTO EN EL PRIMERO COMO EN EL SEGUNDO CASO, YA SEA QUE EL DONANTE INDIQUE O NO A QUIEN CORRESPONDE PAGAR EL IMPUESTO, HAY UN INTERÉS TANTO DEL MISMO DONANTE USUFRUCTUARIO O DEL QUE HAGA LAS VECES DE ÉSTE, COMO DEL NUDO PROPIETARIO. PORQUE SI NO DICE QUIEN SATISFACERÁ EL IMPUESTO, CORRESPONDE PAGAR A ÉL LAS TRES CUARTAS PARTES DEL MIS MO, Y, LA CUARTA PARTE RESTANTE, AL NUDO PROPIETARIO. ENTONCES, COMO AMBOS SON OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO, INDISTINTAMENTE PUEDE COBRARSE A CUALQUIERA, PE RO EN TAL CASO, HAY SUBROGACIÓN DE PARTE DEL QUE PAGÓ PARA PERSEGUIR AL QUE NO EFECTÚE DICHO PAGO, CON ACCIÓN, INCLUSO PARA PERSEGUIRLO EN EL BIEN OBJETO DEL CONTRATO. LO MISMO PUEDE ASEVERARSE CUANDO SE HAYA DONADO A UNA PERSONA EL USU FRUCTO Y A OTRA LA NUDA PROPIEDAD.

PARA LOS INTERESES DEL FISCO, PUEDE SER PREFERIBLE, TEÓRICAMENTE, EL CRITERIO DE LA SOLIDARIDAD, PERO EN LA PRÁCTICA TAL PROCEDIMIENTO RESULTA INOPERANTE, PUES PODRÍA DARSE EL CASO EN QUE SE QUISIERA HACER EFECTIVO EL PAGO DEL IMPUESTO, DE UNA PERSONA QUE NO ESTUVIERA EN CAPACIDAD DE SATISFACERLO, COMO EN EL CASO DE QUE EL DONANTE, POR EFECTO DE UNA DONACIÓN CUANTIOSA, SE HUBIERA DESPRENDIDO DE TODA CLASE DE BIENES Y, A LA LARGA, BUSCAR EN ÉL EL PAGO DEL IMPUESTO, SERÍA RETARDAR LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA, EN DETRIMENTO DE LOS INTERESES FISCALES.

EL CÓDIGO CIVIL DEFINE LA DONACIÓN IRREVOCABLE, DE LA MANERA SIGUIENTE: - "LA DONACIÓN ENTRE VIVOS ES UN ACTO POR EL CUAL UNA PERSONA TRANSFIERE GRATUITA E IRREVOCABLEMENTE UNA PARTE DE SUS BIENES A OTRA QUE LA ACEPTA". ESA DEFINICIÓN SE HA CRITICADO EN CUANTO DICE QUE LA DONACIÓN ES UN "ACTO", YA QUE DEBÍO DECIR QUE ES UN CONTRATO. VEREMOS, PARA TERMINAR ESTE PUNTO LOS CARACTERES QUE LAS DONACIONES PRESENTAN, DENTRO DE LAS DIVERSAS CLASIFICACIONES QUE DE LOS CONTRATOS SE HACEN: A) ES UN CONTRATO UNILATERAL, YA QUE DE ÉL ÚNICAMENTE PARA EL DONANTE NACEN OBLIGACIONES; B) CONTRATO GRATUITO, YA QUE EL DONATARIO RECIBE, SE BENEFICIA, PESANDO EL GRAVAMEN SOBRE EL DONANTE; C) CONTRATO PRINCIPAL Y NOMINADO, POR SUBSISTIR POR SÍ SOLO Y POR REGLAMENTARLO EL LEGISLADOR; D) CONTRATO ENTRE VIVOS;" ADEMÁS, PRESENTA LA DONACIÓN OTRAS CARACTERÍSTICAS QUE LE SON PECULIARES: 1o) ES UN CONTRATO QUE NUNCA SE PRESUME; EL ART. 1272 C., DICE: "LA DONACIÓN ENTRE VIVOS NO SE PRESUME, SINO EN LOS CASOS QUE EXPRESAMENTE HAYAN PREVISTO LAS LEYES". EL PRECEPTO DE QUE NO SE PRESUME LA DONACIÓN, LO PONE EN PRÁCTICA EL ART. 2050, CONSIGNADO EN EL PAGO DE LO NO DEBIDO Y SEGÚN EL CUAL: "DEL QUE DA LO QUE NO DEBE NO SE PRESUME QUE LO DONA, A MENOS DE PROBANZA QUE TUVO PERFECTO CONOCIMIENTO DE LO QUE HACÍA, TANTO".

2o) ES, COMO VIMOS EN LA DEFINICIÓN IRREVOCABLE. ESTE CARÁCTER ES ADEMÁS, LA REGLA GENERAL EN LOS CONTRATOS, QUE NO NACEN A LA VIDA JURÍDICA A TRA-

VÉS DE UN ACUERDO DE VOLUNTADES, DESHACIÉNDOSE EN EL DERECHO LAS COSAS DE LA MISMA MANERA COMO SE HACEN, TAMBIÉN PARA DEJAR SIN EFECTO UN CONTRATO, ES NECESARIO EL CONSENTIMIENTO MUTUO DE LOS CONTRATANTES. ESTO LO REGULA EL CÓDIGO EN EL ART. 1433 C., Y ES CONOCIDO COMO RESCILIACIÓN O ANULACIÓN CONVENCIONAL. DE IGUAL MANERA QUE EN LOS CONTRATOS, NO PUEDE UNA SOLA DE LAS PARTES DEJARLO SIN EFECTO, EN LA DONACIÓN, EL DONANTE NO PUEDE REVOCAR LA DONACIÓN, EXCEPTO EL CASO QUE CONTEMPLA EL ART. 1428, QUE SE REFIERE A INGRATITUD DEL DONATARIO.

30) ES SIEMPRE LA DONACIÓN A TÍTULO SINGULAR. POR LA DONACIÓN, SÓLO PUEDEN TRANSFERIRSE BIENES DETERMINADOS.

40) ES UN TÍTULO TRASLATIVO DE DOMINIO. POR SÍ SOLA, LA DONACIÓN NO TRANSFIERE EL DOMINIO, PARA QUE ESTO SUCEDA, ES MENESTER UN MODO DE ADQUIRIR QUE, EN ESTE CASO, SERÍA LA TRADICIÓN. SIENDO, COMO SE HA DICHO, LA DONACIÓN UN CONTRATO, ÚNICAMENTE ES UN TÍTULO QUE HABILITA PARA QUE, POR TRADICIÓN, SE ADQUIERA EL DOMINIO.

DEBE LA DONACIÓN, COMO CONTRATO, REUNIR LOS REQUISITOS COMUNES A ELLOS, ES DECIR: CONSENTIMIENTO, CAPACIDAD, OBJETO Y CAUSA. PRESENTA TAMBIÉN UN ELEMENTO CARACTERÍSTICO Y PROPIO QUE CONSISTE EN LA EXISTENCIA RECÍPROCA DE UN ENRIQUECIMIENTO Y EMPOBRECIMIENTO DE PATRIMONIOS. ADEMÁS, EN ALGUNOS CASOS, ESTÁ SUJETA A SOLEMNIDADES.

VEAMOS BREVEMENTE ESOS REQUISITOS:

A) CONSENTIMIENTO. EL ART. 1265, AL DEFINIRLA, DICE QUE EL DONATARIO DEBE ACEPTAR LA DONACIÓN. AHORA BIEN, EN LA DONACIÓN, EL CONSENTIMIENTO PRESENTA MODALIDADES ESPECIALES: 1o) SE FORMA POR LA NOTIFICACIÓN AL DONANTE DE LA ACEPTACIÓN DEL DONATARIO; 2o) HAY UNA FORMA DE REPRESENTACIÓN LEGAL PARA LOS EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DEL DONATARIO.

DOS FASES ESENCIALES EXISTEN EN LA FORMACIÓN DEL CONSENTIMIENTO: LA OFERTA Y LA ACEPTACIÓN. HAY VARIAS DOCTRINAS CON RELACIÓN AL MOMENTO EN QUE EL CON

SENTIMIENTO SE TIENE POR PERFECTO Y EN EL CUAL EL CONTRATO TIENE VIDA JURÍDICA: LA DOCTRINA DE LA ACEPTACION CONSIDERA QUE SE FORMA EL CONSENTIMIENTO POR EL SOLO HECHO DE ACEPTAR LA OFERTA DEL DESTINATARIO DE LA MISMA. POR EL CONTRARIO, LA DOCTRINA DEL CONOCIMIENTO ESTIMA QUE EL CONSENTIMIENTO SE FORMA CUANDO LA ACEPTACIÓN DEL DESTINATARIO LLEGA A CONOCIMIENTO DEL OFERENTE. ESTE ES EL CRITERIO QUE NUESTRO CÓDIGO ACEPTA, YA QUE EL ART. 1287 C., DICE: "MIENTRAS LA DONACIÓN ENTRE VIVOS NO HA SIDO ACEPTADA Y NOTIFICADA LA ACEPTACIÓN AL DONANTE, PODRÁ ÉSTE REVOCARLA A SU ARBITRIO. PUEDE PUES, EL DONANTE, EN TANTO EL CONSENTIMIENTO NO ESTÉ FORMADO, REVOCAR A SU ARBITRIO LA LIBERALIDAD. EN LO QUE A LA ACEPTACIÓN SE REFIERE, DIREMOS QUE, EN LOS ACTOS JURÍDICOS ES REGLA GENERAL EL QUE PUEDEAN CELEBRARSE POR MEDIO DE MANDATARIOS Y REPRESENTANTES." CON RELACIÓN A ESTO, CITAREMOS LOS INCISOS PRIMERO Y SEGUNDO DEL ART. 1286 C., QUE A LA LETRA DICE: "NADIE PUEDE ACEPTAR SINO POR SI MISMO, O POR MEDIO DE UNA PERSONA QUE TUVIERE PODER ESPECIAL SUYO AL INTENTO, O PODER GENERAL PARA LA ADMINISTRACIÓN DE SUS BIENES, O POR MEDIO DE SU REPRESENTANTE LEGAL. PERO BIEN PODRÁ ACEPTAR POR EL DONATARIO, SIN PODER ESPECIAL NI GENERAL, CUALQUIER ASCENDIENTE O DESCENDIENTE LEGÍTIMO SUYO, CON TAL QUE SEA CAPAZ DE CONTRATAR Y DE OBLIGARSE".

EL SEGUNDO INCISO ESTABLECE UN CASO ESPECIAL DE REPRESENTACIÓN POR MINISTERIO DE LEY, YA QUE, AÚN SIN MANDATO, PUEDEN ACEPTAR POR EL DONATARIO SUS ASCENDIENTES O DESCENDIENTES, SIENDO PERSONAS CAPACES DE OBLIGARSE.

B) CAPACIDAD. EN CUANTO A LA CAPACIDAD, HAY QUE CONSIDERAR SEGÚN SE TRATE DEL DONANTE O DEL DONATARIO. EN CUANTO AL PRIMERO, DEBE TENER LA MÁS AMPLIA CAPACIDAD, ES PRECISO TENER LA LIBRE DISPOSICIÓN DE LOS BIENES. EL ART. 1266 C., DICE QUE: "ES HÁBIL PARA DONAR ENTRE VIVOS TODA PERSONA QUE LA LEY NO HAYA DECLARADO INHÁBIL"; Y EL 1267 ESTABLECE: "SON INHÁBILES PARA DONAR LOS QUE NO TIENEN LA LIBRE ADMINISTRACIÓN DE SUS BIENES, SALVO EN LOS CASOS Y CON LOS REQUISITOS QUE LAS LEYES PRESCRIBEN".

LA CAPACIDAD DEL DONATARIO ES MÁS LIBERAL, DISTINCIÓN QUE ES JUSTIFICADA PORQUE EL DONATARIO RECIBE ÚNICAMENTE UN BENEFICIO Y LA DONACIÓN NO REPRESENTA PARA ÉL PELIGRO ALGUNO.

EL ART. 1268 C., DICE: "ES CAPAZ DE RECIBIR ENTRE VIVOS TODA PERSONA QUE LA LEY NO HA DECLARADO INCAPAZ". LA CAPACIDAD DEL DONATARIO ES LA MISMA QUE LA LEY EXIGE PARA PODER SUCEDER LO QUE TIENE SU JUSTIFICACIÓN EN EL HECHO DE QUE EL TESTADOR PODRÍA BURLAR LAS INCAPACIDADES PARA SUCEDER, TRANSFIRIENDO EN VIDA SUS BIENES A LOS INCAPACES. RECORDEMOS QUE EN PÁGINAS ANTERIORES DECÍAMOS QUE EVITAR EN LO IMPOSITIVO ESA BURLA, HABÍA SIDO LA IDEA TENIDA EN MENTE CUANDO SE ESTABLECIÓ LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

C) OBJETO. LA LEY NO HACE EN CUANTO AL OBJETO NINGUNA DISTINCIÓN, PUEDE POR CONSIGUIENTE SER TANTO CORPORAL COMO INCORPORAL, MUEBLE COMO INMUEBLE. CITAREMOS EL ART. 1275 QUE PODRÍA SER UNA EXCEPCIÓN: "LOS SERVICIOS PERSONALES GRATUITOS NO CONSTITUYEN DONACIÓN, AUNQUE SEA DE AQUELLOS QUE ORDINARIAMENTE SE PAGAN". COMO PUEDE VERSE PUES, LOS HECHOS, LAS OBLIGACIONES DE HACER, NO PUEDEN SER OBJETO DE DONACIÓN, ESTO SE DEBE A QUE SIENDO HECHOS NO HAY EMPOBRECIMIENTO PARA UN PATRIMONIO Y ENRIQUECIMIENTO PARA OTRO. POR EJEMPLO, UN MÉDICO ATIENDE A UN PACIENTE DURANTE ALGÚN TIEMPO Y LE DA ESA ATENCIÓN GRATUITAMENTE, NO SE DESPRENDE DE PARTE ALGUNA DE SU PATRIMONIO, SINO SOLAMENTE DEJA DE OBTENER UNA GANANCIA.

D) LA CAUSA. EN EL CONTRATO QUE NOS OCUPA, ES LA CAUSA EL MERO ESPÍRITU DE LIBERALIDAD DEL DONANTE, EXPRESAMENTE LO DICE LA PARTE FINAL DEL INCISO PRIMERO DEL ART. 1338 C.

E) LAS SOLEMNIDADES. LA REGLA GENERAL, EN LAS DONACIONES, ES QUE SEAN CONSENSUALES, AHORA, AL TRATARSE DE BIENES RAÍCES, DEBEN SEGUIRSE LAS REGLAS QUE A ÉSTOS SE REFIEREN.

VEAMOS AHORA LO QUE CONSIDERÁBAMOS "REQUISITOS ESPECIALES DE LAS DONACIONES", EL ENRIQUECIMIENTO Y EMPOBRECIMIENTO RECÍPROCO DE LOS PATRIMONIOS. SUPONE LA DONACIÓN UN DESPLAZAMIENTO DE BIENES: UNOS QUE SALEN DEL PATRIMONIO DEL DONANTE IMPORTÁNDOLE UN EMPOBRECIMIENTO Y VAN A RADICARSE AL PATRIMONIO DEL DONATARIO, A QUIEN REPORTAN UN ENRIQUECIMIENTO.

LO ANTERIOR TIENE SU CONSAGRACIÓN LEGAL EN EL ART. 1277 C., QUE A LA LETRA DICE: "NO HAY DONACIÓN SI HABIENDO POR UNA PARTE DISMINUCIÓN DE PATRIMONIO, NO HAY POR OTRA AUMENTO; COMO CUANDO SE DA PARA UN OBJETO QUE CONSUME EL IMPORTE DE LA COSA DONADA, Y QUE EL DONATARIO NO REPORTA NINGUNA VENTAJA APRECIABLE EN DINERO". TAL COSA SUCEDERÍA SI SE HACE UNA DONACIÓN PARA QUE EL DONATARIO PAGUE LAS DEUDAS DEL DONANTE.

V - OPERACIONES CONSIDERADAS POR LA LEY COMO DONACIONES. CLASE DE PRESUNCION. COMO HA SIDO CONSIDERADA POR LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS. LA DONACION PRESUNTA Y LA FE DEL NOTARIO.

EL ART. 4 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, ES DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY SE REPUTAN COMO DONACIONES, SALVO PRUEBA EN CONTRARIO:

1o) LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA QUE SE EFECTÚEN ENTRE ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES, HERMANOS, CÓNYUGES O ENTRE PARIENTES POR AFINIDAD DENTRO DEL SEGUNDO GRADO. PERO SI TALES OPERACIONES SE VERIFICAREN POR INTERPÓSITA PERSONA, HABRÁ PRESUNCIÓN DE DERECHO DE QUE HA HABIDO DONACIÓN PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY, CUANDO EL BIEN O BIENES ENAJENADOS VOLVIEREN AL DOMINIO DE DICHAS PERSONAS DENTRO DEL AÑO SIGUIENTE A LA FECHA EN QUE LA INTERPÓSITA LOS ADQUIRIÓ. SI ESTO ÚLTIMO TUVIERE LUGAR DESPUÉS DE TRANSCURRIDO ESE AÑO, SE COBRARÁ IMPUESTO DE DONACIÓN.

2o) LA PERMUTA DE BIENES ENTRE LAS PERSONAS MENCIONADAS EN LA FRACCIÓN ANTERIOR, CUANDO LA DIFERENCIA DE VALORES DE LAS COSAS PERMUTADAS EXCEDA DE MÁS DE UN DIEZ POR CIENTO DEL VALOR INFERIOR DE ALGUNA DE ELLAS, GRAVÁNDOSE EN ESTE CASO EL EXCESO, DEDUCIDO EL DIEZ POR CIENTO EXPRESADO.

3o) LA CONSTITUCIÓN A TÍTULO ONEROSO DE RENTA VITALICIA O DE LOS DERECHOS DE USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN A FAVOR DE LAS PERSONAS EXPRESADAS. SI PARA TAL ACTO O CONTRATO HA MEDIADO INTERPÓSITA PERSONA, TENDRÁ LUGAR LA PRESUNCIÓN DE DERECHO ESTABLECIDA EN EL NÚMERO PRIMERO, CONCURRIENDO LAS MISMAS CIRCUNSTANCIAS Y PRODUCIENDO LOS MISMOS EFECTOS.

4o) LA ADJUDICACIÓN DE BIENES EN LA DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES, CUANDO LOS VALORES DE LOS BIENES QUE SE ENTREGUEN A CADA SOCIO, DEDUCIDAS LAS UTILIDADES ACUMULADAS, ALTEREN LA PROPORCIÓN QUE EXISTIÓ ENTRE LOS APORTES RESPECTIVOS EN BENEFICIO DE ALGUNO O ALGUNOS DE ELLOS.

-----

50) LA DACIÓN EN PAGO HECHA POR UNA PERSONA O A NOMBRE DE ÉSTA A FAVOR - DE SUS ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, HERMANOS, CÓNYUGES O PARIENTES POR AFINIDAD DENTRO DEL SEGUNDO GRADO; Y LA ADJUDICACIÓN EN SUBASTA JUDICIAL DE BIENES DE - UNA PERSONA A FAVOR DE OTRA U OTRAS DE LAS ENUMERADAS ANTES.

EN ESTE ÚLTIMO CASO, EL JUEZ HARÁ CONSTAR EL PARENTESCO, EN EL ACTA DE REMATE, CONFORME A LAS DECLARACIONES QUE ESTARÁ OBLIGADO A HACER EL ADJUDICATARIO AL PEDIR LA ADJUDICACIÓN. EL REGISTRADOR DE LA PROPIEDAD NO INSCRIBIRÁ TAL CERTIFICACIÓN MIENTRAS NO SE LE PRESENTE LA CONSTANCIA RESPECTIVA, EXTENDIDA POR - EL DELEGADO FISCAL DE HABERSE SATISFECHO EL IMPUESTO DE DONACIONES.

TAMBIÉN SE REPUTA QUE EXISTE DONACIÓN, CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES O EN LA MODIFICACIÓN DE ELLAS, SE DIESE A UNA PERSONA LA PROPIEDAD DE UN DERECHO SOCIAL, SIN APARECER QUE HAYA HECHO UN APORTE EFECTIVO Y REAL, O CUANDO APAREZCA QUE LO HA HECHO POR VALOR INFERIOR AL DEL DERECHO SOCIAL OTORGADO. EN ESTE ÚLTIMO CASO EL GRAVAMEN RECAERÁ ÚNICAMENTE SOBRE LA DIFERENCIA."

COMO PUEDE VERSE DE LA SOLA LECTURA DEL ARTÍCULO, CIERTOS CONTRATOS HAN - SIDO CONSIDERADOS COMO DONACIONES, CON EL OBJETO DE EVITAR QUE POR MEDIO DE - ELLOS, SE BURLEN, EN PERJUICIO DE LOS INTERESES DEL FISCO, LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES; TALES CONTRATOS, TENIENDO EN APARIENCIA - CARACTERÍSTICAS DE ONEROSAS, PUEDEN PRESUMIRSE SIMULADOS.

ESTE ARTÍCULO, EN EL ANTEPROYECTO DE HACIENDA A QUE CON ANTERIORIDAD NOS HEMOS REFERIDO, ESTABA REDACTADO DE LA MANERA SIGUIENTE: "PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY, SE REPUTAN COMO DONACIONES, SALVO PRUEBA EN CONTRARIO:

10. LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA QUE SE EFECTÚEN ENTRE ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES Y ENTRE CÓNYUGES.

20. LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA EN QUE NO MEDIA ENTREGA DEL PRECIO ANTE EL NOTARIO O FUNCIONARIO QUE AUTORICE O ANTE QUIEN SE COMPRUEBE LA AUTENTIDAD DE LAS FIRMAS.

30. LA CONSTITUCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN A FAVOR DE ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, CÓNYUGE O DE HERMANOS."

CUANDO ESTE ANTEPROYECTO FÚE SOMETIDO A LA CONSIDERACIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, PROPUSO EN EL DICTAMEN LO SIGUIENTE: "EN EL ARTÍCULO 4 NO. 3 SE REPUTA COMO DONACIÓN LA CONSTITUCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN A FAVOR DE ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, CÓNYUGES O DE HERMANOS. NO ENCUENTRA EL TRIBUNAL EXPLICACIÓN PLAUSIBLE PARA COMPRENDER EN ESTE NÚMERO A LOS HERMANOS, HABIÉNDOLOS EXCLUIDO DEL NO. 1, EXISTIENDO LA MISMA RAZÓN EN UNO Y OTRO CASO; PARA ARMONIZAR AMBAS DISPOSICIONES, DEBE SUPRIMIRSE EN EL CITADO NÚMERO TERCERO, LAS PALABRAS FINALES "O DE HERMANOS" Y CONCLUIR LA ORACIÓN DICIENDO "Y CÓNYUGES".

COMO PUEDE VERSE, LA ASAMBLEA NO TOMÓ EN CONSIDERACIÓN LA SUGERENCIA DE LA CORTE, SINO POR EL CONTRARIO, PUSO A LOS HERMANOS EN EL NUMERAL PRIMERO.

LA CORTE, EN LA MISMA OPORTUNIDAD, PROPUSO ADICIONAR EL ART. 4 CON EL SIGUIENTE NUMERAL: "DE LA OPERACIÓN REALIZADA FUERE UNA PERMUTA, EN QUE LA DIFERENCIA DE VALORES DE LAS COSAS PERMUTADAS EXCEDE EN MÁS DE UN DIEZ POR CIENTO DEL VALOR INFERIOR DE ALGUNA DE ESTAS COSAS, SE TENDRÁ COMO DONACIÓN ESE EXCESO, DEDUCIDO EL DIEZ POR CIENTO EXPRESADO.

LO DISPUESTO EN EL PRESENTE ARTÍCULO NO TENDRÁ APLICACIÓN CUANDO EL CASO OCURRENTE ESTUVIERE COMPRENDIDO EN EL ARTÍCULO 50. DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES." ESTE ARTÍCULO QUE FUÉ SUPRIMIDO POR DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 195 DE 29 DE DICIEMBRE DE 1936, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 3, TOMO 122 DEL 7 DE ENERO DE 1937, ERA DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "TODO BIEN ENAJENADO POR EL CAUSANTE A SUS PRESUNTOS HEREDEROS DENTRO DEL AÑO QUE PRECEDE A SU FALLECIMIENTO, SE INCLUIRÁ TAMBIÉN EN EL ACTIVO DE LA SUCESIÓN, PARA EL EFECTO EXCLUSIVO DEL COBRO DEL IMPUESTO. QUEDA COMPRENDIDO EN EL INCISO ANTERIOR LA PERMUTA DE BIENES CUANDO EL VALOR DE LA COSA PERMUTADA POR EL CAUSANTE, EXCEDE EN MÁS -

DEL DIEZ POR CIENTO DE LA COSA VENDIDA EN CAMBIO, EN ESTE CASO SE INCLUIRÁ EN EL ACTIVO DE LA SUCESIÓN ESE EXCESO CON DEDUCCIÓN DEL DIEZ POR CIENTO MENCIONADO".

EL ART. 40. DE LA LEY, SUFRIÓ MODIFICACIONES A TRAVÉS DE REFORMAS PROPUESTAS POR EL PODER EJECUTIVO EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, CON FECHA 22 DE SEPTIEMBRE DE 1936, QUEDANDO EL ARTÍCULO EN LA FORMA QUE ESTÁ EN LA ACTUALIDAD. ESE PROYECTO DE REFORMAS FUÉ SOMETIDO A LA CONSIDERACIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, QUE EMITIÓ A LAS NUEVE HORAS DEL 11 DE NOVIEMBRE DE 1936, EL DICTAMEN CONSTITUCIONAL DE RIGOR QUE, EN LO REFERENTE AL ART. 40. EN ESTUDIO, DIJO: "LA PRESUNCIÓN LEGAL ESTABLECIDA EN EL NÚMERO UNO, NO DEBE COMPRENDER EN NINGÚN CASO, PARA REPUTARLAS COMO DONACIONES, LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA, HECHAS POR INTERPÓSITA PERSONA ENTRE LAS DESIGNADAS EN EL MISMO NÚMERO. PORQUE LA MISMA DISPOSICIÓN HA ESTABLECIDO PARA ESTE CASO ESPECIAL UNA PRESUNCIÓN DE DERECHO QUE TARDARÁ EN SUS EFECTOS "DENTRO DEL AÑO SIGUIENTE A AQUEL EN QUE LA INTERPÓSITA PERSONA LO ADQUIRIÓ"; Y NO SE CREE CONVENIENTE QUE AL CESAR LOS EFECTOS DE ESTA PRESUNCIÓN, AL TÉRMINO DEL AÑO EXPRESADO, CONTINÚE RESPECTO DE LA MISMA OPERACIÓN LA PRESUNCIÓN LEGAL ESTABLECIDA PRIMERAMENTE EN TÉRMINOS GENERALES, PORQUE LOS FUNDAMENTOS DE LA PRESUNCIÓN DE DERECHO NO CAMBIAN DE NATURALEZA POR EL TRANSCURSO DEL TIEMPO, Y POR LO MISMO NO PUEDEN DEBILITARSE SUS EFECTOS CONVIRTIÉNDOSE EN SIMPLE PRESUNCIÓN LEGAL; Y AL ESTABLECERSE LA PRESUNCIÓN DE DERECHO POR EL CORTO TIEMPO DE UN AÑO, DEBE SER PORQUE SIENDO LA PERSONA INTERPÓSITA UN TERCERO QUE ADQUIERE EL DOMINIO A TÍTULO DE COMPRAVENTA, NO HA DE QUEDAR POR MUCHO TIEMPO INCIERTO SU DERECHO DE DOMINIO, CON GRAVÁMENES LEGALES QUE A LA LARGA PERJUDICAN SUS INTERESES Y LOS DE LA ECONOMÍA NACIONAL, APARTE DE QUE LA GARANTÍA DE LA CONTRATACIÓN QUEDA QUEBRANTADA."

TRANSCRIBIREMOS TAMBIÉN EL DICTAMEN DEL MINISTERIO DE HACIENDA CUANDO PROPUSO A LA CONSIDERACIÓN DE LA ASAMBLEA, TANTO LA REFORMA DEL ART. 40. A QUE NOS

ESTAMOS REFIRIENDO, COMO DE OTROS: "LA EXPERIENCIA ADQUIRIDA EN EL MANEJO Y APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES HA INTRODUCIDO PRÁCTICAS ENCAMINADAS TANTO A HACER MÁS FÁCIL Y EFECTIVA LA TASACIÓN Y COBRO DE DICHO IMPUESTO, COMO A EVITAR O DISMINUIR LA EVASIÓN DE ELLOS; ESAS PRÁCTICAS SE HAN CRISTALIZADO EN EL PRESENTE PROYECTO DE REFORMA. EL ARTÍCULO 10. SE ADICIONA CONSIDERANDO LAS DONACIONES REVOCABLES, O SEA LAS DONACIONES POR CAUSA DE MUERTE, CUANDO HUBIERE TRADICIÓN, PUES ELLO SIGNIFICA EL DISFRUTE POR PARTE DEL AGRACIADO DE LOS BIENES DONADOS. ANTERIORMENTE LA LEY SÓLO SE REFERÍA A LAS DONACIONES ENTRE VIVOS".

EL ART. 2 QUE ANTES DECÍA: "SUJETO DEL IMPUESTO: ESTÁN OBLIGADOS A PAGAR ESTE IMPUESTO, LOS DONATARIOS EN PROPORCIÓN A LOS BIENES QUE RECIBAN EN DONACIÓN. DICHOS BIENES QUEDARÁN PREFERENTEMENTE AFECTOS AL PAGO DEL IMPUESTO." ESTE ART. 2 REDACTADO COMO APARECE EN LA ACTUALIDAD, HACE DESAPARECER LA VAGUEDAD QUE SOBRE LA PROPORCIÓN DEL IMPUESTO ESTABLECÍA EL ARTÍCULO QUE ACABA DE TRANSCRIBIRSE.

SE FIJA LA TABLA ESTABLECIDA EN LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, COMO PARTE A QUE DEBERÁ CEÑIRSE, PARA EVITAR EL ESCOLLO QUE ANTES SE PRESENTABA DE QUE CONFORME A LA LEY ORDINARIA, EL DONANTE ES QUIEN DEBE PAGAR LOS IMPUESTOS Y SOLÍA OCURRIR QUE NO PUDIERA O NO QUISIERA PAGARLOS, PUES EN VECES SE HABÍA DESECHO DE TODO SU CAUDAL, SE DECLARA QUE DONANTE Y DONATARIO RESPONDERÁN SOLIDARIAMENTE POR EL PAGO DEL IMPUESTO.

EL ART. 40. SUFRE TAMBIÉN MODIFICACIONES AL INDICAR NUEVOS CASOS EN QUE LA TRANSFERENCIA DE BIENES O LA CONSTITUCIÓN DE CIERTOS DERECHOS SOBRE ELLOS, SERÁ REPUTADA COMO DONACIÓN PARA LOS EFECTOS IMPOSITIVOS.

OPORTUNAMENTE MENCIONAREMOS OTRAS DISPOSICIONES DE LA LEY EN ESTUDIO QUE FUERON REFORMADAS EN LA MISMA FECHA QUE EL ARTÍCULO EN ESTUDIO.

COMO DECÍAMOS ANTERIORMENTE, LA PRESUNCIÓN QUE EL ARTÍCULO EN ESTUDIO ESTABLECE, ES UNA PRESUNCIÓN LEGAL, YA QUE ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO, LOS ELEMENTOS DE ESA PRESUNCIÓN SON: QUE SE CELEBRE UNA OPERACIÓN DE LAS EXPRESAMENTE DETERMINADAS EN EL CITADO ARTÍCULO ENTRE PERSONAS DE LAS QUE EL MISMO ENUNCIA. - ÉSAS PERSONAS SON ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, HERMANOS, CÓNYUGES O PARIENTES - DENTRO DEL SEGUNDO GRADO DE AFINIDAD. LA PRUEBA EN CONTRARIO QUE PUEDE VERTIRSE, EN EL CASO DE COMPRAVENTA, ES QUE EL COMPRADOR ENTREGUE EFECTIVAMENTE EL - PRECIO Y EL VENDEDOR LO RECIBA REAL Y EFECTIVAMENTE. SIN EMBARGO, LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS HA CONVERTIDO ESA PRESUNCIÓN SIMPLEMENTE LEGAL EN UNA VERDADERA PRESUNCIÓN DE DERECHO, YA QUE SOSTIENE LO SIGUIENTE: "LA PRESUNCIÓN LEGAL CONTEMPLADA POR EL ARTÍCULO 40. NUMERAL 10. DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, COMPRENDE LOS ELEMENTOS SIGUIENTES: 1o) OPERACIÓN DE COMPRAVENTA Y 2o) QUE DICHA OPERACIÓN SE EFECTÚE ENTRE LAS PERSONAS YA MENCIONADAS". EXISTIENDO ESTAS DOS CIRCUNSTANCIAS HA DE PRESUMIRSE LEGALMENTE QUE HAY DONACIÓN. LA PRUEBA EN CONTRARIO A QUE ALUDE LA LEY, PODRÁ SER CUALQUIERA MENOS LA QUE AFECTE UNO DE LOS ELEMENTOS DE LA PRESUNCIÓN. ES DECIR QUE, AUNQUE CAMBIE LA SITUACIÓN SUPUESTA, LOS ELEMENTOS UNO Y DOS DEBEN QUEDAR INALTERABLES. POR EL CONTRARIO, SI SE COMPROBARA, POR EJEMPLO QUE NO HAY COMPRAVENTA, QUE ES EL ELEMENTO PRIMERO ENUNCIADO, NO OPERARÍA LA PRESUNCIÓN, PUES FALTARÍA UNO DE SUS ELEMENTOS.

DE LA DISPOSICIÓN CITADA, SE DEDUCE QUE LA INTENCIÓN DEL LEGISLADOR FUÉ - LA DE PERMITIR PROBAR EN CONTRARIO QUE NO HABÍA DONACIÓN COMPROBANDO QUE, EFECTIVAMENTE, LA OPERACIÓN HABÍA SIDO COMPRAVENTA, PERO AL REDACTAR EN LA FORMA - QUE LO HIZO, VEDÓ PRÁCTICAMENTE LA APORTACIÓN DE TAL PRUEBA PUESTO QUE, COMO YA SE DIJO, NO SE PUEDE ALTERAR NINGUNO DE LOS ELEMENTOS DE LA PRESUNCIÓN. HUBIERA SIDO MEJOR QUE LA LEY CONCEDIERA UNA FACULTAD DISCRECIONAL AL TRIBUNAL PARA QUE ÉSTE APRECIARA SI, DADOS LOS ANTECEDENTES NECESARIOS, HABÍA O NO HABÍA DONA

CIÓN. SERÍA UNA APRECIACIÓN MORAL DE PARTE DEL QUE APLICA LA LEY, PERO NO EXISTE OTRA FORMA DE REBATIR LA PRESUNCIÓN ESTABLECIDA.

LOS ARGUMENTOS DADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, TRANSFORMAN COMO SE HA DICHO, EN PRESUNCIÓN DE DERECHO UNA QUE ES SIMPLEMENTE LEGAL. SE ADMITE COMO PRUEBA EN CONTRA PARA DESTRUIR ESA PRESUNCIÓN, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DECLARACIÓN DE LOS OTORGANTES, DE LA FÉ DEL NOTARIO Y DE LOS TESTIGOS QUE FIGURAN EN LA ESCRITURA CORRESPONDIENTE, QUE SE HAYA PAGADO EFECTIVA Y REALMENTE EL PRECIO DE LA VENTA. COMO QUEDA EXPUESTO, CONTRIBUCIONES HA ESTIMADO QUE SON LAS VENTAS LAS QUE LA LEY PRESUME DONACIONES.

ESTIMAMOS QUE, COMPROBÁNDOSE FEHACIENTEMENTE LA ENTREGA REAL Y EFECTIVA DEL PRECIO DE PARTE DEL COMPRADOR Y EL RECIBO DEL MISMO POR EL VENDEDOR, NOS ENCONTRAMOS EN PRESENCIA DE UNA COMPRAVENTA Y NO DE DONACIÓN, LA CUAL AL TENOR DEL ART. 1265 C., CONSISTE EN LA TRANSFERENCIA "GRATUITA" E IRREVOCABLE DE BIENES QUE UNA PERSONA HACE A OTRA; AL APARECER PUES, QUE EL ADQUIRENTE PAGA AL VENDEDOR EL PRECIO DE LA COSA VENDIDA, NO SE PUEDE LÓGICAMENTE, PRESUMIR DONACIÓN EN EL CONTRATO DE REFERENCIA, SINO QUE LO CORRECTO ES CONCLUIR QUE SE EFECTÚA UNA VENTA REAL Y VERÍDICA.

EL NUMERAL 20. DEL ARTÍCULO EN ESTUDIO CONSIDERA COMO DONACIÓN, TAMBIÉN SALVO PRUEBA EN CONTRARIO, LA PERMUTA DE BIENES ENTRE ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES, HERMANOS, CÓNYUGES O ENTRE PARIENTES POR AFINIDAD DENTRO DEL SEGUNDO GRADO, CUANDO LA DIFERENCIA DE VALORES DE LAS COSAS PERMUTADAS EXCEDA DE MÁS DE UN DIEZ POR CIENTO DEL VALOR INFERIOR DE ALGUNA DE ELLAS, GRAVÁNDOSE EN ESTE CASO EL EXCESO DEDUCIDO EL DIEZ POR CIENTO EXPRESADO. LA PERMUTA EN LOS TÉRMINOS DICHS PUEDE SERVIR PARA BURLAR LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES YA QUE POR MEDIO DE ELLA SE PUEDE HACER UNA DONACIÓN, POR EJEMPLO: SE PERMUTA UNA FINCA DE VEINTICINCO MIL COLONES POR UN TERRENO QUE VALE ÚNICAMENTE CINCO MIL. LO QUE SE HA PRETENDIDO ES DONAR VEINTE MIL COLONES Y ES NECESARIO

-----

QUE POR ESTA CANTIDAD SE PAGUE EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE HACIÉNDOSE EL DÉSCUENTO DEL DIEZ POR CIENTO CORRESPONDIENTE.

EN EL NUMERAL 30. SE PRESUME COMO DONACIÓN LA CONSTITUCIÓN A "TÍTULO ONEROSO" DE RENTA VITALICIA O DE LOS DERECHOS DE USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN A FAVOR DE LAS PERSONAS MENCIONADAS EN LOS NUMERALES ANTERIORES. SI TALES DERECHOS SON A TÍTULO GRATUITO, DESAPARECE TODA PRESUNCIÓN Y SE IMPONE LA REALIDAD DE UNA VERDADERA DONACIÓN. ESTE NUMERAL APARECE CON LA REDACCIÓN ACTUAL A PARTIR DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 1431 DE 18 DE MARZO DE 1954, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 64, TOMO 163 DEL 10. DE ABRIL DEL MISMO AÑO.

EL NUMERAL 40. TIENE EL MISMO FUNDAMENTO QUE EL 20., YA QUE CON EL FIN DE DEFRAUDAR LOS INTERESES DEL FISCO, EN LAS DISOLUCIONES DE SOCIEDADES, ADJUDICANDO BIENES QUE ALTEREN LA PROPORCIÓN QUE EXISTIÓ ENTRE LOS APORTES EN BENEFICIO DE ALGUNO O ALGUNOS DE LOS SOCIOS.

EL NUMERAL 50., TIENE POR OBJETO EVITAR QUE SE EVADA EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES SUPONIENDO DEUDAS A FAVOR DE QUIEN SE QUIERE BENEFICIAR. ASÍMISMO SI SE ADJUDICA EN SUBASTA JUDICIAL BIENES DE UNA PERSONA A FAVOR DE ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES, HERMANOS, CÓNYUGES O ENTRE PARIENTES POR AFINIDAD DENTRO DEL SEGUNDO GRADO, TAL ADJUDICACIÓN TAMBIÉN SE REPUTA DONACIÓN.

EL INCISO 30. DEL NUMERAL 50. DEL ARTÍCULO QUE ESTUDIAMOS, COMPRENDE DOS CASOS: 10) QUE A UNA PERSONA SE LE OTORGA LA PROPIEDAD DE UN DERECHO SOCIAL SIN QUE APAREZCA QUE HA VERIFICADO UN APORTE REAL Y EFECTIVO; Y 20) CUANDO APAREZCA QUE EL APORTE LO HA HECHO POR INFERIOR VALOR AL DEL DERECHO SOCIAL QUE SE LE OTORGA.

EL PRIMER CASO NO OFRECE EN SU INTERPRETACIÓN DIFICULTAD ALGUNA, YA QUE SI A ALGUNA PERSONA SE LE OTORGA LA PROPIEDAD DE UN DERECHO SOCIAL SIN QUE HAYA VERIFICADO APORTE ALGUNO AL SER CONSTITUIDA O MODIFICADA UNA SOCIEDAD, EVIDENTE RESULTA EL HECHO DEL CUAL SE PRESUME LA EXISTENCIA DE UNA DONACIÓN, Y TIENE

QUIEN RECIBE TAL BENEFICIO LA CALIDAD DE DONATARIO Y LOS QUE VERDADERAMENTE HAN HECHO APORTES EFECTIVOS Y REALES A LA SOCIEDAD CONSTITUIDA O MODIFICADA, LA DE DONANTES.

EN EL SEGUNDO DE LOS CASOS LA EXPRESIÓN "CUANDO APAREZCA QUE LO HA HECHO POR VALOR INFERIOR AL DEL DERECHO SOCIAL OTORGADO", NO HA SIDO MUY AFORTUNADA, POR NO APARECER CLARA LA INTENCIÓN DEL LEGISLADOR YA QUE LA EXPRESIÓN "DERECHO SOCIAL OTORGADO" COMPRENDE UN CONJUNTO DE FACULTADES JURÍDICAS, COMO SON: PARTICIPAR DIRECTAMENTE EN LOS NEGOCIOS SOCIALES, PERCIBIR LAS UTILIDADES QUE SE ORIGINAN DE LAS MISMAS, REPARTO DE LOS BIENES SOCIALES EN CASO DE DISOLUCIÓN CUANDO EN LA ESCRITURA RESPECTIVA NO SE HA PREVISTO QUE DICHA PARTICIPACIÓN HA DE HACERSE EN PROPORCIÓN A LOS APORTES HECHOS EFECTIVAMENTE A LA SOCIEDAD POR LOS SOCIOS, Y OTRAS FACULTADES QUE NO SON DEL CASO MENCIONAR. LA DONACIÓN PRESUNTA SÓLO PUEDE TENER LUGAR CUANDO LOS BIENES SOCIALES SE REPARTEN DÁNDOSE A UNO O MÁS DE LOS SOCIOS BIENES POR MAYOR VALOR DE LOS APORTES EFECTIVOS Y REALES HECHOS A LA SOCIEDAD; Y ES ESTO LO QUE PARA EVITAR LOS FRAUDES EN CASOS DE DONACIÓN QUISO PREVER EL LEGISLADOR, PUES MUCHAS PERSONAS ACUDÍAN PARA EVADIR O ELUDIR EL PAGO DEL IMPUESTO A ESTE ARTIFICIO. CON RELACIÓN A LA DIVISIÓN DE LAS UTILIDADES, PUEDE CONVENIRSE EN EL PACTO SOCIAL QUE UNO O MÁS DE LOS SOCIOS RECIBAN UNA MAYOR UTILIDAD QUE LA QUE LES TOCARÍA EN UNA DISTRIBUCIÓN PROPORCIONAL DE LAS UTILIDADES POR LOS APORTES RESPECTIVOS, SIN QUE ESTO PUEDA CONSTITUIR LA PRESUNCIÓN QUE LA LEY ESTABLECE PARA LA EXISTENCIA DE LA DONACIÓN, YA QUE PARA DISTRIBUIR UTILIDADES PUEDE TOMARSE EN CONSIDERACIÓN, ADEMÁS DE LOS APORTES EFECTIVOS HECHOS A LA SOCIEDAD, EL TRABAJO, LA INDUSTRIA Y OTROS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN APORTES QUE JUSTIFICAN EL REPARTO DE LAS UTILIDADES, SIN SER APORTES EFECTIVOS EN BIENES REALES.

PUEDE DARSE LA PRESUNCIÓN, COMO DICE LA LEY "CUANDO APAREZCA QUE LO HA HECHO POR VALOR INFERIOR AL DERECHO SOCIAL OTORGADO" ESTANDO LA ÚLTIMA EXPRESIÓN

REFERIDA AL DERECHO DE RECIBIR, CUANDO UNA SOCIEDAD SE DISUELVE, BIENES POR VALOR SUPERIOR AL APORTE EFECTIVO Y REAL QUE CUANDO SE CONSTITUYÓ O SE MODIFICÓ LA SOCIEDAD SE HIZO, O CUANDO SE DE UN VALOR NOTABLEMENTE SUPERIOR A LOS BIENES APORTADOS SOBRE LOS QUE REALMENTE TIENEN, DE MODO QUE SE OBTENGA SIEMPRE EL RESULTADO DE QUE EL SOCIO FAVORECIDO, RECIBA O PUEDA RECIBIR, EN LOS CASOS DE DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD, BIENES POR MAYOR VALOR EN PROPORCIÓN A LO REALMENTE APORTADO.

LA REDACCIÓN DEL NUMERAL 50, APARECE EN LA FORMA ACTUAL A PARTIR DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 95 DEL 13 DE DICIEMBRE DE 1940, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130 DEL 13 DE FEBRERO DE 1941.

PUNTO INTERESANTE AL HABLAR DE LA DONACIÓN PRESUNTA ES EL REFERENTE A LA FE QUE INTERPONE EL NOTARIO. SE ESTIMA QUE AL CONSIDERAR COMO DONACIÓN UNA OPERACIÓN EN LA CUAL EL NOTARIO INTERPONE SU FE DE QUE ES UNA VERDADERA COMPRAVENTA YA QUE VIÓ LA ENTREGA DEL DINERO AL COMPRADOR, SE VULNERA ESA FE DEL NOTARIO, YA QUE LA MANIFESTACIÓN POR ÉL HECHA DE HABER PRESENCIADO LA ENTREGA DEL PRECIO, DESTRUYE UNO DE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA CONSIDERAR COMO DONACIÓN LA OPERACIÓN REFERIDA. OTROS OPINAN QUE ESA FE PÚBLICA NO NOS SIRVE, YA QUE EL NOTARIO TAMBIÉN PUDO HABER SIDO ENGAÑADO POR EL SUPUESTO VENDEDOR, DEVOLVIENDO POSTERIORMENTE EL PRECIO AL COMPRADOR.

CON RELACIÓN A LA FE DEL NOTARIO TRANSCRIBIREMOS LO QUE AL RESPECTO DICE EN SUS "ESTUDIOS DE DERECHO NOTARIAL", EL REGISTRADOR DE LA PROPIEDAD Y NOTARIO DE GRANADA, DON PEDRO AVILA ALVAREZ: "LA FUNCIÓN DEL NOTARIO ES LA DE DAR FE DE CIERTOS ACTOS; Y EL VALOR DEL INSTRUMENTO EL DE HACER FE DE SU EXISTENCIA Y DE TODO O PARTE DE SU CONTENIDO. LA VIDA JURÍDICA - SE DICE - SERÍA IMPOSIBLE SI PUDIÉRAMOS NEGAR O PONER EN DUDA TODOS LOS ACTOS Y CONTRATOS CUYA CELEBRACIÓN NO HUBIÉRAMOS PRESENCIADO. ES PRECISO ARBITRAR ALGÚN MEDIO PARA QUE LOS MISMOS NO PUEDAN SER DESCONOCIDOS O NEGADOS POR LOS QUE EN ELLOS NO HAN INTERVE

NIDO. ATENDIENDO A ESA NECESIDAD, EL PODER PÚBLICO, CUANDO AQUELLOS ACTOS SE HAN CELEBRADO EN PRESENCIA DE UN "TESTIGO PÚBLICO", IMPONE A TODOS LA CREENCIA EN SU CERTEZA. EN ESA CERTEZA Y EFICACIA QUE CONCEDE EL PODER PÚBLICO A LOS ACTOS AUTENTICADOS POR EL FUNCIONARIO (NOTARIO) EN QUIEN ÉL DELEGA CONSISTE LA FE PÚBLICA NOTARIAL".

## VI - ACUMULACION DE DONACIONES.

EL ART. 60. DE LA LEY EN ESTUDIO, QUE SE REFIERE A LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES, ES DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "CUANDO SE EFECTÚEN DOS O MÁS DONACIONES SUCESIVAS POR UNA MISMA PERSONA MEDIANDO ENTRE ELLAS UN PLAZO MENOR DE 5 AÑOS, A FAVOR DE UNA O VARIAS PERSONAS COMPRENDIDAS EN UN MISMO NÚMERO DE LOS QUE SEÑALE EL ARTÍCULO 7 DE LA LEY DE GRAVÁMENES DE LAS SUCESIONES, EL IMPUESTO SERÁ CALCULADO SOBRE EL MONTO DE TODAS LAS DONACIONES EFECTUADAS, Y A ESTE IMPUESTO ASÍ CALCULADO SE LE DEDUCIRÁ LA CUANTÍA DEL IMPUESTO ANTERIORMENTE PAGADO POR DONACIÓN O DONACIONES PRECEDENTES.

PARA LOS EFECTOS DE ESTE ARTÍCULO, SE ACUMULARÁN LAS RESPECTIVAS DILIGENCIAS EN LAS DELEGACIONES FISCALES O EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES EN SU CASO."

LA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO CITADO EN LA FORMA QUE SE HA TRANSCRITO, DATA DEL 13 DE DICIEMBRE DE 1940, EN QUE SE DICTÓ EL DECRETO LEGISLATIVO No. 95, QUE FUÉ PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130, DE 13 DE FEBREO DE 1941.

ANTES DE LA REFORMA QUE SE DEJA RELACIONADA, EL ARTÍCULO DE QUE SE TRATA ERA DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE: "CUANDO SE EFECTÚEN DOS O MÁS DONACIONES SUCESIVAS POR UNA MISMA PERSONA, MEDIANDO ENTRE ELLAS UN PLAZO MENOR DE 5 AÑOS A FAVOR DE UNA MISMA PERSONA, EL IMPUESTO SERÁ CALCULADO SOBRE EL MONTO DE TODAS LAS DONACIONES EFECTUADAS, COMO SI SE TRATASE DE UNA SOLA, Y A ESTE IMPUESTO ASÍ CALCULADO SE LE DEDUCIRÁ LA CUANTÍA DEL IMPUESTO PAGADO ANTERIORMENTE POR DONACIÓN O DONACIONES PREFERENTES".

POR MEDIO DE LA REFORMA SE AMPLIÓ EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO, YA QUE PRIMITIVAMENTE SÓLO TENÍA LUGAR LA ACUMULACIÓN CUANDO LAS DONACIONES SUCESIVAS ERAN EFECTUADAS A FAVOR DE UNA SOLA PERSONA Y NO CUANDO FUERE A OTRA, AUNQUE ESTUVIERE EN EL MISMO NÚMERO DE LOS SEÑALADOS EN EL ART. 7 DE LA LEY DE GRAVÁMENES DE LAS SUCESIONES.

-----

POR MEDIO DE ESTA DISPOSICIÓN EL CONTRIBUYENTE QUEDA EXPUESTO, DURANTE 5 AÑOS, A RECLAMOS FISCALES, PUES EL AUMENTO DE LA PORCIÓN DE BIENES DONADOS, CAMBIARÁ EL PORCENTAJE DEL IMPUESTO, AUMENTÁNDOLO CADA VEZ MÁS.

ADEMÁS, ES POCO CLARA LA LEY EN CUANTO A LA FORMA EN QUE DICHS 5 AÑOS DEBEN COMPUTARSE, YA QUE NO DICE A PARTIR DE CUAL DE LAS DONACIONES QUE SE HAGAN DEBEN COMPUTARSE, QUEDANDO INDEFINIDAMENTE UNA INCERTIDUMBRE PARA LOS OBLIGADOS A SU PAGO. POR ESO CONSIDERAMOS ACERTADA LA DISPOSICIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES, QUE RIGE EN MÉXICO A PARTIR DEL 25 DE ABRIL DE 1934, QUE EN SU ART. 26, DICE: "CUANDO DENTRO DE UN PLAZO DE VEINTE AÑOS SE HAGAN VARIAS DONACIONES POR UNA MISMA PERSONA A FAVOR DEL MISMO DONATARIO, PARA LA APLICACIÓN DE LAS CUOTAS SE SUMARÁN TODAS LAS DONACIONES HABIDAS DENTRO DE ESE TÉRMINO, SIEMPRE QUE ENTRE UNA Y OTRA MEDIE UN PLAZO NO MAYOR DE CINCO AÑOS, Y SE ATENDERÁ AL MONTO TOTAL DE LAS DONACIONES. A ESE EFECTO, LA LIQUIDARSE EL IMPUESTO CAUSADO POR TODA DONACIÓN, A PARTIR DE LA SEGUNDA SE TOMARÁ EN CUENTA EL VALOR DE LAS ANTERIORES, PERO EN ESTE CASO SE BENEFICIARÁ EL IMPUESTO PAGADO POR CADA UNA DE LAS DONACIONES QUE PRECEDA.

EL PLAZO DE VEINTE AÑOS A QUE SE REFIERE ESTE PRECEPTO SE CONTARÁ A PARTIR DE LA FECHA DE LA PRIMERA DONACIÓN. PASADOS CINCO AÑOS ENTRE UNA DONACIÓN Y LA SIGUIENTE, ÉSTA VOLVERÁ A TENER EL CARÁCTER DE PRIMERA Y ASÍ SUCESIVAMENTE."

EL INCISO 2o. DEL ART. 6o. EN ESTUDIO, PRESCRIBE QUE LAS ACUMULACIONES SE HARÁN EN LA DELEGACIÓN FISCAL O EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES, TENIENDO LUGAR LO PRIMERO CUANDO SE EFECTÚEN DESPUÉS DE ESTAR EJECUTORIADA LA RESOLUCIÓN QUE FIJÓ EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, Y LO SEGUNDO CUANDO LAS DILIGENCIAS CORRESPONDIENTES ESTÉN EN CONTRIBUCIONES EN REVISIÓN O APELACIÓN.

VII - TARIFA PARA EL PAGO DEL IMPUESTO. ESTUDIO DEL ART. 5, EN RELACION CON EL ART. 7 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES.

DICE EL ART. 5 DE LA LEY EN ESTUDIO: "EL PAGO DEL IMPUESTO SE HARÁ CONFORME A LA TARIFA QUE SE APLICA PARA EL COBRO DEL GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, TOMÁNDOSE EN CUENTA LAS MISMAS DISTINCIONES EN LO QUE RESPECTA A LA CUANTÍA DE LOS BIENES Y GRADOS DE PARENTESCO ENTRE DONANTE Y DONATARIOS O EL HECHO DE NO EXISTIR ENTRE ÉSTOS, VÍNCULO FAMILIAR RECONOCIDO POR LA LEY".

EL ART. 7 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, DICE: "ART. 70.- TARIFA.- EL PAGO DEL IMPUESTO SE HARÁ CONFORME A LA TARIFA SIGUIENTE:

MASA TOTAL LIQUIDA A FAVOR DE ASIGNATARIOS COMPRENDIDOS EN EL MISMO NUMERO

|                                 | I     | II    | III   | IV    | V     |       |
|---------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|                                 | %     | %     | %     | %     | %     |       |
| DESDE \$4,000.-                 |       |       |       |       |       |       |
| SOBRE EL EXCESO, HASTA \$ 6,000 | 1.40  | 2.40  | 6.40  | 9.40  | 12.40 |       |
| " " " " 8,000                   | 1.60  | 2.60  | 6.60  | 9.60  | 12.60 |       |
| " " " " 10,000                  | 1.80  | 2.80  | 6.80  | 9.80  | 12.80 |       |
| " " " " 15,000                  | 2.00  | 3.00  | 7.00  | 10.00 | 13.00 |       |
| " " " " 20,000                  | 2.50  | 3.50  | 7.50  | 10.50 | 13.50 |       |
| " " " " 25,000                  | 3.00  | 4.00  | 8.00  | 11.00 | 14.00 |       |
| " " " " 30,000                  | 3.50  | 4.50  | 8.50  | 11.50 | 14.50 |       |
| " " " " 35,000                  | 4.00  | 5.00  | 9.00  | 12.00 | 15.00 |       |
| " " " " 40,000                  | 4.50  | 5.50  | 9.50  | 12.50 | 15.50 |       |
| " " " " 45,000                  | 5.00  | 6.00  | 10.00 | 13.00 | 16.00 |       |
| " " " " 50,000                  | 5.50  | 6.50  | 11.00 | 14.00 | 17.00 |       |
| " " " " 60,000                  | 6.00  | 7.00  | 12.00 | 15.00 | 18.00 |       |
| " " " " 70,000                  | 6.50  | 7.50  | 13.00 | 16.00 | 19.00 |       |
| " " " " 80,000                  | 7.00  | 8.00  | 14.00 | 17.00 | 20.00 |       |
| " " " " 90,000                  | 7.50  | 8.50  | 15.00 | 18.00 | 21.00 |       |
| " " " " 100,000                 | 8.00  | 9.00  | 16.00 | 19.00 | 22.00 |       |
| " " " " 200,000                 | 9.00  | 10.50 | 19.00 | 22.50 | 25.00 |       |
| " " " " 300,000                 | 10.00 | 12.00 | 22.00 | 25.00 | 28.00 |       |
| " " " " 400,000                 | 11.00 | 13.50 | 25.00 | 28.00 | 31.00 |       |
| " " " " 600,000                 | 12.00 | 15.50 | 28.00 | 31.00 | 34.00 |       |
| " " " " 800,000                 | 13.50 | 17.50 | 32.00 | 34.00 | 37.00 |       |
| " " " " 1.000,000               | 16.00 | 20.00 | 35.00 | 38.00 | 40.00 |       |
| EN MÁS DE UN MILLÓN             | --    | 20.00 | 23.00 | 30.00 | 41.00 | 50.00 |

EL No. I CORRESPONDE A ASCENDIENTES, DESCENDIENTES LEGÍTIMOS; PADRES NATURALES, HIJOS NATURALES, LA MADRE ILEGÍTIMA, HIJOS ILEGÍTIMOS EN LA SUCESIÓN -

DE LAS MADRES; ABUELOS ILEGÍTIMOS, NIETOS ILEGÍTIMOS Y CÓNYUGE SOBREVIVIENTE.

EL No. II CORRESPONDE A COLATERALES DEL SEGUNDO GRADO DE CONSANGUINIDAD.

EL No. III CORRESPONDE A COLATERALES DEL TERCER GRADO DE CONSANGUINIDAD.

EL No. IV CORRESPONDE A COLATERALES DEL CUARTO GRADO DE CONSANGUINIDAD.

EL No. V CORRESPONDE A PARIENTES REMOTOS Y PARTICULARES.

EL IMPUESTO SE CALCULARÁ SOBRE LA MASA TOTAL LÍQUIDA QUE CORRESPONDE A -  
TODOS LOS ASIGNATARIOS DE CADA NÚMERO, HACIÉNDOSE LA DEDUCCIÓN PREVIA DE - - -  
¢4,000.00, QUE ESTABLECE LA TARIFA, Y LOS PORCENTAJES ASCENDERÁN EN LA FORMA -  
PROGRESIVA QUE INDICA LA MISMA, DEBIENDO APLICARSE CADA UNO DE ELLOS SOBRE LA  
DIFERENCIA QUE EXISTA ENTRE LA CANTIDAD QUE LE CORRESPONDE Y LA INMEDIATA ANTE  
RIOR, HASTA DONDE ALCANCE LA MASA. CUANDO ÉSTA SE HALLARE COMPRENDIDA ENTRE -  
DOS DE DICHAS CANTIDADES, SIN PERJUICIO DE LO ANTERIORMENTE ESTABLECIDO, EL IM  
PUESTO CORRESPONDIENTE A LA MAYOR SE APLICARÁ SOBRE LA DIFERENCIA EXISTENTE EN  
TRE LA MASA Y LA MENOR."

COMO PUEDE VERSE, EL IMPUESTO AUMENTA A MEDIDA QUE EL PARENTESCO ENTRE -  
DONANTE Y DONATARIO, EN SU CASO, ENTRE CAUSANTE Y HEREDERO, SE VA ALEJANDO.

EN ANTERIORES PÁGINAS, HA QUEDADO RELACIONADA LA FORMA EN QUE LA ACTUAL  
TARIFA HA EVOLUCIONADO, LO MISMO QUE LA MANERA DE COMPUTARSE EL IMPUESTO.

EL ART. 7 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES TAL COMO SE HA TRANS--  
CRITO, FUÉ MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO No. 195 DE 29 DE DICIEMBRE DE -  
1936, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 3, TOMO 122 DE 7 DE ENERO DEL SIGUIEN  
TE AÑO, EN EL SENTIDO DE AGREGAR EL ÚLTIMO INCISO, QUE ANTES ESTABA REDACTADO  
ASÍ: "LOS PORCENTAJES SE APLICARÁN EN FORMA PROGRESIVA, ES DECIR, EL AUMENTO  
EN LA TABLA SE APLICARÁ SOBRE EL EXCESO CORRESPONDIENTE Y NO SOBRE LA PRIMERA  
UNIDAD", Y MODIFICAR LA PARTE PRIMERA, QUE DECÍA: "PORCIÓN HEREDADA", EN LU  
GAR DE MASA TOTAL LÍQUIDA A FAVOR DE ASIGNATARIOS COMPRENDIDOS EN EL MISMO NÚ  
MERO, COMO DICE EN LA ACTUALIDAD.

EL IMPUESTO COMIENZA A APLICARSE EN LA FORMA PROGRESIVA DESPUÉS DE LOS PRIMEROS CUATRO MIL COLONES, QUE ES EL LÍMITE MÍNIMO IMPONIBLE. ESE LÍMITE INFERIOR QUIERE DECIR QUE LAS DONACIONES CUYO TOTAL NO EXCEDE DE ESA SUMA, ESTÁ EXENTO DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

ESTA EXENCIÓN ESTÁ CONSAGRADA EN ATENCIÓN AL POCO VALOR DE LO RECIBIDO EN DONACIÓN, PERO ES DE JUSTICIA QUE SE ELEVE, POR LO MENOS A DIEZ MIL COLONES, YA QUE, COMO ESTÁ, APARECE DESDE LA LEY DE 1936, FECHA EN LA CUAL, EL VALOR ADQUISITIVO DEL DINERO, ERA MAYOR QUE EN LA ACTUALIDAD.

EL IMPUESTO SE CALCULA SOBRE EL TOTAL DE BIENES QUE RECIBA CADA DONATARIO, TASÁNDOSE EL IMPUESTO SEGÚN SEA EL GRADO DE PARENTESCO QUE UNA A DONANTE CON DONATARIO, APLICÁNDOSE EL MAYOR PORCENTAJE SI NO HAY VÍNCULO FAMILIAR ALGUNO.

LA APLICACIÓN DE LA TARIFA REQUIERE UNA SERIE DE OPERACIONES ARITMÉTICAS PARA CALCULAR EL IMPUESTO, YA QUE, PRIMERO, DEBEN DEDUCIRSE LOS CUATRO MIL COLONES EXENTOS Y LUEGO IR, EN FORMA PROGRESIVA, APLICANDO EL PORCENTAJE CORRESPONDIENTE A CADA UNA DE LAS CANTIDADES PARCIALES QUE SE INDICAN, CALCULANDO EN CADA UNO EL IMPUESTO PARCIAL, PARA POR ÚLTIMO CALCULAR EL IMPUESTO TOTAL. POR EJEMPLO, TOMEMOS UNA DONACIÓN ENTRE PADRE E HIJO, CUYO VALOR ASCIENDE A 35,000 COLONES. COMO SABEMOS, SE APLICA LA ESCALA I DEL ART. 7 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES; PARA CALCULAR EL IMPUESTO, APLICANDO LA TARIFA, SE HACEN LOS CÁLCULOS EN LA FORMA SIGUIENTE:

| 4,000 EXENTOS          |        |          |       |               |       |     | 4,000      | IM. PARC. |  |
|------------------------|--------|----------|-------|---------------|-------|-----|------------|-----------|--|
| SOBRE EL EXCESO, HASTA | 6,000  | ES DECIR | SOBRE | 2,000         | 1.40% | 28  |            |           |  |
| " " " "                | 8,000  | " "      | " "   | 2,000         | 1.60% | 32  |            |           |  |
| " " " "                | 10,000 | " "      | " "   | 2,000         | 1.80% | 36  |            |           |  |
| " " " "                | 15,000 | " "      | " "   | 5,000         | 2.00% | 100 |            |           |  |
| " " " "                | 20,000 | " "      | " "   | 5,000         | 2.50% | 125 |            |           |  |
| " " " "                | 25,000 | " "      | " "   | 5,000         | 3.00% | 150 |            |           |  |
| " " " "                | 30,000 | " "      | " "   | 5,000         | 3.50% | 175 |            |           |  |
| " " " "                | 35,000 | " "      | " "   | 5,000         | 4.00% | 200 |            |           |  |
|                        |        |          |       | <u>35,000</u> |       |     | <u>846</u> | IMPUES    |  |
|                        |        |          |       |               |       |     |            | TO TOTAL  |  |

QUEDA CLARO EN EL EJEMPLO, LA FORMA EN QUE OPERA LA PROGRESIÓN Y COMO AUMENTA EL PORCENTAJE DEL IMPUESTO, EN LAS DISTINTAS CANTIDADES EN QUE DEBE DESCOMPONERSE EL TOTAL. COMO PUEDE VERSE, HAY QUE PRACTICAR BASTANTES OPERACIONES ARITMÉTICAS PARA EL CÁLCULO DEFINITIVO DEL IMPUESTO.

LAS TABLAS DEL ART. 7 TANTAS VECES MENCIONADO DEBIDAMENTE DESARROLLADAS, SE INSERTAN A CONTINUACIÓN, NO DUDANDO QUE POR SU APLICACIÓN, SE FACILITA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO, CON SOLO CONSULTAR DIRECTAMENTE CON ELLAS; SE PUEDE OMITIR LA APLICACIÓN ESCALONADA DE CADA UNO DE LOS PORCENTAJES QUE, EN FORMA GRADUAL, SEÑALA LA TARIFA.

LA PRIMERA COLUMNA INDICA EL CAPITAL SOBRE QUE VA A CALCULARSE EL IMPUESTO (RECORDEMOS EL CASO QUE PONÍAMOS EN LA DONACIÓN DE 35,000, ÚNICAMENTE BUSCAMOS ESTA CANTIDAD, Y VEMOS QUE EL IMPUESTO ES, COMO DECÍAMOS, 846, PERO ESTA CANTIDAD LA ENCONTRAMOS SIN EFECTUAR LAS OPERACIONES QUE VIMOS).

EN LA SEGUNDA Y TERCERA COLUMNAS, VEMOS LA PROGRESIÓN Y EL PORCENTAJE QUE EN CADA AUMENTO SE APLICA; EN LA CUARTA ENCONTRAMOS EL IMPUESTO PARCIAL, ES DECIR SOBRE LAS RESPECTIVAS PROGRESIONES; Y EN LA QUINTA, EL IMPUESTO TOTAL, QUE CORRESPONDE A CADA CAPITAL ENUNCIADO EN LA PRIMERA.

HAY CINCO ESCALAS, SEGÚN EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE DONANTE Y DONATARIO.

CUANDO LA CANTIDAD QUE DEBE SERVIR DE BASE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO, NO ESTÁ EN LA COLUMNA PRIMERA, SE VERIFICA UN SENCILLO CÁLCULO: SE TOMA EL CAPITAL E IMPUESTO INMEDIATAMENTE ANTERIOR Y A LA DIFERENCIA ENTRE EL PRIMERO Y ÉSTE, SE APLICA EL PORCENTAJE SIGUIENTE, OBTENIÉNDOSE EL IMPUESTO PARCIAL SOBRE LA DIFERENCIA, LUEGO SE SUMAN AMBOS IMPUESTOS - EL QUE APARECE EN LA TABLA Y EL QUE RESULTA - Y SE TIENE EL QUE SE BUSCA.

POR EJEMPLO, SE QUIERE CALCULAR IMPUESTO A UNA DONACIÓN DE 39,000 ENTRE CÓNYUGES. ESCALA PRIMERA:

|       |              |          |            |
|-------|--------------|----------|------------|
|       | 35,000       | IMPUESTO | 846        |
|       | <u>4,000</u> | 4.5      | <u>185</u> |
| TOTAL | 39,000       |          | 1,031      |

-----

PRIMERA ESCALA DE TABLA DEL ART. 7 G.S.

- | -

| <u>CAPITAL</u> | <u>CANTIDADES<br/>PARCIALES<br/>(PROGRESIÓN)</u> | <u>PORCENTAJE</u> | <u>IMPUESTO</u> | <u>IMPUESTO<br/>TOTAL</u> |
|----------------|--|-------------------|-----------------|---------------------------|
| φ 4,000.-      | φ 4,000.-  | φ 00.00%          | φ 00.000        | φ 00.000.-                |
| " 6,000.-      | " 2,000.-  | " 1.40%           | " 28            | " 28.-                    |
| " 8,000.-      | " 2,000.-  | " 1.60%           | " 32            | " 60.-                    |
| " 10,000.-     | " 2,000.-  | " 1.80%           | " 36            | " 96.-                    |
| " 15,000.-     | " 5,000.-  | " 2.00%           | " 100           | " 196.-                   |
| " 20,000.-     | " 5,000.-  | " 2.50%           | " 125           | " 321.-                   |
| " 25,000.-     | " 5,000.-  | " 3.00%           | " 150           | " 471.-                   |
| " 30,000.-     | " 5,000.-  | " 3.50%           | " 175           | " 646.-                   |
| " 35,000.-     | " 5,000.-  | " 4.00%           | " 200           | " 846.-                   |
| " 40,000.-     | " 5,000.-  | " 4.50%           | " 225           | " 1,071.-                 |
| " 45,000.-     | " 5,000.-  | " 5.00%           | " 250           | " 1,321.-                 |
| " 50,000.-     | " 5,000.-  | " 5.50%           | " 275           | " 1,596.-                 |
| " 60,000.-     | " 10,000.-                                       | " 6.00%           | " 600           | " 2,196.-                 |
| " 70,000.-     | " 10,000.-                                       | " 6.50%           | " 650           | " 2,846.-                 |
| " 80,000.-     | " 10,000.-                                       | " 7.00%           | " 700           | " 3,546.-                 |
| " 90,000.-     | " 10,000.-                                       | " 7.50%           | " 750           | " 4,296.-                 |
| " 100,000.-    | " 10,000.-                                       | " 8.00%           | " 800           | " 5,096.-                 |
| " 200,000.-    | " 100,000.-                                      | " 9.00%           | " 9,000         | " 14,096.-                |
| " 300,000.-    | " 100,000.-                                      | " 10.00%          | " 10,000        | " 24,096.-                |
| " 400,000.-    | " 100,000.-                                      | " 11.00%          | " 11,000        | " 35,096.-                |
| " 600,000.-    | " 200,000.-                                      | " 12.00%          | " 24,000        | " 59,096.-                |
| " 800,000.-    | " 200,000.-                                      | " 13.50%          | " 27,000        | " 86,096.-                |
| " 1.000,000.-  | " 200,000.-                                      | " 16.00%          | " 32,000        | " 118,096.-               |
| EN MÁS DE      | φ 1.000,000.-                                    | " 20.00%          |                 |                           |

-----

SEGUNDA ESCALA DE LA TABLA DEL ART. 7 G.S.

- 11 -

| <u>CAPITAL</u>          | <u>CANTIDADES<br/>PARCIALES<br/>(PROGRESIÓN)</u> | <u>PORCENTAJE</u> | <u>IMPUESTO</u> | <u>IMPUESTO<br/>TOTAL</u> |
|-------------------------|--|-------------------|-----------------|---------------------------|
| φ 4,000.-               | φ 4,000.-  | φ 00.00%          | φ 00.000        | φ 00.000.-                |
| " 6,000.-               | " 2,000.-  | " 2.40%           | " 48            | " 48.-                    |
| " 8,000.-               | " 2,000.-  | " 2.60%           | " 52            | " 100.-                   |
| " 10,000.-              | " 2,000.-  | " 2.80%           | " 56            | " 156.-                   |
| " 15,000.-              | " 5,000.-  | " 3.00%           | " 150           | " 306.-                   |
| " 20,000.-              | " 5,000.-  | " 3.50%           | " 175           | " 481.-                   |
| " 25,000.-              | " 5,000.-  | " 4.00%           | " 200           | " 681.-                   |
| " 30,000.-              | " 5,000.-  | " 4.50%           | " 225           | " 906.-                   |
| " 35,000.-              | " 5,000.-  | " 5.00%           | " 250           | " 1,156.-                 |
| " 40,000.-              | " 5,000.-  | " 5.50%           | " 275           | " 1,431.-                 |
| " 45,000.-              | " 5,000.-  | " 6.00%           | " 300           | " 1,731.-                 |
| " 50,000.-              | " 5,000.-  | " 6.50%           | " 325           | " 2,056.-                 |
| " 60,000.-              | " 10,000.-                                       | " 7.00%           | " 700           | " 2,756.-                 |
| " 70,000.-              | " 10,000.-                                       | " 7.50%           | " 750           | " 3,506.-                 |
| " 80,000.-              | " 10,000.-                                       | " 8.00%           | " 800           | " 4,306.-                 |
| " 90,000.-              | " 10,000.-                                       | " 8.50%           | " 850           | " 5,156.-                 |
| " 100,000.-             | " 10,000.-                                       | " 9.00%           | " 900           | " 6,056.-                 |
| " 200,000.-             | " 100,000.-                                      | " 10.50%          | " 10,500        | " 16,556.-                |
| " 300,000.-             | " 100,000.-                                      | " 12.00%          | " 12,000        | " 28,556.-                |
| " 400,000.-             | " 100,000.-                                      | " 13.50%          | " 13,500        | " 42,056.-                |
| " 600,000.-             | " 200,000.-                                      | " 15.50%          | " 31,000        | " 73,056.-                |
| " 800,000.-             | " 200,000.-                                      | " 17.50%          | " 35,000        | " 108,056.-               |
| " 1.000,000.-           | " 200,000.-                                      | " 20.00%          | " 40,000        | " 148,056.-               |
| EN MÁS DE φ1.000,000.00 |  | " 23.00%          |                 |                           |

-----

TERCERA ESCALA DE TABLA DEL ART. 7 G.S.

- III -

| <u>CAPITAL</u>          | <u>CANTIDADES<br/>PARCIALES<br/>(PROGRESIÓN)</u> | <u>PORCENTAJE</u> | <u>IMPUESTO</u>    | <u>IMPUESTO<br/>TOTAL</u> |
|-------------------------|--|-------------------|--------------------|---------------------------|
| φ 4,000.-               | φ 4,000.-  | φ 00.00%          | φ 00.000           | φ 00.000.-                |
| " 6,000.-               | " 2,000.-  | " 6.40%           | " 128              | " 128.-                   |
| " 8,000.-               | " 2,000.-  | " 6.60%           | " 132              | " 260.-                   |
| " 10,000.-              | " 2,000.-  | " 6.80%           | " 136              | " 396.-                   |
| " 15,000.-              | " 5,000.-  | " 7.00%           | " 350              | " 746.-                   |
| " 20,000.-              | " 5,000.-  | " 7.50%           | " 375              | " 1,121.-                 |
| " 25,000.-              | " 5,000.-  | " 8.00%           | " 400              | " 1,521.-                 |
| " 30,000.-              | " 5,000.-  | " 8.50%           | " 425              | " 1,946.-                 |
| " 35,000.-              | " 5,000.-  | " 9.00%           | " 450              | " 2,396.-                 |
| " 40,000.-              | " 5,000.-  | " 9.50%           | " 475              | " 2,871.-                 |
| " 45,000.-              | " 5,000.-  | " 10.00%          | " 500              | " 3,371.-                 |
| " 50,000.-              | " 5,000.-  | " 11.00%          | " <sup>1</sup> 550 | " 3,921.-                 |
| " 60,000.-              | " 10,000.-                                       | " 12.00%          | " 1,200            | " 5,121.-                 |
| " 70,000.-              | " 10,000.-                                       | " 13.00%          | " 1,300            | " 6,421.-                 |
| " 80,000.-              | " 10,000.-                                       | " 14.00%          | " 1,400            | " 7,821.-                 |
| " 90,000.-              | " 10,000.-                                       | " 15.00%          | " 1,500            | " 9,321.-                 |
| " 100,000.-             | " 10,000.-                                       | " 16.00%          | " 1,600            | " 10,921.-                |
| " 200,000.-             | " 100,000.-                                      | " 19.00%          | " 19,000           | " 29,921.-                |
| " 300,000.-             | " 100,000.-                                      | " 22.00%          | " 22,000           | " 51,921.-                |
| " 400,000.-             | " 100,000.-                                      | " 25.00%          | " 25,000           | " 76,921.-                |
| " 600,000.-             | " 200,000.-                                      | " 28.00%          | " 56,000           | " 132,921.-               |
| " 800,000.-             | " 200,000.-                                      | " 32.00%          | " 64,000           | " 196,921.-               |
| " 1.000,000.-           | " 200,000.-                                      | " 35.00%          | " 70,000           | " 266,921.-               |
| EN MÁS DE φ1.000,000.00 |  | " 38.00%          |                    |                           |

-----

CUARTA ESCALA DE TABLA DEL ART. 7 G.S.

- IV -

| <u>CAPITAL</u>          | <u>CANTIDADES<br/>PARCIALES<br/>(PROGRESIÓN)</u> | <u>PORCENTAJE</u> | <u>IMPUESTO</u> | <u>IMPUESTO<br/>TOTAL</u> |
|-------------------------|--|-------------------|-----------------|---------------------------|
| ¢ 4,000.-               | ¢ 4,000.-  | ¢ 00.00%          | ¢ 00.000        | ¢ 00.000.-                |
| " 6,000.-               | " 2,000.-  | " 9.40%           | " 188           | " 188.-                   |
| " 8,000.-               | " 2,000.-  | " 9.60%           | " 192           | " 380.-                   |
| " 10,000.-              | " 2,000.-  | " 9.80%           | " 196           | " 576.-                   |
| " 15,000.-              | " 5,000.-  | " 10.00%          | " 500           | " 1,076.-                 |
| " 20,000.-              | " 5,000.-  | " 10.50%          | " 525           | " 1,601.-                 |
| " 25,000.-              | " 5,000.-  | " 11.00%          | " 550           | " 2,151.-                 |
| " 30,000.-              | " 5,000.-  | " 11.50%          | " 575           | " 2,726.-                 |
| " 35,000.-              | " 5,000.-  | " 12.00%          | " 600           | " 3,326.-                 |
| " 40,000.-              | " 5,000.-  | " 12.50%          | " 625           | " 3,951.-                 |
| " 45,000.-              | " 5,000.-  | " 13.00%          | " 650           | " 4,601.-                 |
| " 50,000.-              | " 5,000.-  | " 14.00%          | " 700           | " 5,301.-                 |
| " 60,000.-              | " 10,000.-                                       | " 15.00%          | " 1,500         | " 6,801.-                 |
| " 70,000.-              | " 10,000.-                                       | " 16.00%          | " 1,600         | " 8,401.-                 |
| " 80,000.-              | " 10,000.-                                       | " 17.00%          | " 1,700         | " 10,101.-                |
| " 90,000.-              | " 10,000.-                                       | " 18.00%          | " 1,800         | " 11,901.-                |
| " 100,000.-             | " 10,000.-                                       | " 19.00%          | " 1,900         | " 13,801.-                |
| " 200,000.-             | " 100,000.-                                      | " 22.00%          | " 22,000        | " 35,801.-                |
| " 300,000.-             | " 100,000.-                                      | " 25.00%          | " 25,000        | " 60,801.-                |
| " 400,000.-             | " 100,000.-                                      | " 28.00%          | " 28,000        | " 88,801.-                |
| " 600,000.-             | " 200,000.-                                      | " 31.00%          | " 62,000        | " 150,801.-               |
| " 800,000.-             | " 200,000.-                                      | " 34.00%          | " 68,000        | " 218,801.-               |
| " 1.000,000.-           | " 200,000.-                                      | " 38.00%          | " 76,000        | " 294,801.-               |
| EN MÁS DE ¢1.000,000.00 |  | " 41.00%          |                 |                           |

-----

QUINTA ESCALA DE TABLA DEL ART. 7 G.S.

- V -

| <u>CAPITAL</u>          | <u>CANTIDADES<br/>PARCIALES<br/>(PROGRESIÓN)</u> | <u>PORCENTAJE</u> | <u>IMPUESTO</u> | <u>IMPUESTO<br/>TOTAL</u> |
|-------------------------|--|-------------------|-----------------|---------------------------|
| ∅ 4,000.-               | ∅ 4,000.-  | ∅ 00.00%          | ∅ 00.000        | ∅ 00.000.-                |
| " 6,000.-               | " 2,000.-  | " 12.40%          | " 248           | " 248.-                   |
| " 8,000.-               | " 2,000.-  | " 12.60%          | " 252           | " 500.-                   |
| " 10,000.-              | " 2,000.-  | " 12.80%          | " 256           | " 756.-                   |
| " 15,000.-              | " 5,000.-  | " 13.00%          | " 650           | " 1,406.-                 |
| " 20,000.-              | " 5,000.-  | " 13.50%          | " 675           | " 2,081.-                 |
| " 25,000.-              | " 5,000.-  | " 14.00%          | " 700           | " 2,781.-                 |
| " 30,000.-              | " 5,000.-  | " 14.50%          | " 725           | " 3,506.-                 |
| " 35,000.-              | " 5,000.-  | " 15.00%          | " 750           | " 4,256.-                 |
| " 40,000.-              | " 5,000.-  | " 15.50%          | " 775           | " 5,031.-                 |
| " 45,000.-              | " 5,000.-  | " 16.00%          | " 800           | " 5,831.-                 |
| " 50,000.-              | " 5,000.-  | " 17.00%          | " 850           | " 6,681.-                 |
| " 60,000.-              | " 10,000.-                                       | " 18.00%          | " 1,800         | " 8,481.-                 |
| " 70,000.-              | " 10,000.-                                       | " 19.00%          | " 1,900         | " 10,381.-                |
| " 80,000.-              | " 10,000.-                                       | " 20.00%          | " 2,000         | " 12,381.-                |
| " 90,000.-              | " 10,000.-                                       | " 21.00%          | " 2,100         | " 14,481.-                |
| " 100,000.-             | " 10,000.-                                       | " 22.00%          | " 2,200         | " 16,681.-                |
| " 200,000.-             | " 100,000.-                                      | " 25.00%          | " 25,000        | " 41,681.-                |
| " 300,000.-             | " 100,000.-                                      | " 28.00%          | " 28,000        | " 69,681.-                |
| " 400,000.-             | " 100,000.-                                      | " 31.00%          | " 31,000        | " 100,681.-               |
| " 600,000.-             | " 200,000.-                                      | " 34.00%          | " 68,000        | " 168,681.-               |
| " 800,000.-             | " 200,000.-                                      | " 37.00%          | " 74,000        | " 242,681.-               |
| " 1.000,000.-           | " 200,000.-                                      | " 40.00%          | " 80,000        | " 322,681.-               |
| EN MÁS DE ∅1.000,000.00 |  | " 50.00%          |                 |                           |

-----

VIII - SANCIONES QUE LA LEY IMPONE: DECLARACION EXTEMPORANEA. FALSA DECLARACION. SANCIONES A TERCEROS.

EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA LEY SE APLICAN LAS SANCIONES ESTABLECIDAS EN LOS ARTS. 35, 36 Y 37 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE SUCESIONES, DISPOSICIONES A LAS QUE SE REMITEN LOS ARTS. 17 Y 18 DE LA LEY QUE COMENTO. ESAS SANCIONES PODEMOS CONSIDERARLAS, SEGÚN EL INFRACTOR SEA:

- A) EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO;
- B) LOS FUNCIONARIOS QUE INTERVIENEN EN LA RELACIÓN IMPOSITIVA; Y,
- C) OTROS FUNCIONARIOS OBLIGADOS POR LA LEY.

LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO, ES DECIR, AQUELLAS PERSONAS DIRECTAMENTE OBLIGADAS A PROMOVER LA ACTIVIDAD FISCAL ENCAMINADA AL PAGO DEL IMPUESTO, PUEDEN INFRINGIR LA LEY EN DOS CASOS: PRESENTANDO EXTEMPORÁNEAMENTE LA DECLARACIÓN A QUE ESTÁN OBLIGADOS SEGÚN EL ART. 11 E INCURRIENDO EN FALSEDAD EN SU DECLARACIÓN.

HAY DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA CUANDO SE PRESENTA DESPUÉS DE QUINCE DÍAS - LA DECLARACIÓN QUE SE HA RELACIONADO, EN CUYO CASO SE IMPONE AL INFRACTOR UNA MULTA EQUIVALENTE AL CINCO POR CIENTO DEL IMPUESTO QUE SE LIQUIDE.

LA FALSA DECLARACIÓN PUEDE CONSISTIR EN CUALQUIER MANIOBRA DOLOSA ENCAMINADA A LOGRAR LA EVASIÓN PARCIAL O TOTAL DEL IMPUESTO, CUANDO NO COINCIDEN LOS VALÚOS DECLARADOS CON LOS QUE SIRVEN DE BASE A LA LIQUIDACIÓN. A ESTE RESPECTO, LA PARTE FINAL DEL INCISO 20. DEL ART. 35 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, DICE: "SE CONSIDERARÁ FALSA LA DECLARACIÓN CUANDO LA DIFERENCIA DEL VALÚO DECLARADO INICIALMENTE Y EL VALÚO QUE SIRVE DE BASE A LA LIQUIDACIÓN, EXCEDA DE UN VEINTICINCO POR CIENTO DEL VALÚO DECLARADO, O CUANDO SE OMITAN BIENES DEL CAUSANTE EN LA DECLARACIÓN". EN EL ANTEPROYECTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, REMITIDO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA A LA ASAMBLEA NACIONAL,

LA MULTA POR FALSA DECLARACIÓN ERA EQUIVALENTE A UN CINCUENTA POR CIENTO DEL IMPUESTO QUE SE TRATABA DE ELUDIR Y EN ESA FORMA FUÉ ENVIADO EL PROYECTO LEGISLATIVO A LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, PARA QUE, EVACUARA EL DICTAMEN CONSTITUCIONAL AL RESPECTO. EN ESTE DICTAMEN, DE LAS DIEZ HORAS DEL DÍA 26 DE MARZO DE 1936, DIJO EL ALTO TRIBUNAL DE JUSTICIA LO SIGUIENTE: "ESTA MULTA LA CONSIDERA EL TRIBUNAL MUY EXCESIVA, DEBIENDO REDUCIRSE A UNA QUE ESTÉ COMPRENDIDA ENTRE EL DIEZ Y EL VEINTICINCO POR CIENTO, APLICABLES SEGÚN EL CASO. ESAS ALTERACIONES DE LA VERDAD, MUCHAS VECES SON EFECTO DE LA IGNORANCIA, OTRAS DE ERRORES INVOLUNTARIOS O DE APRECIACIONES INEXACTAS POR FALTA DE DATOS PRECISOS Y VERÍDICOS Y NO MEREcen CASTIGO TAN ELEVADO, MÁXIME SI LA INFRACCIÓN NO HA TENIDO PROYECCIONES DE GRAN SIGNIFICANCIA EN PERJUICIO DE LOS INTERESES FISCALES, PUES EL DELEGADO QUE RECIBE LA DECLARACIÓN TIENE AMPLIAS FACULTADES PARA INVESTIGAR LA VERDAD". COMO QUEDA ANTERIORMENTE EXPRESADO, SE ACEPTÓ LA SANCIÓN EN LA FORMA PROPUESTA POR LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

LOS FUNCIONARIOS QUE INTERVIENEN EN LA RELACIÓN IMPOSITIVA QUE, COMO SABEMOS SON LOS DELEGADOS FISCALES Y LOS REPRESENTANTES DEL FISCO, PUEDEN SER SANCIONADOS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS ATRIBUCIONES QUE LES IMPONE LA LEY CON MULTA ENTRE DIEZ Y CIEN COLONES, O CON LA DESTITUCIÓN DEL CARGO, SEGÚN LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN.

IX - REDUCCIONES Y RECARGOS.

EL ART. 8 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, DICE: "CON RESPECTO A LAS REDUCCIONES Y RECARGOS DE IMPUESTOS, SE APLICARÁN LOS ARTS. 10 Y 11 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, EN LO QUE FUERE APLICABLE".

EL ÚLTIMO DE LOS ARTÍCULOS CITADOS, SE SUPRIMIÓ POR DECRETO LEGISLATIVO No. 96, DE FECHA 13 DE DICIEMBRE DE 1940, QUE FUÉ PUBLICADO EL AÑO SIGUIENTE - EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130 DEL 13 DE FEBRERO. DICHO ART. 11, ERA - DEL SIGUIENTE TENOR LITERAL: "LOS MAYORES DE EDAD, QUE RECIBAN COMO HERENCIA O LEGADO UNA CANTIDAD MAYOR DE QUINCE MIL COLONES Y POSEAN BIENES PROPIOS DE - FORTUNA POR UN VALOR QUE SUPERE A LA EXPRESADA CANTIDAD PAGARÁN EL IMPUESTO - SUCESORAL CON EL RECARGO DEL 25%. SI TRANSCURRIDOS SEIS MESES DE ABIERTA LA - SUCESIÓN LOS HEREDEROS Y LEGATARIOS NO HUBIESEN EFECTUADO EL PAGO DEL IMPUESTO SUCESORAL, SIN HABER HABIDO LITIGIO, PAGARÁN ÉSTE CON EL RECARGO DEL 25%". LA FRASE SUBRAYADA SE SUPRIMIÓ POR LA SIGUIENTE, DESPUÉS DE VALOR... "DE CINCUENTA MIL COLONES". EN EL TANTAS VECES CITADO ANTEPROYECTO DEL MINISTERIO DE HACIENDA, APARECÍA LA CLÁUSULA FINAL QUE DECÍA... "PAGARÁN EL IMPUESTO SUCESORAL CORRESPONDIENTE CON EL RECARGO DE UN 20% APLICABLE AL TOTAL DEL IMPUESTO IMPONIBLE"; Y EN EL INCISO SEGUNDO DEL MISMO ARTÍCULO, DECÍA AL FINAL... "PAGARÁN ÉSTE CON EL RECARGO DE UN 25%, APLICABLE AL TOTAL DEL IMPUESTO IMPONIBLE". QUEDA EN LA FORMA TRANSCRITA POR SUGERENCIAS QUE A LA ASAMBLEA HIZO LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, EN EL DICTAMEN CONSTITUCIONAL, A QUE HEMOS HECHO ALUSIÓN.

PARA LA SUPRESIÓN DEL ARTÍCULO CITADO, SE PUSO COMO RAZÓN QUE NO ERA JUS TO QUE TUVIERA TRATO DISTINTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO, UNA PERSONA POR EL SOLO HECHO DE TENER BIENES DE FORTUNA DISTINTOS A LOS QUE RECIBIERA COMO HERENCIA, LEGADO O DONACIÓN.

LO ANTERIOR SE CITA ÚNICAMENTE COMO ANTECEDENTE HISTÓRICO, YA QUE LA REMISIÓN QUE EL ART. 8 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, HACE AL 11 DE LA QUE GRAVA LAS SUCESIONES, NO TIENE RAZÓN DE SER, POR HABER SIDO, COMO SE DIJO, SUPRIMIDO POR EL DECRETO DE LA ASAMBLEA QUE SE HA RELACIONADO.

EL ART. 10 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, DICE: "REDUCCIONES. LOS MENORES DE EDAD, LAS ESPOSAS Y LOS INCAPACITADOS PERMANENTEMENTE PARA EL TRABAJO, QUE RECIBAN COMO HERENCIA, O LEGADO UNA CANTIDAD QUE NO PASE DE DIEZ MIL COLONES Y NO TENGAN BIENES DE FORTUNA CUYO VALOR TRASPASE LA CANTIDAD EXPRESADA, TENDRÁN DERECHO A PAGAR EL IMPUESTO CON LA REDUCCIÓN DE UN 50%."

ESTE ARTÍCULO ES CONSAGRACIÓN DEL PRINCIPIO DOCTRINARIO QUE ESTABLECE LA INFLUENCIA DEL SEXO Y DE LA EDAD EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA. TIENE CONCORDANCIA CON EL ART. 8, FRACCIÓN 1A., DE LA LEY DE IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS, DE MÉXICO, QUE CONCEDE UNA REDUCCIÓN DEL 10% A LA CÓNYUGE O CONCUBINA; LA MISMA REDUCCIÓN HACE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES DEL MISMO PAÍS, AUNQUE LIMITANDO LA EXENCIÓN A QUINIENTOS PESOS. TAMBIÉN LAS MISMAS LEYES PRESCRIBEN REDUCCIONES A LOS MENORES DE 21, 14 Y 7 AÑOS, E INCLUSO A LOS MAYORES DE 60 AÑOS QUE ESTÁN EN CIERTO GRADO DE PARENTESCO.

EL FUNDAMENTO DE LA REDUCCIÓN ES LA IDEA DEL LEGISLADOR DE FAVORECER A CIERTAS PERSONAS, QUE POR CONDICIÓN ESPECIAL ESTÁN EN SITUACIÓN DIFÍCIL Y GRAVARLOS SERÍA CASI COMO PRIVARLOS DEL DIARIO SUSTENTO.

PARA GOZAR DE LA REDUCCIÓN, DEBE PROBARSE, EN PRIMER LUGAR QUE SE CARECE DE BIENES DE FORTUNA SUPERIORES A LA CANTIDAD DE DIEZ MIL COLONES; ESTO PUEDE HACERSE PRESENTANDO CERTIFICACIÓN EXTENDIDA POR TODOS LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD RAÍZ DE TODA LA REPÚBLICA Y, ADEMÁS, COMPROBAR LA CONDICIÓN DE ESPOSA DE PARTE DE LA DONATARIA, LA MENOR EDAD O QUE SE ESTÁ INCAPACITADO PERMANENTEMENTE PARA EL TRABAJO.

LA REDUCCIÓN LA APLICA EL DELEGADO FISCAL CUANDO EFECTÚA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO Y SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE, SE CALCULAN LOS ACCESORIOS QUE PROCEDEN, COMO MULTAS, PAGO DE HONORARIOS PERICIALES, ETC.

LA REDUCCIÓN, POR NO HABER HECHO EL LEGISLADOR NINGUNA DISTINCIÓN, DEBE APLICARSE CUALQUIERA QUE SEA LA CLASE DE DONACIÓN DE QUE SE TRATE, ES DECIR YA SEA DONACIÓN REAL O PRESUNTA.

ADEMÁS PROCEDE SEA CUAL FUERE EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE DONANTE Y DONATARIO, DEBIENDO, CLARO ESTÁ, APLICARSE EN LA ESCALA QUE CORRESPONDA.

OTRA REDUCCIÓN ES LA QUE ESTABLECE EL ART. 22 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, AL QUE SE REMITE EL ART. 12 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES. DICE EL PRIMERO, EN SU INCISO SEXTO, QUE LAS PERSONAS QUE OCURRAN A HACER EL PAGO EN EFECTIVO A LAS COLECTURÍAS, DENTRO DE SEIS MESES DE EJECUTORIADA LA LIQUIDACIÓN, GOZARÁN DE UNA REBAJA DEL 25% DE SU IMPUESTO, INCLUYENDO ACCESORIOS AÚN CUANDO LOS PAGOS SEAN FRACCIONADOS.

DISTINTO ES, EN ESTE CASO, EL FUNDAMENTO DE LA REDUCCIÓN, LO MISMO QUE LA FORMA DE EFECTUARLA. AQUÍ TRATA LA LEY DE QUE EL FISCO PERCIBA EL DINERO PRODUCTO DEL IMPUESTO EN EL MENOR ESPACIO DE TIEMPO POSIBLE. EN ESTOS CASOS ES EL COLECTOR QUIEN HACE LA REBAJA EN EL MOMENTO DE HACERSE EFECTIVO EL PAGO.

ES OPORTUNO, EN ESTA OCASIÓN, DECIR UNAS PALABRAS CON RELACIÓN A LAS DONACIONES EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO. DICE AL RESPECTO EL ART. 7: "ESTÁN EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO:

10. LAS DONACIONES QUE SE HAGAN PARA LA CREACIÓN O FOMENTO DE INSTITUCIONES O ESTABLECIMIENTOS DE UTILIDAD PÚBLICA COSTEADOS POR EL ESTADO O EL MUNICIPIO;

20. LAS DONACIONES QUE SE HAGAN PARA LA CREACIÓN O FOMENTO DEL BIEN DE FAMILIA;

30. LAS DONACIONES QUE SE HICIEREN A FAVOR DE INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA O PARA FINES DE ESTA CLASE."

-----

ESTE ARTÍCULO APARECE EN LA FORMA TRANSCRITA A PARTIR DEL DECRETO LEGISLATIVO No.107 DE 5 DE SEPTIEMBRE DE 1946, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 206, TOMO 141 DEL DÍA 17 DEL MISMO MES Y AÑO.

ESTE ARTÍCULO EN EL PROYECTO DE LEY QUE EL MINISTERIO DE HACIENDA SOMETIÓ A CONSIDERACIÓN DE LA ASAMBLEA, ESTABA REDACTADO ASÍ:

ESTÁN EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO:

1A) LAS DONACIONES CUYO VALOR NO EXCEDA DE \$1,000, SIEMPRE QUE EL DONATARIO O DONATARIOS, NO TENGAN UN PATRIMONIO PROPIO QUE TRASPASE DICHA CANTIDAD.

2A) LAS DONACIONES EN FAVOR DE INSTITUCIONES O ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS.

3A) LAS DONACIONES QUE SE HAGAN PARA EL FOMENTO O CREACIÓN CONFORME A LAS LEYES DEL PAÍS DE ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA PÚBLICA O DE EDUCACIÓN PÚBLICA.

LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN EL CITADO DICTAMEN CONSTITUCIONAL QUE, COMO SABEMOS, RINDIÓ A LAS DIEZ HORAS DEL 26 DE MARZO DE 1936, DIJO CON RELACIÓN AL ARTÍCULO REFERENTE A LA EXENCIÓN, COMENTANDO EL DEL PROYECTO DEL MINISTERIO QUE ACABAMOS DE VER: "ENTRE LAS DONACIONES EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO, SEGÚN EL ART. 7, ESTÁN LAS QUE FAVORECEN A INSTITUCIONES O ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS, O ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA PÚBLICA. LA CORTE ES DE PARECER QUE SOLAMENTE DEBEN ESTAR EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO, LAS DONACIONES HECHAS CON EL FIN DE CREAR O FOMENTAR INSTITUCIONES O ESTABLECIMIENTOS DE UTILIDAD PÚBLICA COSTEADOS POR EL ESTADO O POR EL MUNICIPIO, PORQUE ESTOS PERSIGUEN EXCLUSIVAMENTE UNA FINALIDAD SOCIAL DE INTERÉS COMÚN COMPRENDIDA ENTRE LAS ACTIVIDADES DEL ESTADO, AJENAS A TODA TENDENCIA DE LUCRO PERSONAL, Y POR ENDE, EL IMPUESTO DE QUE SE TRATA SALDRÍA DE Y VOLVERÍA A LAS ARCAS NACIONALES, OPERACIÓN INOFICIOSA. EN CAMBIO LAS INSTITUCIONES DE CARÁCTER PRIVADO, AUNQUE LLEVAN EN MIRA EL INTERÉS PÚBLICO, BUSCAN ESPECIALMENTE EL LUCRO PERSONAL, EL

NEGOCIO BIEN MEDITADO QUE HA DE PRODUCIR UNA RENTA MÁS O MENOS IMPORTANTE, CON LO CUAL BIEN PUEDE PAGARSE EL IMPUESTO DE DONACIÓN QUE HA DE AUMENTAR SUS GANANCIAS. PROPUSO LA REDACCIÓN DEL NUMERAL DOS EN LA FORMA QUE, CON EL NÚMERO UNO APARECE EN LA ACTUALIDAD.

ASÍMISMO PROPUSO EL ACTUAL NÚMERO TRES, CON EL OBJETO DE PROTEGER Y FOMENTAR LA EXISTENCIA DE INSTITUCIONES QUE FAVOREZCAN A GRAN PARTE DE LA FAMILIA SALVADOREÑA DESHEREDADA DE LA FORTUNA.

X - FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD. EXAMEN DEL ARTICULO 9.

CUANDO, A CONSECUENCIA DE UNA DONACIÓN, HAY FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD, OPERA EL ART. 9 QUE REGULA LAS SITUACIONES QUE EN TAL CASO PUEDEN PRESENTARSE.

DICHO ARTÍCULO DICE: "FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD. CUANDO A UNA PERSONA SE DONE LA NUDA PROPIEDAD Y A OTRO EL USUFRUCTO VITALICIO, USO O DERECHO DE HABITACIÓN VITALICIOS, CORRESPONDERÁ AL DONANTE INDICAR QUIÉN DE LOS BENEFICIARIOS PAGARÁ EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A LA DONACIÓN EN SU CONJUNTO. SI NO LO HICIERE, PAGARÁ EL NUDO PROPIETARIO LA CUARTA PARTE DEL IMPUESTO Y LAS OTRAS TRES CUARTAS PARTES EL USUFRUCTUARIO; EN CASO DE QUE EL FRACCIONAMIENTO CONSISTIERA EN DONAR LA NUDA PROPIEDAD Y EL USUFRUCTO A UNA PERSONA, Y LOS DERECHOS DE USO O HABITACIÓN A OTRA U OTRAS, PAGARÁ AQUÉLLA TODO EL IMPUESTO ÍNTEGRO; Y SI EL FRACCIONAMIENTO FUERE DONAR LA NUDA PROPIEDAD A UNA PERSONA, EL USUFRUCTO A OTRA Y EL USO O HABITACIÓN A UN TERCERO, PAGARÁN EL IMPUESTO LAS DOS PRIMERAS EN LA FORMA ANTES CITADA.

SI EL FRACCIONAMIENTO CONSISTIERA EN DONAR LA NUDA PROPIEDAD A UNA PERSONA, RESERVÁNDOSE EL DONANTE EL DERECHO DE USUFRUCTO, SIN DECIR QUIÉN DEBE PAGAR EL IMPUESTO, PAGARÁ EL NUDO PROPIETARIO LA CUARTA PARTE DEL IMPUESTO LEGAL Y EL DONANTE USUFRUCTUARIO, LAS OTRAS TRES CUARTAS PARTES. NO PAGARÁ IMPUESTO ALGUNO EL QUE SÓLO GOCE DE LOS DERECHOS DE USO O HABITACIÓN, EN LOS CASOS DETERMINADOS EN ESTE ARTÍCULO.

EN LOS CASOS DE ESTE ARTÍCULO, CUANDO EL USUFRUCTO SE CONSTITUYA O RESERVE POR TIEMPO DETERMINADO, PAGARÁ EL DONANTE USUFRUCTUARIO O EL BENEFICIARIO DEL USUFRUCTO LA MITAD DEL IMPUESTO, Y LA OTRA MITAD EL NUDO PROPIETARIO. EL QUE GOCE DEL USO O HABITACIÓN EN LOS CASOS DE ESTE INCISO, NO PAGARÁ IMPUESTO ALGUNO.

EN LA CONSTITUCIÓN DE RENTA VITALICIA A QUE SE REFIERE EL NUMERAL 30. - DEL ART. 40., PAGARÁ EL IMPUESTO EL QUE RECIBA EL PRECIO DE LA RENTA, SIN PERJUICIO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE QUE HABLA EL ART. 20."

CONSTA EL ARTÍCULO DE CUATRO INCISOS, HABIÉNDOSE MODIFICADO LOS TRES ÚLTIMOS POR REFORMAS SUCESIVAS, ASÍ: EL 20. EN 1936, EL DÍA 29 DE DICIEMBRE, SE GÚN DECRETO LEGISLATIVO No. 196 QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 3, TOMO 122 DE 7 DE ENERO DEL AÑO SIGUIENTE; EL 30. POR DECRETO LEGISLATIVO No. 95 DE DICIEMBRE 13 DE 1940, APARECIDO EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130 DE 13 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE; Y EL 40., POR DECRETO No. 1431, DE 18 DE MARZO DE 1954, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 64, TOMO 163, DE 10. DE ABRIL DE 1954.

LA SITUACIÓN QUE EL ARTÍCULO PRESENTA ES LA SIGUIENTE:

10) EL DONANTE DONA A UNA PERSONA LA NUDA PROPIEDAD Y A OTRA EL USUFRUCTO VITALICIO, USO O DERECHO DE HABITACIÓN VITALICIA. PUEDE SUCEDER QUE EL DONANTE INDIQUE QUIEN DEBE PAGAR EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A LA DONACIÓN EN CONJUNTO, EN CUYO CASO, EL SEÑALADO O DESIGNADO DEBE SATISFACERLO TOTALMENTE.

SI EL DONANTE NO INDICA QUIEN DEBE SATISFACER EL IMPUESTO, CORRESPONDE PAGAR ASÍ:

AL NUDO PROPIETARIO..... 1/4

AL USUFRUCTUARIO..... 3/4

20) EL FRACCIONAMIENTO CONSISTE EN DONAR A UNA PERSONA LA NUDA PROPIEDAD Y EL USUFRUCTO Y A OTRA LOS DERECHOS DE USO O HABITACIÓN; QUIEN RECIBE LA NUDA PROPIEDAD Y EL USUFRUCTO DEBE SATISFACER EL IMPUESTO EN SU TOTALIDAD.

30) CUANDO EL FRACCIONAMIENTO ES A TRES PERSONAS DE DISTINTOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD, EL IMPUESTO SE PAGA ASÍ:

A UNA PERSONA LA NUDA PROPIEDAD, PAGA 1/4

A OTRA PERSONA EL USUFRUCTO, PAGA 3/4

USO O HABITACIÓN A UN TERCERO NADA -----

40) SE DONA LA NUDA PROPIEDAD A UNA PERSONA, RESERVÁNDOSE EL DONANTE EL DERECHO DE USUFRUCTO, SI NO DICE ÉSTE QUIÉN PAGA EL IMPUESTO, SE CALCULA ASÍ:

EL NUDO PROPIETARIO, PAGA  $1/4$

EL DONANTE USUFRUCTUARIO, PAGA  $3/4$

50) EL QUE SÓLO GOZA DE LOS DERECHOS DE USO O HABITACIÓN, NO PAGA, DEBIENDO HACERLO, O EL NUDO PROPIETARIO, O ÉSTE Y EL USUFRUCTUARIO EN LOS TÉRMINOS DICHS.

EN TODOS LOS CASOS, SI SE HA CONSTITUIDO EL USUFRUCTO O SE HA RESERVADO, POR TIEMPO LIMITADO, EL DONANTE USUFRUCTUARIO O EL BENEFICIARIO DEL USUFRUCTO, DEBERÁ PAGAR LA MITAD DEL IMPUESTO Y EL NUDO PROPIETARIO LA OTRA MITAD.

SI SE GOZA DE USO O HABITACIÓN POR TIEMPO LIMITADO, NO DEBERÁ EL TITULAR DE ESOS DERECHOS PAGAR NINGÚN IMPUESTO.

A LA CONSTITUCIÓN A TÍTULO ONEROSO ENTRE PARIENTES, PUEDE SER SUSTITUIDO POR EL SIGUIENTE ARTÍCULO, QUE CONSIDERAMOS MÁS JUSTO:

"EN LAS DONACIONES DE PENSIONES PERIÓDICAS, SE CAPITALIZARÁ LA PENSIÓN QUE HAYA DE RECIBIRSE EN UN AÑO, AL SEIS POR CIENTO ANUAL.

SI LA PENSIÓN FUERE VITALICIA, SE EXIGIRÁ EL IMPUESTO SOBRE LA FRACCIÓN DEL CAPITAL ASÍ DETERMINADO QUE RESULTE DE APLICAR LA ESCALA QUE SE ESTABLECE PARA EL USUFRUCTO VITALICIO, TENIENDO EN CUENTA LA EDAD DEL PENSIONADO.

SI LA PENSIÓN FUESE TEMPORAL SE EXIGIRÁ EL IMPUESTO SOBRE EL TREINTA POR CIENTO DE LA CAPITALIZACIÓN POR CADA PERÍODO DE DIEZ AÑOS O FRACCIÓN; PERO SI EXPRESAMENTE SE CONSTITUYERE LA PENSIÓN POR DOS AÑOS O MENOS, EL IMPUESTO SÓLO SE CAUSARÁ SOBRE EL QUINCE POR CIENTO DEL CAPITAL.

SI LA PENSIÓN FUESE A FAVOR DE UNA PERSONA JURÍDICA Y SIN DETERMINACIÓN DE TIEMPO, SE CONSIDERARÁ COMO TEMPORAL Y POR EL LAPSO DE VEINTE AÑOS.

NO HABRÁ LUGAR A LA CAPITALIZACIÓN DE QUE TRATA EL PRESENTE ARTÍCULO, CUANDO LA DONACIÓN CONSISTA EN UN CAPITAL DETERMINADO O FIJO QUE DEBA ENTREGAR

SE POR PARTES, EN CUYO CASO EL IMPUESTO SE EXIGIRÁ ÍNTEGRAMENTE SOBRE ESTE CAPITAL."

EN EL CAPÍTULO FINAL, PROPONEMOS UNA REFORMA TOTAL AL ARTÍCULO EN ESTUDIO, YA QUE ES INNEGABLE QUE ES INDEBIDA LA FORMA EN QUE EN LA ACTUALIDAD ESTÁ REGULADO EL PAGO DEL IMPUESTO AL HACER FRACCIONAMIENTO DE LA PROPIEDAD.

COMO INFORMACIÓN Y PARA TERMINAR ESTE CAPÍTULO, CITAREMOS LA FORMA EN QUE LOS CASOS VISTOS ESTÁN REGULADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES DE MÉXICO Y QUE, PODRÍA APLICARSE ENTRE NOSOTROS CON MÁS FORTUNA QUE LA NUESTRA:

"CUANDO A UNA PERSONA SE DEJA POR HERENCIA O LEGADO EL USUFRUCTO VITALICIO, USO O DERECHO DE HABITACIÓN VITALICIO, Y A OTRA PERSONA LA NUDA PROPIEDAD SE REPARTIRÁ EL IMPUESTO QUE CORRESPONDE A LA PLENA PROPIEDAD CONFORME A LA SIGUIENTE TARIFA:

| EDAD DEL USUFRUCTUARIO     | VALOR DEL USUFRUCTO | VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD |
|----------------------------|---------------------|----------------------------|
| MENOS DE 20 AÑOS CUMPLIDOS | 1/10                | 3/10                       |
| MÁS DE 20 Y MENOS DE 30    | 6/10                | 4/10                       |
| MÁS DE 30 Y MENOS DE 40    | 5/10                | 5/10                       |
| MÁS DE 40 Y MENOS DE 50    | 4/10                | 6/10                       |
| MÁS DE 50 Y MENOS DE 60    | 3/10                | 7/10                       |
| MÁS DE 60 Y MENOS DE 70    | 2/10                | 8/10                       |
| MÁS DE 70 AÑOS             | 1/10                | 9/10                       |

"EL USUFRUCTO, USO O DERECHO DE HABITACIÓN TEMPORAL O A PLAZO FIJO SE VALUARÁ SIN TENER EN CUENTA LA EDAD DEL USUFRUCTUARIO O USUARIO EN TRES DÉCIMOS DEL MONTO DEL IMPUESTO, POR CADA PERÍODO DE DIEZ AÑOS O FRACCIÓN SIN QUE EN NINGÚN CASO PUEDA EXCEDER DEL VALOR QUE CORRESPONDERÍA SI EL USUFRUCTO FUERA VITALICIO, DE ACUERDO CON LA EDAD DEL USUFRUCTUARIO. LA NUDA PROPIEDAD SE VALUARÁ CORRELATIVAMENTE DE MANERA QUE CON EL MONTO DEL IMPUESTO APLICABLE SUMADO AL QUE SE APLIQUE AL USUFRUCTO, SE OBTENGA EL QUE DEBERÁ CORRESPONDER A LA PLENA PROPIEDAD."

XI - FUNCIONARIOS QUE INTERVIENEN EN LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO. ATRIBUCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS. ATRIBUCIONES DEL DELEGADO FISCAL. ATRIBUCIONES DEL REPRESENTANTE DEL FISCO. OTROS FUNCIONARIOS OBLIGADOS POR LA LEY.

EN PRIMER LUGAR, ES UN FUNCIONARIO DESIGNADO POR EL PODER EJECUTIVO EL QUE PRIMERO INTERVIENE EN EL PROCEDIMIENTO ENCAMINADO A LA TASACION Y COBRO DEL IMPUESTO. ESTE CARGO FUÉ ESTABLECIDO POR MEDIO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES DE 1936, YA QUE ANTERIORMENTE, LOS JUECES DE PRIMERA INSTANCIA TENÍAN LA MISIÓN DE PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

EL DELEGADO FISCAL, TIENE EN LO IMPOSITIVO, FUNCIONES DE PRIMERA INSTANCIA, ANTE ÉL SE PRESENTA LA DECLARACIÓN QUE PONE EN MOVIMIENTO LA ACTIVIDAD FISCAL ENCAMINADA AL COBRO DEL IMPUESTO.

YA HEMOS VISTO COMO SE DESARROLLA LA ACTIVIDAD DEL DELEGADO FISCAL, AGREGAREMOS ÚNICAMENTE QUE, TAMBIÉN ESTÁN FACULTADOS PARA RECABAR TODA CLASE DE DATOS PARA PODER APRECIAR LA VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES QUE PARA EL PAGO DEL IMPUESTO LE SEAN PRESENTADAS, PARA TAL EFECTO, PUEDEN REQUERIR A CUALQUIER OFICINA PÚBLICA O PRIVADA.

LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, TIENE, CON RELACIÓN AL IMPUESTO EN ESTUDIO, FUNCIONES PROPIAS DE TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTANCIA, YA QUE CONOCE, BIEN EN REVISIÓN, BIEN EN APELACIÓN DE LAS DILIGENCIAS INICIADAS ANTE EL DELEGADO FISCAL. ESTA COMPETENCIA DE LA REFERIDA OFICINA, LA ENCONTRAMOS ESTABLECIDA EN EL DECRETO DEL CONSEJO DE GOBIERNO REVOLUCIONARIO, DE FECHA 21 DE DICIEMBRE DE 1949, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMER DÍA DEL SIGUIENTE AÑO, QUE CREÓ, EN LUGAR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES, LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS Y LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES INDIRECTAS, CON EL OBJETO DE LOGRAR UNA ORGANIZACIÓN MÁS SISTEMÁTICA Y EFICIENTE -

DEL SISTEMA TRIBUTARIO; TAL ATRIBUCIÓN APARECE EN EL LITERAL A) DEL ART. 20. DEL REFERIDO DECRETO, QUE DICE: "LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS TENDRÁ A SU CARGO LAS ATRIBUCIONES CONCERNIENTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; AL IMPUESTO DE VIALIDAD; AL GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES; AL IMPUESTO SOBRE DONACIONES; AL IMPUESTO DE ALCABALA; AL IMPUESTO DE SANEAMIENTO Y PAVIMENTACIÓN; AL REGISTRO Y MATRÍCULA DE COMERCIO Y A LA MATRÍCULA DEL TIMBRE."

EN LA LEY DE 1936, SE QUITÓ A LOS JUECES LA MISIÓN PURAMENTE FISCAL DE HACER TASACIONES DE IMPUESTOS, ACTIVIDADES QUE ERAN MUY AJENAS A SUS FUNCIONES DE ADMINISTRAR JUSTICIA. POR ESTO, A PARTIR DE DICHA FECHA LAS FUNCIONES DEL REPRESENTANTE DEL FISCO FUERON EXCLUSIVAMENTE FISCALES, QUEDANDO RESTRINGIDA SU INTERVENCIÓN JUDICIAL A LOS CASOS EN QUE EL JUEZ LO CITE.

EL ART. 27 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, VIGENTE, REGULA LAS ATRIBUCIONES DEL REPRESENTANTE DEL FISCO DE LA MANERA SIGUIENTE: "A) PODRÁ INTERVENIR EN LAS DILIGENCIAS DE INVENTARIO JUDICIAL Y HACER EN ÉL LAS GESTIONES QUE ESTIME NECESARIAS A LOS INTERESES DEL FISCO; PARA ESE EFECTO EL JUEZ RESPECTIVO LE TENDRÁ COMO PARTE, PREVIA CITACIÓN. LA PUBLICACIÓN DE SU NOMBRAMIENTO EN EL DIARIO OFICIAL BASTARÁ PARA LEGITIMAR SU PERSONERÍA. LOS VALÚOS DADOS EN EL INVENTARIO JUDICIAL NO SURTIRÁN EFECTO EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. B) INTERVENIR EN LAS LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO QUE PRACTICARE EL DELEGADO, PUDIENDO APELAR DE ELLAS; C) RECOGER TODA CLASE DE DATOS PARA ACEPTAR U Oponerse A LAS LIQUIDACIONES DICHAS; D) HACER OBSERVACIONES A LAS DECLARACIONES QUE PRESENTEN AL DELEGADO LOS INTERESADOS EN EL PAGO DEL IMPUESTO SUCESORAL; E) PROMOVER LAS DILIGENCIAS PARA LA LIQUIDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SUCESORALES CUANDO LOS INTERESADOS NO LO HICIEREN DENTRO DE NOVENTA DÍAS DE ABIERTA LA SUCESIÓN, O ANTES DEL VENCIMIENTO DE ESE TÉRMINO SI LA HERENCIA HUBIERA SIDO DECLARADA YACENTE; F) EL REPRESENTANTE DEL FISCO DEL DEPARTAMENTO DE SAN SALVADOR INTERVENDRÁ COMO PARTE, EN SEGUNDA INSTANCIA, EN LAS APELACIONES

-----

NES DE LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS POR TODOS LOS DELEGADOS FISCALES DE LA RE  
PÚBLICA; G) VELAR PORQUE SE SIGAN TODOS LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN -  
ESTA LEY O EN LOS REGLAMENTOS, PARA EL COBRO DEL IMPUESTO; H) DENUNCIAR A -  
LOS FUNCIONARIOS O EMPLEADOS QUE INTERVENGAN EN EL COBRO DEL IMPUESTO, CUANDO  
MUESTRAN NEGLIGENCIA MANIFIESTA; I) PEDIR LA APOSICIÓN DE SELLOS CUANDO LO -  
ESTIME CONVENIENTE Y PROMOVER CUANDO LO CREA NECESARIO A LOS INTERESES DEL FIS  
CO, LAS DILIGENCIAS PARA QUE SE DECLARE LA HERENCIA YACENTE, SI ÉSTA NO HUBIE-  
RE SIDO ACEPTADA DENTRO DE QUINCE DÍAS DE ABIERTA LA SUCESIÓN; J) HACER EFECU  
TIVO EL PAGO DEL IMPUESTO DENTRO DE LOS QUINCE DÍAS DE HABERLE SIDO ENVIADO EL  
RESPECTIVO BOLETO POR EL ADMINISTRADOR DE RENTAS COMPETENTE, BAJO PENA DE VEINU  
TICINCO A CIENTOS COLONES DE MULTA QUE IMPONDRÁ Y HARÁ EFECTIVA LA DIRECCIÓN GENE  
RAL DE CONTRIBUCIONES POR EL MÉTODO DE RETENCIÓN ORDENADA A LA OFICINA PAGO-  
RA RESPECTIVA, CON SOLO LA COMPROBACIÓN DE LA TARDANZA MEDIANTE LOS INFORMES -  
SOBRE EL PARTICULAR DEL ADMINISTRADOR DE RENTAS QUE ENVIÓ EL BOLETO Y DEL JUEZ  
QUE DEBE CONOCER."

ADEMÁS DE LOS FUNCIONARIOS QUE INTERVIENEN EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUEST  
TO DE DONACIONES, QUE ANTES HE CITADO Y QUE INTERVIENEN PRINCIPALMENTE, HAY -  
OTROS FUNCIONARIOS CUYA ACTIVIDAD TIENE RELACIÓN CON LA MISMA. ENTRE ELLOS PO  
DEMOS MENCIONAR: AL ADMINISTRADOR DE RENTAS, QUE EN DETERMINADOS CASOS EJERCE  
EL CARGO DE DELEGADO FISCAL; A CARGO DEL ADMINISTRADOR DE RENTAS ESTÁ LA FASE  
FINAL DEL PROCEDIMIENTO POR MEDIO DEL CUAL SE HA CAUSADO EL IMPUESTO SOBRE DO-  
NACIONES, YA QUE EN LOS DEPARTAMENTOS, ANTE ÉL DEBE SATISFACERSE EL IMPUESTO,  
QUE COMO QUEDA EXPUESTO DEBE SER EFECTUADO DENTRO DEL TÉRMINO DE QUINCE DÍAS A  
PARTIR DE LA FECHA DE LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DE LA TASACIÓN DEL IMU  
PUESTO Y EN CASO CONTRARIO, TIENE LA OBLIGACIÓN DE CERTIFICAR EL BOLETO CORRES  
PONDIENTE AL REPRESENTANTE DEL FISCO DE LA JURISDICCIÓN, QUIEN POR LA VÍA EJE  
CUTIVA DEBERÁ HACER EFECTIVO EL PAGO DEL IMPUESTO. EN LA CAPITAL ESTAS ATRIBUU

CIONES LE CORRESPONDEN AL COLECTOR DESIGNADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TESORERÍA.

LOS REGISTRADORES Y LOS NOTARIOS RESULTAN ASÍMISMO OBLIGADOS POR LA LEY QUE SE COMENTA; LOS PRIMEROS, EN VIRTUD DE LO DISPUESTO EN EL ART. 15 QUE PRESCRIBE QUE SIN ESTAR PRESENTADA CONSTANCIA AUTÉNTICA DE HABERSE PAGADO EL IMPUESTO DE DONACIONES CORRESPONDIENTE, DE EXENCIÓN, O DE QUE NO SE HA CAUSADO IMPUESTO, NO PODRÁ TOMARSE RAZÓN O INSCRIBIRSE DOCUMENTOS EN QUE CONSTE CUALQUIERA DE LAS OPERACIONES QUE ORIGINAN EL IMPUESTO QUE NOS OCUPA. EN LO QUE A LOS NOTARIOS RESPECTA, DIREMOS QUE TIENEN OBLIGACIÓN DE AVISAR AL REPRESENTANTE DEL FISCO DEL OTORGAMIENTO DE LAS ESCRITURAS QUE AUTORIZAREN SOBRE DONACIONES O CUALQUIER OTRA DE LAS COMPRENDIDAS EN ALGUNOS DE LOS CASOS EN QUE SE PRESUME DONACIÓN, ASÍ COMO LAS DE CONSTITUCIÓN, MODIFICACIÓN O DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES. ESTA OBLIGACIÓN IMPUESTA A LOS NOTARIOS ES CON EL OBJETO DE QUE EL REPRESENTANTE DEL FISCO INICIE LAS DILIGENCIAS TENDIENTES AL PAGO DEL IMPUESTO DE DONACIONES CUANDO LOS OBLIGADOS NO LO HICIEREN.

XII - PROCEDIMIENTO PARA EL PAGO. PRIMERA INSTANCIA. INVESTIGACION PERICIAL.  
CRITICA.

ES EL DELEGADO FISCAL EL FUNCIONARIO ANTE QUIEN SE INICIAN LAS DILIGENCIAS TENDIENTES AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, EL CUAL TIENE CARACTERÍSTICAS EN LO IMPOSITIVO SIMILARES A LAS DE UN JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA.

RECORDEMOS QUE A PARTIR DE LA LEY DE 1936, SE QUITÓ A LOS JUECES DE PRIMERA INSTANCIA LA MISIÓN PURAMENTE FISCAL DE FIJAR EL IMPUESTO SUCESORAL, LO QUE, COMO HEMOS VISTO, SE VERIFICABA EN LAS DILIGENCIAS DE INVENTARIO.

ANTES DE ANALIZAR EL ART. 15 DE LA LEY DE SUCESIONES EN RELACIÓN DIRECTA CON EL ART. 12 DE LA LEY DE DONACIONES, HARÉ UNA BREVE RELACIÓN DEL ART. 11 DE ESTA ÚLTIMA LEY, QUE SE REFIERE A LOS REQUISITOS QUE DEBE CONTENER LA DECLARACIÓN CON QUE SE PONE EN MOVIMIENTO LA ACTIVIDAD FISCAL ENCAMINADA A LA TASACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

DICE ASÍ EL EXPRESADO ARTÍCULO: "DENTRO DE LOS QUINCE DÍAS QUE SIGAN A LA FECHA DEL OTORGAMIENTO DE ALGUNA ESCRITURA DE DONACIÓN, COMPRAVENTA, PERMUTA, CONSTITUCIÓN A TÍTULO ONEROSO DE RENTA VITALICIA O DE LOS DERECHOS DE USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN, ENTRE PARIENTES DE LOS MENCIONADOS EN EL ART. 40., - CONSTITUCIÓN, MODIFICACIÓN O DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES, EL DONATARIO, COMPRADOR, DEUDOR DE LA RENTA VITALICIA, USUFRUCTUARIO, USUARIO, HABITADOR, PERMUTANTES O SOCIOS, ESTÁN OBLIGADOS A PRESENTAR, CONJUNTA O SEPARADAMENTE AL DELEGADO FISCAL RESPECTIVO, UNA DECLARACIÓN EN QUE HARÁN CONSTAR:

- A) EL NOMBRE, APELLIDO, EDAD, OFICIO O PROFESIÓN Y DOMICILIO DE LOS OTORGANTES;
- B) EL GRADO DE PARENTESCO ENTRE ELLOS;
- C) EL VALOR, LA NATURALEZA, EXTENSIÓN Y SITUACIÓN DE LOS BIENES ENAJENADOS;
- D) LA PROPORCIÓN QUE EXISTIÓ ENTRE LOS APORTES SOCIALES, ASÍ COMO LA QUE TENGA

ENTRE SÍ LOS VALORES DE LOS BIENES QUE SE ENTREGUEN A LOS SOCIOS;

- E) LAS CARGAS IMPUESTAS AL DONATARIO, COMPRADOR, OBLIGADO A LA RENTA VITALICIA, USUFRUCTUARIO, USUARIO, HABITADOR, PERMUTANTES O SOCIOS FAVORECIDOS;
- F) LOS GRAVÁMENES QUE PESEN SOBRE LOS BIENES ENAJENADOS;
- G) LA CUANTÍA DE LOS BIENES PROPIOS DEL DONATARIO, COMPRADOR, OBLIGADO A LA RENTA VITALICIA, USUFRUCTUARIO, USUARIO, HABITADOR, PERMUTANTES O SOCIOS;
- H) LA PROCEDENCIA DE UNA EXENCIÓN LEGAL, EN SU CASO;
- I) Y LOS DEMÁS QUE SE ESTIMEN NECESARIOS PARA LA MEJOR APLICACIÓN DEL IMPUESTO.

SERÁ COMPETENTE PARA CONOCER DE LAS DILIGENCIAS RELATIVAS A LA TASACIÓN DEL IMPUESTO A QUE ESTA LEY SE REFIERE, EL DELEGADO FISCAL DEL DEPARTAMENTO DONDE ESTUVIERE ESTABLECIDO EL DOMICILIO DEL DONATARIO O PRESUNTO DONATARIO, SEGÚN LA PRESENTE LEY. CASO DE SER VARIOS LOS DONATARIOS O PRESUNTOS DONATARIOS, SERÁN COMPETENTES PARA CONOCER, A PREVENCIÓN, LOS DELEGADOS FISCALES QUE EJERZAN JURISDICCIÓN EN LOS LUGARES DE LOS DOMICILIOS RESPECTIVOS.

CUANDO LAS PERSONAS A QUE EL INCISO ANTERIOR SE REFIERE, NO TUVIEREN DOMICILIO EN EL SALVADOR, CONOCERÁ EL DELEGADO FISCAL DE LA CAPITAL DE LA REPÚBLICA."

EL ARTÍCULO TRANSCRITO APARECE ASÍ A PARTIR DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 1131, DE 28 DE MARZO DE 1954, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 64, TOMO 163 DE 10. DE ABRIL DE DICHO AÑO.

TRANSCRIBIREMOS EL ART. 15 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, AL CUAL SE REMITE EL ART. 12 DE LA LEY DE DONACIONES PARA REGLAMENTAR EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO; LUEGO ANALIZARÉ EN SUS PARTES MÁS IMPORTANTES EL MISMO ARTÍCULO. "ART. 15.- LOS FUNCIONARIOS ENCARGADOS DE RECIBIR LAS DECLARACIONES INDICADAS EN EL ARTÍCULO ANTERIOR, SERÁN AQUELLOS QUE DESIGNE EL PODER EJECUTIVO Y SE DENOMINARÁN DELEGADOS FISCALES, TENIENDO CADA

UNO DE ELLOS JURISDICCIÓN PROPIA EN EL RESPECTIVO DEPARTAMENTO, DONDE SE HA -  
ABIERTO LA SUCESIÓN Y PARA EL CUAL HA SIDO NOMBRADO. EL DELEGADO FISCAL DEL -  
DEPARTAMENTO DE SAN SALVADOR, CONOCERÁ DE LAS LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SUCE-  
SORAL QUE CAUSARE LAS SUCESIONES ABIERTAS EN EL EXTRANJERO, CUANDO EL CAUSANTE  
NO HAYA TENIDO DOMICILIO EN EL SALVADOR. RECIBIDA LA DECLARACIÓN SE LE DARÁ -  
TRASLADO AL REPRESENTANTE DEL FISCO POR OCHO DÍAS, PARA QUE HAGA LAS OBSERVA--  
CIONES QUE CREYERE OPORTUNAS, O PARA QUE MANIFIESTE SU CONFORMIDAD CON ELLAS.

EN ESTE ÚLTIMO CASO O EN EL DE QUE NO CONTESTARE EL TRASLADO DENTRO DEL  
TÉRMINO LEGAL, LOS DELEGADOS PODRÁN PROCEDER A LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SI  
JUZGAN VERÍDICA LA EXPRESADA DECLARACIÓN. EN EL CASO CONTRARIO, ASÍ COMO TAM-  
BIÉN DADA LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL REPRESENTANTE DEL FISCO HUBIERE OBJETADO  
LA DECLARACIÓN, PROCEDERÁ EL DELEGADO A EFECTUAR UNA INVESTIGACIÓN, CON LA IN-  
TERVENCIÓN DEL REPRESENTANTE DEL FISCO Y DE DOS PERITOS NOMBRADOS POR LA DIREC-  
CIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES A PEDIMENTO DEL DELEGADO FISCAL SI LAS DILIGEN-  
CIAS SE SIGUIEREN EN LA CAPITAL DE LA REPÚBLICA.

SI SE SIGUIEREN EN OTRA POBLACIÓN, LOS PERITOS SERÁN NOMBRADOS Y JURAMEN-  
TADOS POR EL DELEGADO FISCAL RESPECTIVO, PREVIA AUTORIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN -  
GENERAL DE CONTRIBUCIONES, LA QUE DEBERÁ, ADEMÁS, INDICAR A QUIENES SE LES CON-  
FERIRÁ TAL NOMBRAMIENTO, PARA LO CUAL EL DELEGADO FISCAL PROPODRÁ A LA DIREC-  
CIÓN VARIAS PERSONAS DE SU CONOCIMIENTO, QUE REUNAN LOS REQUISITOS LEGALES PA-  
RA EL CARGO; Y ESTA ÚLTIMA ESCOGERÁ ENTRE ELLAS A LOS PERITOS QUE HAN DE NOM-  
BRARSE.

LOS REPRESENTANTES DEL FISCO, PODRÁN, AL CONTESTAR EL TRASLADO DE LEY, -  
PROPONER VALÚOS A LOS INTERESADOS, A QUIENES SE LOS NOTIFICARÁN. SI ÉSTOS NO  
CONTESTAREN DENTRO DE TERCERO DÍA DE NOTIFICADOS DE TAL PROPOSICIÓN, SE ENTEN-  
DERÁ QUE LA RECHAZAN Y SE INICIARÁ LA INVESTIGACIÓN. SI ACEPTADOS LOS VALÚOS,  
EL DELEGADO FISCAL, EN PRIMERA INSTANCIA, O LA DIRECCIÓN GENERAL, EN SEGUNDA -

INSTANCIA, NO LOS ESTIMAREN JUSTOS, TENDRÁN SU DERECHO A SALVO PARA PROMOVER LA INVESTIGACIÓN PERICIAL.

LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES, PODRÁ, AL CONOCER EN APELACIÓN O EN REVISIÓN, ORDENAR UN NUEVO VALÚO POR PERITOS DE ESA OFICINA, CUANDO SEGÚN LOS DATOS QUE OBREN EN SU PODER NO ESTIME CORRECTOS LOS VALÚOS DADOS POR LOS PERITOS NOMBRADOS POR EL DELEGADO FISCAL.

PODRÁ TAMBIÉN LA MISMA DIRECCIÓN GENERAL, CUANDO LO CREA CONVENIENTE, COMUNICAR AL DELEGADO FISCAL RESPECTIVO, QUE SE RESERVA EL DERECHO DE NOMBRAR LOS PERITOS.

SI EN UNA SUCESIÓN HUBIERE BIENES SITUADOS EN DISTINTAS JURISDICCIONES DEPARTAMENTALES, LOS DELEGADOS FISCALES A QUIENES COMPETE CONOCER EN EL ASUNTO, DEBERÁN COMISIONAR A LOS DELEGADOS DE LAS JURISDICCIONES RESPECTIVAS PARA QUE PRACTIQUEN EL VALÚO CORRESPONDIENTE, POR MEDIO DE PERITOS NOMBRADOS EN LA FORMA PRESCRITA EN EL INCISO PRIMERO DE ESTE ARTÍCULO, PERO SI EL INMUEBLE ESTUVIERE COMPRENDIDO EN DOS O MÁS JURISDICCIONES, SE COMISIONARÁ AL DELEGADO FISCAL DE UNA DE ELLAS PARA EL VALÚO DE TODO EL INMUEBLE Y SUS ACCESORIOS.

LOS PERITOS PERCIBIRÁN LOS HONORARIOS ESTABLECIDOS EN EL ARANCEL JUDICIAL Y SERÁN PAGADOS POR EL INTERESADO O INTERESADOS, A EXCEPCIÓN DEL CASO CONTEMPLADO EN LA PARTE FINAL DEL INCISO QUINTO DE ESTE ARTÍCULO; Y SI FUERE NECESARIO LOS PERITOS PODRÁN RECLAMAR EL PAGO POR LA VÍA EJECUTIVA, SIEMPRE QUE COMPRUEBEN SU NOMBRAMIENTO COMO TALES Y LA CORRESPONDIENTE PLANILLA VAYA VISADA POR EL DELEGADO FISCAL RESPECTIVO.

CUANDO LA DESIGNACIÓN DE AQUÉLLOS SE HICIERE POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DE CONFORMIDAD CON LOS INCISOS SEGUNDO Y SEXTO DE ESTE ARTÍCULO, LOS HONORARIOS SE CARGARÁN EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE E INGRESARÁN EN LA OFICINA FISCAL RESPECTIVA.

EN EL CASO DEL ART. 27, LETRA E) DEBERÁ SEGUIR EL DELEGADO FISCAL LA INVESTIGACIÓN CORRESPONDIENTE, CON INTERVENCIÓN DEL REPRESENTANTE DEL FISCO, OBSERVANDO LAS DEMÁS FORMALIDADES QUE EXPRESA ESTE ARTÍCULO.

CONCLUIDA LA INVESTIGACIÓN A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS ANTERIORES, SE DARÁ CONOCIMIENTO DE ELLA A TODOS LOS INTERESADOS EN LA SUCESIÓN, INCLUSIVE AL CURADOR DE LA HERENCIA YACENTE, EN SU CASO, QUE ESTÉN OBLIGADOS A PAGAR EL IMPUESTO DE LEY, PARA QUE DENTRO DEL TÉRMINO DE OCHO DÍAS COMUNES, CONTADOS DESDE EL SIGUIENTE DÍA AL DE LA ÚLTIMA NOTIFICACIÓN, HAGAN LAS OBSERVACIONES QUE ESTIMEN CONVENIENTES Y JUSTIFIQUEN LOS HECHOS EN QUE LAS FUNDAN, ADMITIÉNDOSE TODA CLASE DE PRUEBA, EXCEPTO LA TESTIMONIAL.

EXPIRADO EL TÉRMINO DE PRUEBA SE PROCEDERÁ A PRACTICAR LA TASACIÓN DEL IMPUESTO SUCESORAL DENTRO DE LOS DOCE DÍAS SIGUIENTES, DEBIENDO DETERMINARSE EN LA RESPECTIVA LIQUIDACIÓN, LA CUOTA QUE CORRESPONDE A CADA HEREDERO O LEGATARIO Y HACERSE ADEMÁS LA PREVENCIÓN DE QUE, EN CASO DE MORA SE PAGARÁ EL SEIS POR CIENTO ANUAL SOBRE EL IMPUESTO ADEUDADO, QUE LIQUIDARÁ EL ADMINISTRADOR DE RENTAS RESPECTIVO EN EL MOMENTO DEL PAGO SI NO HUBIERE EJECUCIÓN; CASO CONTRARIO EL REPRESENTANTE DEL FISCO EN LA DEMANDA EJECUTIVA RECLAMARÁ LOS INTERESES QUE CORRESPONDEN CONFORME ESTE ARTÍCULO."

EXPRESA EL ARTÍCULO ANTERIOR, QUE EL DELEGADO FISCAL, AL RECIBIR LA DECLARACIÓN, CORRE TRASLADO POR OCHO DÍAS AL REPRESENTANTE DEL FISCO, EL CUAL PUEDE: 1o. CONFORMARSE CON EL VALÚO QUE, A LOS BIENES DONADOS HAN DADO LOS INTERESADOS EN LA DECLARACIÓN. 2o. OBJETARLO, PROPONIENDO VALÚO O NO. EN ESTE CASO, O CUANDO NO CONTESTA EL TRASLADO, SE ENTIENDE QUE RECHAZA EL VALÚO PROPUUESTO, EL DELEGADO OYE PARA TERCERO DÍA A LOS INTERESADOS QUIENES, A SU VEZ PUEDEN, O BIEN CONFORMARSE CON LA PROPOSICIÓN DEL REPRESENTANTE, O BIEN PEDIR LA INVESTIGACIÓN PERICIAL. PARA PROMOVER ÉSTA, SIEMPRE QUEDA A SALVO EL DERECHO DEL DELEGADO O DE CONTRIBUCIONES, AL CONOCER EN APELACIÓN O REVISIÓN.

EN OTRAS PALABRAS, EL PROCEDIMIENTO PUEDE SINTETIZARSE DE LA MANERA SIGUIENTE, YA QUE EL ART. 15 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, REGULADOR TAMBIÉN DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, ES MODELO DE CONFUSIÓN: DE LA SOLICITUD QUE, AL INICIARSE LAS DILIGENCIAS DEBE PRESENTARSE DENTRO DE LOS QUINCE DÍAS SIGUIENTES AL DE LA FECHA EN QUE OTORGA LA DONACIÓN, SE CORRE TRASLADO POR OCHO DÍAS AL REPRESENTANTE DEL FISCO CORRESPONDIENTE, PARA QUE ÉSTE HAGA OBSERVACIONES, PROPONIENDO EL VALÚO DE LOS BIENES QUE A SU JUICIO SEA EL JUSTO O SE CONFORME CON LO DECLARADO. EN ESTE CASO, PUEDE EL DELEGADO, AL JUZGAR VERÍDICA LA DECLARACIÓN, PROCEDER A LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

CUANDO EL REPRESENTANTE DEL FISCO HA OBJETADO LA DECLARACIÓN O CUANDO EL DELEGADO NO LA JUZGA CORRECTA, EL ÚLTIMO FUNCIONARIO INDICADO ORDENA QUE SE SIGA LA INVESTIGACIÓN PERICIAL Y LIBRA OFICIO A LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, SOLICITANDO EL NOMBRAMIENTO DE DOS PERITOS DEL SENO DE ESA OFICINA, A FIN DE QUE CON LAS FORMALIDADES DE LEY, PROCEDAN A EFECTUAR INVESTIGACIÓN Y AVALÚO DE LOS BIENES DONADOS, ESTO SI SE TRATA DE DILIGENCIAS SEGUIDAS EN EL DEPARTAMENTO DE SAN SALVADOR, YA QUE SI SE SIGUIEREN EN OTRO LUGAR, EL DELEGADO FISCAL, EN PRIMER TÉRMINO, AL SOLICITAR LA INVESTIGACIÓN PERICIAL, DEBERÁ PROPONER A CONTRIBUCIONES VARIAS PERSONAS QUE REÚNAN LOS REQUISITOS LEGALES PARA SER PERITOS Y DICHA OFICINA INDICARÁ AL DELEGADO A QUIENES DEBE NOMBRAR, AUTORIZÁNDOLO, ASÍMISMO, PARA QUE LOS JURAMENTE.

EL ART. 15 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, EN SU INCISO SEGUNDO, PARTE FINAL, EXPRESA: "...PROCEDERÁ EL DELEGADO A EFECTUAR UNA INVESTIGACION, CON LA INTERVENCION DEL REPRESENTANTE DEL FISCO Y DE DOS PERITOS NOMBRADOS POR LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES..."

LA INVESTIGACIÓN POR EXPRESA PRESCRIPCIÓN LEGAL, DEBE EFECTUARLA EL DELEGADO, CON INTERVENCIÓN DEL REPRESENTANTE DEL FISCO Y DE LOS PERITOS. AHORA BIEN, ESTA DISPOSICIÓN HA SIDO CASI DESDE LOS INICIOS DE LA LEY, VIOLADA EN

FORMA TOTAL, YA QUE, COMO VICIOSAMENTE PROCEDEN LAS DELEGACIONES, POR LO MENOS LA DE SAN SALVADOR, ES LA SIGUIENTE:

DESPUÉS QUE CONTRIBUCIONES NOMBRA LOS PERITOS, LO HACE SABER A LA DELEGACIÓN, TRANSCRIBIENDO LA PROVIDENCIA DICTADA AL RESPECTO; EL DELEGADO POR RESOLUCIÓN TIENE POR NOMBRADO COMO TALES A LOS PERITOS Y LES ENTREGA LOS AUTOS ORIGINALES, FACULTÁNDOLOS PARA QUE PREVIO SEÑALAMIENTO DE DÍA Y HORA, PROCEDAN AL CUMPLIMIENTO DE SU COMETIDO CON CITACIÓN DE LAS PARTES POR SI QUIEREN CONCURRIR.

ESA RESOLUCIÓN DEL DELEGADO LA NOTIFICA A LOS PERITOS Y ÉSTOS CONSTITUYENDOSE EN TRIBUNAL, SEÑALAN DÍA Y HORA PARA PROCEDER A LA INVESTIGACIÓN POR MEDIO DE RESOLUCIÓN QUE ELLOS MISMOS NOTIFICAN; ESTA RESOLUCIÓN NO LA AUTORIZA NINGUNA PERSONA.

LUEGO LOS PERITOS - CONSTITUIDOS EN TRIBUNAL - PRACTICAN LA INVESTIGACIÓN Y AVALÚO, DILIGENCIA A LA CUAL NO ASISTE NI EL DELEGADO NI INTERVIENE EL REPRESENTANTE DEL FISCO, INFRINGIÉNDOSE COMO PUEDE VERSE LA DISPOSICIÓN EN PARTE CITADA.

ESTE PROCEDER, A TODAS LUCES ILEGAL E INCORRECTO, PUEDE TRAER COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD DE LA DILIGENCIA ASÍ PRACTICADA, COMO PUEDE VERSE, CREA INCLUSO UN PROCEDIMIENTO NO ESTABLECIDO EN LA LEY.

LUEGO QUE LA INVESTIGACIÓN SE PRACTICA, SE DA CONOCIMIENTO DE ELLA A LOS INTERESADOS, QUIENES, DENTRO DE OCHO DÍAS CONTADOS A PARTIR DEL SIGUIENTE AL DE LA ÚLTIMA NOTIFICACIÓN, PUEDEN HACER LAS OBSERVACIONES QUE ESTIMEN PERTINENTES, PUDIENDO JUSTIFICAR LOS HECHOS EN QUE LA FUNDAN, EN ESTA ESPECIE DE TÉRMINO DE PRUEBA, POR TODOS LOS MEDIOS PROBATORIOS, EXCEPTO TESTIGOS.

DESPUÉS DE DOCE DÍAS DE TRANSCURRIDO EL TÉRMINO INDICADO, EL DELEGADO DEBE PRACTICAR LA TASACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, DEBIENDO EN LA LIQUIDACIÓN DETERMINAR LA CUOTA QUE CORRESPONDE PAGAR, PREVINIENDO DE QUE SE PAGARÁ,

EN CASO DE MORA, EL SEIS POR CIENTO ANUAL SOBRE EL IMPUESTO ADEUDADO.

EFFECTUADA QUE SEA LA LIQUIDACIÓN, SE NOTIFICA A LOS INTERESADOS QUE HAN SIDO PARTE, LO MISMO QUE AL REPRESENTANTE DEL FISCO.

CONTRA LA SENTENCIA DEL DELEGADO FISCAL QUE TASA EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, PUEDE INTERPONERSE, PARA ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES - DIRECTAS, RECURSO DE APELACIÓN Y, CASO NO SE HAGA, SE REMITEN EN REVISIÓN LAS DILIGENCIAS A LA MISMA OFICINA.

XIII - RECURSOS: REVISION, APELACION: PROCEDIMIENTO DE SEGUNDA INSTANCIA.  
AMPARO CONSTITUCIONAL.

DE LOS RECURSOS EN EL IMPUESTO EN ESTUDIO, TRATAN LOS ARTS. 17, 18, 19 Y 20 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, A LOS QUE SE REMITE EL ART. 12 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

LOS CITADOS ARTÍCULOS, REGULAN LA SEGUNDA INSTANCIA MÁS O MENOS EN IDÉNTICA FORMA QUE EL DERECHO COMÚN, PERO ESTÁN SITUADOS DESORDENADAMENTE.

LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, QUE A CONTINUACIÓN ANALIZAREMOS, SON DEL TENOR LITERAL SIGUIENTE:

"ART. 17.- EFECTUADA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO, SE NOTIFICARÁ A LOS INTERESADOS QUE FUEREN PARTES EN LAS DILIGENCIAS A QUE SE REFIERE EL ART. 15 Y POR EDICTO A LOS QUE NO SE HUBIESEN PRESENTADO, QUIENES, NO ESTANDO CONFORMES, PODRÁN INTERPONER EL RECURSO DE APELACIÓN DENTRO DE TERCERO DÍA. ADMITIDO EL RECURSO SE ENVIARÁN LAS DILIGENCIAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES."

"ART. 18.- LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES CONOCERÁ EN APELACIÓN DE TODAS LAS LIQUIDACIONES DE IMPUESTOS ASÍ COMO DE LAS RESOLUCIONES SOBRE COSTAS, RECARGOS Y MULTAS QUE DICTAREN LAS DELEGACIONES FISCALES. SI NO SE APELARE DE ELLAS, CONOCERÁ EN REVISIÓN.

"DE LA RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL PODRÁ INTERPONERSE ÚNICAMENTE EL RECURSO DE RECTIFICACIÓN POR ERROR EN LOS CÁLCULOS NUMÉRICOS. ESTE RECURSO DEBERÁ INSTAURARSE DENTRO DE TERCERO DÍA DE NOTIFICADA LA SENTENCIA Y SERÁ RESUELTO POR LA MISMA DIRECCIÓN EN EL TÉRMINO DE OCHO DÍAS DE INTERPUESTO. EN ESTE CASO, EL PLAZO DE QUINCE DÍAS A QUE SE REFIERE EL ART. 21, EMPEZARÁ A CORRER DESDE EL DÍA SIGUIENTE DE NOTIFICADA LA RESOLUCIÓN RECAÍDA EN EL RECURSO."

"ART. 19.- LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES, A PETICIÓN DE PARTE, FORMULADA AL EXPRESAR O CONTESTAR AGRAVIOS, ABRIRÁ A PRUEBAS EL INCIDENTE RES-

PECTIVO POR EL TÉRMINO DE CUATRO DÍAS, DURANTE EL CUAL LOS INTERESADOS PODRÁN PRESENTAR LOS ALEGATOS Y JUSTIFICACIONES QUE CREYEREN DEL CASO."

"ART. 20.- SI SE CONOCE EN APELACIÓN, LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES, AL RECIBIR LAS DILIGENCIAS, SI EL RECURSO FUERE ADMISIBLE, Y SE PRESENTEN O NO LAS PARTES, MANDARÁ CORRER TRASLADO A CADA UNA DE ELLAS COMENZANDO POR EL APELANTE. SI ALGUNA DE LAS PARTES NO DEVOLVIERE EL TRASLADO DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL, PROVEERÁ DE OFICIO QUE SE DEVUELVAN LAS DILIGENCIAS Y LAS MANDARÁ A SACAR AÚN POR APREMIO. VENCIDOS LOS TÉRMINOS DE LOS TRASLADOS, USEN O NO DE ELLOS LAS PARTES, Y DENTRO DEL TÉRMINO DE VEINTE DÍAS, PRONUNCIARÁ LA RESOLUCIÓN QUE CORRESPONDA. SI NO SE HUBIERE APELADO, REVISARÁ LOS AUTOS Y RESOLVERÁ EN EL TÉRMINO DE VEINTE DÍAS DE RECIBIDAS LAS DILIGENCIAS LO CONVENIENTE. DE ESTA RESOLUCIÓN NO HAY MÁS RECURSO QUE EL DE RESPONSABILIDAD.

"PARA LOS EFECTOS DEL REGISTRO DE LOS DERECHOS RESPECTIVOS UNA VEZ PRACTICADA EN FIRME LA LIQUIDACIÓN, Y PAGADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, EL DELEGADO FISCAL EXTENDERÁ UNA CERTIFICACIÓN A LOS INTERESADOS, EN QUE SE ESPECIFICARÁN TODOS LOS BIENES SOBRE QUE RECAYÓ EL IMPUESTO SUCESORAL, DETALLANDO EN LOS INMUEBLES, LOS LINDEROS, NATURALEZA, SUPERFICIE E INSCRIPCIÓN SI LA TUVIEREN."

ESAS DISPOSICIONES LEGALES FUERON REFORMADAS, LA PRIMERA EL 13 DE DICIEMBRE DE 1940, POR DECRETO LEGISLATIVO No. 96, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130, DE 13 DE FEBRERO DEL SIGUIENTE AÑO; LA SEGUNDA POR DECRETO LEGISLATIVO No. 33, DE 19 DE JULIO DE 1941, PUBLICADO QUE FUÉ EL 24 DEL CITADO MES Y AÑO, EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130, DE 13 DE FEBRERO DE 1941; LA TERCERA POR DECRETO LEGISLATIVO No. 195, DE DICIEMBRE 29 DE 1936, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 3, TOMO 122 DE 7 DE ENERO DEL AÑO 1937, Y LA CUARTA EN LA MISMA FECHA QUE LA PRIMERA.

UNA VEZ PRACTICADA LA LIQUIDACIÓN, SI LOS INTERESADOS EN ELLA NO APELAN DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL, EL DELEGADO ENVÍA LAS DILIGENCIAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS PARA QUE CONOZCA DE LAS MISMAS EN REVISIÓN. - EL ORGANISMO ÚLTIMAMENTE CITADO PUEDE, BIEN CONFIRMAR LA SENTENCIA DEL DELEGADO, BIEN MODIFICARLA INDICANDO EN QUÉ PUNTOS O REVOCARLAS PRONUNCIANDO LA CONVENIENTE. TODO ESTO, CLARO ES, CON LA ÚNICA VISTA DE LOS AUTOS, SIN PRACTICAR DILIGENCIAS DE NINGUNA NATURALEZA. LA RESOLUCIÓN A QUE NOS REFERIMOS SE PRONUNCIA EN EL TÉRMINO DE VEINTE DÍAS Y DE ESTA RESOLUCIÓN, NO HAY MÁS RECURSO - QUE EL DE RESPONSABILIDAD.

DESPUÉS DE REVISADA EN LA FORMA DICHA, LA SENTENCIA VUELVE AL DELEGADO, QUIEN ORDENA LA CUMPLA LA SENTENCIA Y SE EXTIENDA LA CERTIFICACIÓN O CONSTANCIA AUTÉNTICA A QUE SE REFIERE EL ART. 15 QUE DICE: "EN NINGÚN REGISTRO PÚBLICO PODRÁ TOMARSE RAZÓN O INSCRIBIRSE A FAVOR DE DONATARIOS, COMPRADORES, USUFRUCTUARIOS, USUARIOS, HABITADORES O PERMUTANTES, QUE FUEREN ENTRE SÍ PARIENTES DE LOS ENUMERADOS EN EL ART. 40.; DE SOCIEDADES O DE SOCIOS, DOCUMENTO EN QUE CONSTE ALGUNA OPERACIÓN DE LAS COMPRENDIDAS EN EL ART. 11, SIN QUE SEA PRESENTADA LA CONSTANCIA AUTÉNTICA DE ESTAR PAGADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, - DE EXENCIÓN, A LA QUE SE REFIERE EL ART. 7 BIS DE ESTA LEY, O DE QUE NO SE HA CAUSADO IMPUESTO POR NO LLEGAR A  $\phi$ 4,000 EL IMPORTE DE LOS BIENES DONADOS, EN SUS RESPECTIVOS CASOS.

LO DICHO ANTERIORMENTE SE APLICARÁ A LOS REGISTROS DE COMERCIO, CUANDO SE TRATARE DE ESCRITURAS DE CONSTITUCIÓN, MODIFICACIÓN O DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES."

AL APELARSE DE LA SENTENCIA DEL DELEGADO, QUEDA CIRCUNSCRITA SU JURISDICCIÓN PARA SÓLO DECLARAR QUE ES ADMISIBLE Y DEBE REMITIR LAS DILIGENCIAS A CONTRIBUCIONES DIRECTAS. ÉSTA OFICINA AL RECIBIRLAS, SI EL RECURSO ES ADMISIBLE CORRE TRASLADO A CADA UNA DE LAS PARTES, SE HAYAN PRESENTADO O NO, COMENZANDO POR EL APELANTE.

CONTRIBUCIONES DIRECTAS PUEDE ABRIR A PRUEBAS POR CUATRO DÍAS EL INCIDENTE, SI LAS PARTES, AL EXPRESAR O CONTESTAR AGRAVIOS LO PIDEN.

LOS TRASLADOS, TANTO PARA EXPRESAR, ASÍ COMO PARA CONTESTAR AGRAVIOS SON DE SEIS DÍAS, SEGÚN EL DERECHO COMÚN Y NO HAY ACUSES DE REBELDÍA YA QUE SI CUALQUIERA DE LAS PARTES NO DEVUELVE EL TRASLADO DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL, LA OFICINA ORDENA DE OFICIO QUE SE DEVUELVAN LAS DILIGENCIAS Y LAS MANDA SACAR AÚN POR APREMIO. LA RESOLUCIÓN SE PRONUNCIA DENTRO DE VEINTE DÍAS.

QUEREMOS HACER REFERENCIA AL RECURSO DE RECTIFICACIÓN POR ERROR EN LOS CÁLCULOS NUMÉRICOS, QUE PUEDE INTERPONERSE CONTRA RESOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, PRONUNCIADAS EN APELACIÓN O REVISIÓN, RECURSO EL CUAL DEBE INTERPONERSE DENTRO DE TERCERO DÍA DE NOTIFICADA LA SENTENCIA Y EN EL TÉRMINO DE OCHO DÍAS DE INTERPUESTO, DEBE SER RESUELTO POR LA MISMA DIRECCIÓN GENERAL.

ÉSTE PROCEDER LO CONSIDERAMOS A TODAS LUCES INCORRECTO, YA QUE LA MISMA OFICINA QUE PRONUNCIA LA RESOLUCIÓN DE QUE SE RECURRE, ES QUIEN DEBE RESOLVERLO, LO QUE EQUIVALE A SER JUEZ Y PARTE EN UN MISMO ASUNTO, ESTO, CLARO, PUEDE PRESTARSE A ABUSOS DE PARTE DE LOS ORGANISMOS TASADORES, QUE POR REGLA GENERAL TRATAN A TODA COSTA DE PROCURAR QUE ENTREN A LAS ARCAS FISCALES LA MAYOR CANTIDAD POSIBLE DE DINERO, LO QUE SERÍA ENCOMIABLE SI SE LOGRA ESE FIN SIN VULNERAR LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

EN EL CAPÍTULO FINAL, PROPONEMOS QUE TODO LO REFERENTE A LOS RECURSOS SE TRAMITE EN IGUAL FORMA QUE LOS QUE CONTEMPLA LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE ES MÁS ORDENADA, LÓGICA Y JUSTA QUE LA QUE NOS OCUPA.

CUANDO EN LA TRAMITACIÓN O LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, SE VIOLA ALGUNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL, PUEDE INTERPONERSE EL RECURSO DE AMPARO CONTRA LA PROVIDENCIA QUE ORIGINA LA VIOLACIÓN.

PROCEDERÍA ESTE RECURSO CONSTITUCIONAL SI SE TASA IMPUESTO SOBRE DONACIONES, CONSIDERANDO COMO TAL UNA OPERACIÓN ENTRE PARIENTES QUE EN REALIDAD ES UN

CONTRATO ONEROSO, CASO EN EL QUE SE VIOLARÍA LA NORMA CONSTITUCIONAL QUE PRESCRIBE QUE NINGUNA PERSONA PUEDE SER PRIVADA DE SU VIDA, DE SU LIBERTAD, NI DE SU PROPIEDAD O POSESIÓN, SIN SER PREVIAMENTE OÍDA Y VENCIDA EN JUICIO CON ARREGLO A LAS LEYES.

AL PRESENTARSE EL RECURSO DE AMPARO, LA SALA CORRESPONDIENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA ORDENA QUE LA OFICINA TASADORA INFORME DENTRO DE VEINTICUATRO HORAS. EVACUADO QUE SEA EL INFORME ANTERIOR, SE CORRE TRASLADO POR IGUAL TÉRMINO AL FISCAL DE LA CORTE Y UNA VEZ PASADO EL TIEMPO DICHO, CONTESTE O NO, LA SALA, SI ES PROCEDENTE, ORDENA QUE SE SUSPENDA EL ACTO RECLAMADO, COMUNICANDO TAL ORDEN A LA OFICINA A QUIEN SE RECLAMA, LA QUE DEBERÁ CON JUSTIFICACIONES, INFORMAR DENTRO DE TERCERO DÍA.

LA OFICINA FISCAL PROVEE RESOLUCIÓN SUSPENDIENDO LOS EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN POR VIRTUD DE LA CUAL DETERMINÓ EL IMPUESTO POR EL QUE SE PIDE EL AMPARO Y ORDENA RETIRAR DEL COBRO LOS MANDAMIENTOS EMITIDOS PARA HACER EFECTIVO EL IMPUESTO.

POSTERIORMENTE, LA SALA DE AMPAROS DA TRASLADO POR TRES DÍAS Y POR SU ORDEN, A LA PARTE QUE PIDE EL AMPARO Y AL FISCAL DE LA CORTE.

EVACUADOS LOS CUALES, SE ABRE A PRUEBAS POR OCHO DÍAS Y, AL TRANSCURRIR ÉSTOS, PASAN LOS AUTOS A LA SECRETARÍA PARA QUE LAS PARTES PRESENTEN SUS RESPECTIVOS ALEGATOS, EN EL TÉRMINO DE CUATRO DÍAS. LUEGO LA SALA PRONUNCIA LA SENTENCIA, DECLARANDO, SI HA LUGAR AL AMPARO SOLICITADO, QUE LAS COSAS VUELVAN AL ESTADO EN QUE SE ENCONTRABAN ANTES DEL ACTO RECLAMADO.

SEGUIDAMENTE, LA OFICINA DEMANDADA CUMPLE LA SENTENCIA DE LA CORTE Y REVOKA LA RESOLUCIÓN QUE MOTIVÓ EL RECURSO, ANULANDO Y RETIRANDO DEL COBRO, LOS MANDAMIENTOS DE INGRESO EMITIDOS POR EL DELEGADO.

SI NO HA LUGAR AL AMPARO, ASÍ SE DECLARA Y SE CONDENA EN DAÑOS Y PERJUICIOS AL SOLICITANTE, QUEDANDO FIRME LA RESOLUCIÓN QUE TASÓ EL IMPUESTO, DEBIENDO EL OBLIGADO SATISFACERLO EN EL TÉRMINO LEGAL.

XIV - PAGO DEL IMPUESTO: EPOCA ORDINARIA PARA HACERLO. PLAZO PARA EL PAGO.  
IMPUESTO EN MORA.

UNA VEZ TERMINADA LA ACTIVIDAD DEL ESTADO ENCAMINADA A LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO, NACE PARA EL DONATARIO LA OBLIGACIÓN DE SATISFACERLO.

EL PAGO DEBE EFECTUARSE EN LA COLECTURÍA CORRESPONDIENTE, DENTRO DEL TÉRMINO DE QUINCE DÍAS CONTADOS A PARTIR DE LA FECHA EN QUE QUEDA FIRME LA RESOLUCIÓN QUE LO TASA.

EN ESOS QUINCE DÍAS PUEDE EL OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO, SOLICITAR A LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, PLAZO PARA PAGARLO; DICHA OFICINA PUEDE CONCEDER HASTA UN AÑO PARA QUE EL IMPUESTO SE SATISFAGA.

AHORA BIEN, SI EL MONTO DEL IMPUESTO ES SUPERIOR A CINCO MIL COLONES, EL PLAZO INDICADO PUEDE PRORROGARSE POR UN AÑO MÁS, A PETICIÓN DEL QUE DEBE SATISFACERLO, HECHA DENTRO DE LOS ÚLTIMOS DIEZ DÍAS DEL PLAZO PRORROGABLE. EN AMBOS CASOS, ES DECIR, CUANDO HAY PLAZO Y PRÓRROGA, EL OBLIGADO PUEDE PEDIR QUE SE LE ADMITAN PAGOS PARCIALES ESCALONADOS.

LA CONCESIÓN DEL PLAZO QUEDA A JUICIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL INDICADA, QUE PODRÁ DENEGARLO SI CONSIDERA QUE EL OBLIGADO A PAGAR EL IMPUESTO TIENE Bienes SUFICIENTES PARA PAGARLO.

LO DICHO ANTERIORMENTE TIENE SU CONSAGRACIÓN EN EL ART. 22 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, AL QUE SE REMITE EL ART. 12 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

DICHO ART. 22, DICE: "LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES PODRÁ CONCEDER PLAZOS ESPECIALES, HASTA DE UN AÑO, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SUCESORAL TASADO; PERO SI EL MONTO DEL IMPUESTO EXCEDIERE DE CINCO MIL COLONES, PODRÁ PRORROGARSE DICHO PLAZO POR UN AÑO MÁS Y A SOLICITUD DE LOS INTERESADOS, PODRÁ ADMITIR PAGOS PARCIALES ESCALONADOS DENTRO DE DICHS PLAZOS.

EL PLAZO A QUE SE REFIERE EL INCISO ANTERIOR DEBERÁ SOLICITARSE DENTRO - DEL MISMO TÉRMINO DE QUINCE DÍAS SEÑALADO EN EL INCISO 10. DEL ART. 21 PARA EL PAGO DEL IMPUESTO DE QUE HABLA EL MISMO INCISO Y LA PRÓRROGA DE QUE HABLA LA - PARTE FINAL DEL REFERIDO INCISO DENTRO DE LOS DIEZ ÚLTIMOS DÍAS DEL PLAZO PRO- RROGABLE.

LA CONCESIÓN A QUE SE REFIERE ESTE ARTÍCULO QUEDARÁ SIN NINGÚN VALOR SI A JUICIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES LA SUCESIÓN TUVIERE SUFI--- CIENTES BIENES EN EFECTIVO PARA PAGAR EL IMPUESTO.

LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES NO DEVOLVERÁ LAS DILIGENCIAS A LA DELEGACIÓN FISCAL SINO DESPUÉS DE 15 DÍAS DE HABERSE NOTIFICADO LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA, AL EFECTO DE QUE DURANTE ESE TÉRMINO PUEDA SOLICITARSE LA PRÓRROGA A QUE SE REFIERE ESTE ARTÍCULO.

SIN PERJUICIO DE LO ESTATUIDO EN LOS INCISOS ANTERIORES, LAS PERSONAS - QUE OCURRAN A HACER EL PAGO EN EFECTIVO A LAS COLECTURÍAS DENTRO DE SEIS MESES DE EJECUTORIADA LA LIQUIDACIÓN, GOZARÁN DE UNA REBAJA DEL VEINTICINCO POR CIEN TO DE SU IMPUESTO, INCLUYENDO ACCESORIOS AÚN CUANDO LOS PAGOS SEAN FRACCIONA-- DOS.

NO HABRÁ DERECHO A ESA REBAJA CUANDO EL DINERO OFRECIDO EN EL PAGO PROCEDA DE COMPRAS DE BIENES QUE EL ESTADO HAYA HECHO A LOS INTERESADOS."

EL ARTÍCULO QUE ACABA DE TRANSCRIBIRSE, APARECE ASÍ A PARTIR DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 96 DE 13 DE DICIEMBRE DE 1940, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL No. 36, TOMO 130, DE 13 DE FEBREO DE 1941; ANTES DE ESA FECHA, SU CONTE- NIDO ERA COMO SIGUE: "LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES PODRÁ CONCEDER - PLAZOS ESPECIALES, HASTA DE UN AÑO, PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SUCESORAL TASADO; PERO SI EL MONTO DEL IMPUESTO EXCEDIERE DE UN MIL COLONES, PODRÁ PRORROGARSE - DICHO PLAZO POR UN AÑO MÁS.

EL PLAZO ESPECIAL A QUE SE REFIERE LA PRIMERA PARTE DEL INCISO ANTERIOR, DEBERÁ SOLICITARSE DENTRO DEL MISMO TÉRMINO DE QUINCE DÍAS SEÑALADOS EN EL INCISO PRIMERO DEL ART. 21 PARA EL PAGO DEL IMPUESTO Y LA PRÓRROGA DE QUE HABLA LA PARTE FINAL DEL REFERIDO INCISO, LO MISMO QUE LA PERMITIDA EN EL INCISO 2 - DEL ART. 11, SE PEDIRÁ DENTRO DE LOS DIEZ ÚLTIMOS DÍAS DEL PLAZO PRORROGABLE."

SE CAE EN MORA EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES SI EL PAGO NO ES EFECTUADO DENTRO DEL TÉRMINO DE QUINCE DÍAS DE NOTIFICADA LA RESOLUCIÓN EJECUTORIADA QUE HA FIJADO EL IMPUESTO.

AL PRODUCIRSE LA MORA, DE PLENO DERECHO POR EL SOLO TRANSCURSO DEL TIEMPO, EL ADMINISTRADOR DE RENTAS CERTIFICA EL BOLETO RESPECTIVO AL REPRESENTANTE DEL FISCO, PARA QUE, POR LA VÍA EJECUTIVA HAGA EFECTIVO EL PAGO DEL IMPUESTO.

LA CERTIFICACIÓN A QUE NOS REFERIMOS, CONFORME AL ART. 591 Pr., TIENE FUERZA DE DOCUMENTO EJECUTIVO Y ES COMPETENTE PARA CONOCER DE ÉL EN JUICIO EJECUTIVO EL JUEZ DEL DOMICILIO DEL EJECUTADO. EL MANDAMIENTO DE EMBARGO LO DILIGENCIA UNO DE LOS JUECES DE PAZ DEL LUGAR DONDE ESTÁN LOS BIENES QUE DEBEN EMBARGARSE.

EN LA RESOLUCIÓN QUE PRONUNCIA EL DELEGADO FISCAL TASANDO EL IMPUESTO - QUE EN LA DONACIÓN SE HA CAUSADO, SE PREVIENE A LOS INTERESADOS QUE CAYERON EN MORA SI TRANSCURRIDOS QUINCE DÍAS DESPUÉS DE LA FECHA DE LA NOTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA QUE PRONUNCIE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, NO PAGAREN EL IMPUESTO, QUE EN ESTE CASO PAGARÁN ADEMÁS, EL INTERÉS DEL SEIS POR CIENTO ANUAL SOBRE EL IMPUESTO.

ESTE RECARGO DEL SEIS POR CIENTO LO LIQUIDA EL ADMINISTRADOR DE RENTAS - EN EL MOMENTO EN QUE SE HACE EL PAGO.

CON EL OBJETO DE QUE SE PERCIBA RÁPIDAMENTE EL DINERO PRODUCTO DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, SE HA ESTABLECIDO UNA REBAJA DEL 25% INCLUYENDO ACCESORIOS, SI EL PAGO SE VERIFICA DENTRO DE SEIS MESES DE EJECUTORIADA LA LIQUIDA

CIÓN; DE MANERA QUE EL RECIBO DE INGRESO COMPRENDE: PAGO DEL IMPUESTO, ACCESORIOS, COMO MULTAS, HONORARIOS, PERICIALES, ETC.; INTERÉS DEL 6% ANUAL SI SE HACE EN FORMA EXTEMPORÁNEA Y UN DESCUENTO DEL 25%.

COMO COMPLEMENTO DE LO REFERENTE A LA FUERZA EJECUTIVA DEL BOLETO A QUE NOS HEMOS REFERIDO, CITAREMOS EL DECRETO NO. 58 DICTADO POR LA ASAMBLEA NACIONAL LEGISLATIVA A LOS QUINCE DÍAS DEL MES DE MAYO DE 1935, QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL NO. 11, TOMO 126, DE 24 DEL MISMO MES Y AÑO, EL CUAL DICE EN SU ART. 2: "LAS CERTIFICACIONES DE LIQUIDACIÓN DEL MONTO DE GRAVAMEN SUCESORAL, ENTREGADOS A LOS REPRESENTANTES DEL FISCO POR LOS ADMINISTRADORES DE RENTAS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS INDEBIDOS, TIENEN FUERZA EJECUTIVA. ESTA DISPOSICIÓN DEBE CONSIDERARSE COMO INTERPRETACIÓN DEL ART. 21 DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES".

PARA TERMINAR ESTE CAPÍTULO, TRANSCRIBIREMOS EL INSTRUCTIVO DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, EMITIDO EL 20 DE JULIO DE 1951 QUE TRATA DE LA FORMA DE EFECTUAR LA DEDUCCIÓN DEL 25% Y EL COBRO DEL 6% DE INTERÉS ANUAL, EN LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES: "INSTRUCTIVO NO. 7.- ASUNTO: DE LA FORMA PARA EL COBRO DEL INTERÉS PENAL Y DEDUCCIÓN DEL 25% EN IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES."

SE EMITEN LAS PRESENTES INSTRUCCIONES CON EL OBJETO DE QUE EL COBRO DEL 6% DE INTERÉS ANUAL Y LA DEDUCCIÓN DEL 25% A QUE SE REFIEREN LAS LEYES DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES Y DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, SEAN EFECTUADOS POR LOS COLECTORES DEL SERVICIO DE TESORERÍA CON SUJECCIÓN A LAS MENCIONADAS DISPOSICIONES LEGALES, PARA EVITAR LAS PRÁCTICAS DE ALGUNOS DE ELLOS, DE HACER ESOS COBROS Y DEDUCCIONES EN FORMAS DISTINTAS A LAS ORDENADAS POR LA LEY.

LAS INSTRUCCIONES SON LAS SIGUIENTES:

A - CUANDO EL CONTRIBUYENTE DE CONFORMIDAD CON LA LEY, HAYA INCURRIDO EN MORA Y TENGA QUE APLICÁRSELE POR TAL MOTIVO EL 6% ANUAL COMO INTERÉS CALCULADO

SOBRE EL IMPUESTO TASADO, ESTO QUIERE DECIR, QUE NO SE HARÁ NINGUNA INCLUSIÓN DE ACCESORIOS TALES COMO: COSTAS PERICIALES, LEGUAJE, MULTA, ETC. SI EL IMPUESTO TASADO ES DE \$10,000, ES SOBRE TAL CANTIDAD QUE DEBE HACERSE EL CÁMPUTO DEL INTERÉS DEL 6%, SIN IMPORTAR CUALES SEAN LOS ACCESORIOS.

B - EN EL CASO DE LA REBAJA DEL 25% QUE LA LEY CONCEDE A LOS CONTRIBUYENTES QUE HAN DE EFECTUAR EL PAGO DEL IMPUESTO ANTES DEL VENCIMIENTO LEGAL DE 6 MESES, EL CÁMPUTO O CÁLCULO DEBERÁ RECAER SOBRE EL MONTO DE LO ADEUDADO, ESTO ES, SOBRE EL VALOR TASADO MÁ S TODOS LOS ACCESORIOS (COSTAS PERICIALES, LEGUAJE, MULTAS, ETC.), INCLUYÉNDOSE ADEMÁS EL VALOR DEL INTERÉS ANUAL RESPECTIVO.

SE HA OBSERVADO QUE ALGUNOS COLECTORES, AL HACER EFECTIVO EL IMPUESTO DE  $\frac{1}{2}\%$  SOBRE TRANSFERENCIA DE BIENES ENTRE VIVOS, O CUALQUIER TÍTULO, CREADO POR DECRETO LEGISLATIVO DEL 24 DE ABRIL DE 1939, REFORMADO POR DECRETO LEGISLATIVO DEL 28 DE SEPTIEMBRE DE 1940, LE APLICAN LA REBAJA DEL 25% CUANDO EL COBRO SE EFECTÚA CONJUNTAMENTE CON EL IMPUESTO DE DONACIONES. ESTE PROCEDIMIENTO NO ES CORRECTO YA QUE LA REBAJA DEL 25% CORRESPONDE ÚNICAMENTE AL IMPUESTO DE DONACIONES Y NO AL DE  $\frac{1}{2}\%$  SOBRE TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES, SI BIEN PARA FACILITAR SU RECAUDACIÓN EL REGLAMENTO RESPECTIVO DISPONE QUE ESTE ÚLTIMO IMPUESTO SE COBRE CONJUNTAMENTE CON EL DE DONACIONES O EL DE ALCABALA, SEGÚN EL CASO. POR LO TANTO, AL EFECTUAR EL CÁLCULO DE LA REBAJA DEL 25% NO DEBE INCLUIRSE EL IMPUESTO DE  $\frac{1}{2}\%$  ANTES ALUDIDO.

CUALQUIER DUDA EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS PRESENTES INSTRUCCIONES, SERÁ ATENDIDA POR EL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS ADMINISTRATIVOS DE ESTE MINISTERIO O POR LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA."

XV - OTROS IMPUESTOS RELACIONADOS CON EL DE DONACIONES.

ADEMÁS DE SER EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, COMO SE HA VISTO, EL COMPLE-  
MENTO DEL DE LAS SUCESIONES, SE RELACIONA CON OTROS GRAVÁMENES.

CITAREMOS, EN PRIMER LUGAR, EL ART. 19 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONA-  
CIONES, QUE A LA LETRA DICE: "EN TODA DONACIÓN REAL O PRESUNTA SE PAGARÁ EL -  
RESPECTIVO IMPUESTO DE ALCABALA POR LA PARTE DE CAPITAL QUE NO ESTÉ AFECTO POR  
CUALQUIER MOTIVO AL IMPUESTO SOBRE DONACIONES."

RECORDEMOS QUE EL ART. 1o. DE LA LEY DE IMPUESTO DE ALCABALA, DICE: "EL  
IMPUESTO DE ALCABALA POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES SERÁ EL UNO POR CIEN-  
TO SOBRE EL VALOR REAL DE DICHOS BIENES Y SE PAGARÁN POR LA ENAJENACIÓN O TRAS-  
PADO DE ELLOS EN LOS CASOS DE VENTA, PERMUTA, DONACIÓN - ENTRE VIVOS - REMATE  
JUDICIAL, O DACIÓN O ADJUDICACIÓN EN PAGO. TAMBIÉN CAUSARÁ ALCABALA LA ADJUDI-  
CACIÓN DE BIENES RAÍCES EN LA DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES, SI EL ADJUDICATARIO --  
FUERE EL MISMO SOCIO QUE LOS APORTÓ A LA SOCIEDAD".

EL ART. 19 RELACIONADO, APARECE EN LA REFORMA EXPRESADA, DESDE EL 13 DE  
DICIEMBRE DE 1940, EN QUE SE DIÓ EL DECRETO LEGISLATIVO No. 95, QUE SALIÓ PU--  
BLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 3, TOMO 122 DE 7 DE ENERO DEL AÑO 1937, PRIMI-  
TIVAMENTE DECÍA ASÍ: "NO SE APLICARÁ LA LEY DE ALCABALA ANTERIOR VIGENTE, A -  
LAS DONACIONES ENTRE VIVOS AQUÍ GRAVADAS, AL ENTRAR EN VIGENCIA ESTA LEY", POS-  
TERIORMENTE SE REDACTÓ DE LA MANERA QUE SIGUE; QUE DURÓ HASTA LA REFORMA DE -  
1940 QUE SE HA CITADO: "EN TODA DONACIÓN SE PAGARÁ EL IMPUESTO DE ALCABALA -  
POR LOS PRIMEROS \$4,000. SOBRE EL EXCESO ÚNICAMENTE EL DE DONACIONES".

EN LAS DONACIONES REALES O PRESUNTAS SE PAGA EL UNO POR CIENTO DE ALCABA-  
LA SOBRE LA CANTIDAD QUE NO ESTÁ SUJETA AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.  
ES LA SENTENCIA DE CONTRIBUCIONES, PRONUNCIADA EN APELACIÓN O EN REVISIÓN, DE  
LAS DILIGENCIAS DEL DELEGADO FISCAL QUE TASÓ EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, LA

QUE FIJA EL RESPECTIVO IMPUESTO DE ALCABALA, EN CUARENTA COLONES, POR REGLA GENERAL.

OTRA RELACIÓN LA ENCONTRAMOS CON EL IMPUESTO DEL MEDIO POR CIENTO CAUSADO SEGÚN DECRETO LEGISLATIVO No. 38 DE FECHA 25 DE ABRIL DE 1939, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL No. 103 DEL 15 DE MAYO DEL MISMO AÑO, TOMO 126, REFORMADO POR DECRETO LEGISLATIVO No. 60 DEL 28 DE SEPTIEMBRE DE 1940, DIARIO OFICIAL No. 225 DEL 4 DE OCTUBRE DEL MISMO AÑO, TOMO 129, EL CITADO DECRETO, DECÍA EN LO PERTINENTE:

"ART. 1.- CRÉANSE LAS SIGUIENTES CONTRIBUCIONES QUE EMPEZARÁN A HACERSE EFECTIVAS A PARTIR DEL DÍA PRIMERO DE JUNIO DEL AÑO EN CURSO: ..... E) LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES, ENTRE VIVOS, A CUALQUIER TÍTULO, SE GRAVA CON UN IMPUESTO DEL MEDIO POR CIENTO CALCULADO SOBRE EL VALOR DE DICHS BIENES".

ESTE IMPUESTO, COMO EL DE ALCABALA, EN EL CASO ANTERIOR, LO FIJA LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS EN LA SENTENCIA DICTADA EN REVISIÓN O APELACIÓN.

EN TORNO A ESTE IMPUESTO DEL  $\frac{1}{2}\%$  RECORDEMOS LO DICHO EN EL CAPÍTULO XIV SOBRE EL INSTRUCTIVO EMITIDO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA EL 20 DE JULIO DE 1957.

OTRA RELACIÓN LA TENEMOS CON EL ART. 1, NUMERAL 18 DE LA LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, QUE DICE: "LA CONTRIBUCIÓN DE PAPEL SELLADO SOBRE ACTOS, CONTRATOS Y DOCUMENTOS PÚBLICOS, AUTÉNTICOS Y PRIVADOS, ESTARÁ SUJETA A LA SIGUIENTE TARIFA: A-No. 18: CONTRATOS, ACTOS Y OBLIGACIONES QUE CONSTEN EN INSTRUMENTOS PÚBLICOS, AUTÉNTICOS O PRIVADOS, PRIMER FOLIO: ... (ENUNCIA LA TARIFA). ESTO SE REFIERE AL TESTIMONIO DE LA ESCRITURA DE DONACIÓN, EN LOS CASOS EN QUE ES NECESARIA ESTA SOLEMNIDAD.

CITAREMOS TAMBIÉN COMO RELACIONADO CON EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES, EL ART. 48 REFORMADO, DEL REGLAMENTO DEL REGISTRO DE LA PROPIEDAD RAÍZ E HIPOTE--

CAS, QUE EN LO PERTINENTE, DICE: "LOS DERECHOS DE REGISTRO SERÁN LOS SIGUIENTES: ...D) POR LOS TRASPASOS POR HERENCIA O DONACIÓN ENTRE VIVOS, SE COBRARÁ SEGÚN LA TASACIÓN HECHA POR LAS OFICINAS FISCALES PARA LA PERCEPCIÓN DE LOS IMPUESTOS RESPECTIVOS, ASÍ: HASTA UN MIL COLONES, CINCO COLONES Y VEINTICINCO - CENTAVOS MÁS POR CADA MILLAR O FRACCIÓN DE MILLAR SOBRE EL EXCESO DE UN MIL - COLONES.

XVI - LEGISLACION COMPARADA.

EN ESTE PUNTO, INCLUIREMOS LAS TARIFAS QUE EN ALGUNOS PAÍSES, MUCHO MÁS AVANZADOS QUE EL NUESTRO, SE APLICA PARA EL COBRO DEL IMPUESTO SUCESORAL; COMO EN NUESTRO PAÍS, ES LA MISMA QUE GRAVA LA TRANSFERENCIA DE BIENES POR MEDIO DE DONACIONES, YA QUE, EN AMBOS CASOS, EXISTE EL MISMO FUNDAMENTO PARA DICHA IMPOSICIÓN.

EN ALGUNOS PAÍSES UNA SOLA LEY REGULA LO REFERENTE TANTO A SUCESIONES, COMO DONACIONES, COMO ACONTECE EN COLOMBIA, EN QUE RIGE LA LEY 63 DE 30 DE MARZO DE 1936, POR LA CUAL SE ORGANIZAN LOS IMPUESTOS SOBRE LA MASA GLOBAL HEREDITARIA, ASIGNACIONES Y DONACIONES EN CUYO ART. 11 APARECE: "ESTABLÉCESE UN IMPUESTO PROGRESIVO SOBRE LA CUANTÍA LÍQUIDA DE TODA ASIGNACIÓN POR CAUSA DE MUERTE, A TÍTULO UNIVERSAL O SINGULAR, Y DE TODA DONACIÓN REVOCABLE O IRREVOCABLE, QUE SERÁ TASADO, EXIGIDO, RECAUDADO Y PAGADO DE ACUERDO CON LAS DISPOSICIONES DE ESTA LEY".

VEREMOS A CONTINUACIÓN, LAS TARIFAS DE VARIOS PAÍSES:  
EL IMPUESTO EN INGLATERRA.

INGLATERRA FIJÓ EN 1919, LA ESCALA DE PORCENTAJE EN FORMA PROGRESIVA, APLICABLE AL ESTATE DUTY, ES DECIR, A TODOS LOS BIENES RAÍCES INMUEBLES SIN CONSIDERACIÓN AL GRADO DE PARENTESCO NI A LA CALIDAD DE LOS HEREDEROS. LA TARIFA VIGENTE ES COMO SIGUE:

| EN CUANTO LA SUCESIÓN<br>EXCEDA DE | PORCENTAJE DEL<br>IMPUESTO |
|------------------------------------|----------------------------|
| 100                                | 1                          |
| 500                                | 2                          |
| 1,000                              | 3                          |
| 5,000                              | 4                          |
| 10,000                             | 5                          |
| 15,000                             | 6                          |
| 20,000                             | 7                          |
| 25,000                             | 8                          |

-----

| EN CUANTO LA SUCESIÓN<br>EXCEDA DE | PORCENTAJE DEL<br>IMPUESTO |
|------------------------------------|----------------------------|
| 30,000                             | 9                          |
| 40,000                             | 10                         |
| 50,000                             | 11                         |
| 60,000                             | 12                         |
| 70,000                             | 13                         |
| 90,000                             | 14                         |
| 110,000                            | 15                         |
| 130,000                            | 16                         |
| 150,000                            | 17                         |
| 175,000                            | 18                         |
| 200,000                            | 19                         |
| 225,000                            | 20                         |
| 250,000                            | 21                         |
| 300,000                            | 22                         |
| 350,000                            | 23                         |
| 400,000                            | 24                         |
| 450,000                            | 25                         |
| 500,000                            | 26                         |
| 600,000                            | 27                         |
| 800,000                            | 28                         |
| 1.000,000                          | 30                         |
| 1.250,000                          | 32                         |
| 1.500,000                          | 35                         |
| 2.000,000                          | 40                         |

INGLATERRA PERCIBIÓ EN 1928, POR IMPUESTOS SOBRE LAS SUCESIONES, LA RES-  
PETABLE SUMA DE £ 370.310,000.

#### EL IMPUESTO EN FRANCIA

EN FRANCIA, LA LEY VIGENTE ES LA DE 25 DE JULIO DE 1920 QUE ELEVÓ LOS TI-  
POS DEL GRAVAMEN Y CUYO OBJETO LO CONSTITUYE EL PATRIMONIO HEREDADO DEDUCIDAS  
LAS DEUDAS Y CARTAS CORRIENTES. COMO MODALIDAD PUEDE SEÑALARSE QUE ALLÁ EL IM-  
PUESTO NO SE PERCIBE CUANDO SOBREVIVEN AL CAUSANTE 4 Ó MÁS HIJOS, DISPOSICIÓN  
QUE ESTÁ ORIENTADA HACIA EL AUMENTO DEMOGRÁFICO; HAY CASOS EN QUE SE GRADÚA -  
EL IMPUESTO EN ATENCIÓN AL CAUDAL Y AL NÚMERO DE HIJOS. LA TABLA SIGUIENTE, -  
DARÁ UNA IDEA DE LA ESCALA APLICADA EN EL PAÍS QUE NOS OCUPA:

| PORCIÓN HEREDIT. EN FRs. |   |            | GRADO DE PARENTESCO |      |     |      |    |      |     |      |    |    |    |
|--------------------------|---|------------|---------------------|------|-----|------|----|------|-----|------|----|----|----|
|                          |   |            | I                   | II   | III | IV   | V  | VI   | VII | VIII | IX | X  | XI |
| 1                        | A | 2,000      | 1                   | 1,5  | 2   | 2,5  | 3  | 3,5  | 5   | 10   | 15 | 20 | 25 |
| 2,001                    | " | 10,000     | 2                   | 2,5  | 3   | 3,5  | 4  | 4,5  | 6   | 12   | 17 | 22 | 27 |
| 10,001                   | " | 50,000     | 3                   | 3,5  | 4   | 4,5  | 5  | 5,5  | 7   | 14   | 19 | 24 | 29 |
| 50,001                   | " | 100,000    | 4                   | 4,5  | 5   | 5,5  | 6  | 6,5  | 8   | 16   | 21 | 26 | 31 |
| 100,001                  | " | 250,000    | 5                   | 5,5  | 6   | 6,5  | 7  | 7,5  | 9   | 19   | 24 | 29 | 34 |
| 250,001                  | " | 500,000    | 6                   | 6,5  | 7   | 7,5  | 8  | 8,5  | 10  | 22   | 27 | 32 | 37 |
| 500,001                  | " | 1.000,000  | 7                   | 7,5  | 8   | 8,5  | 9  | 9,5  | 11  | 25   | 30 | 35 | 40 |
| 1.000,001                | " | 2.000,000  | 9                   | 9,5  | 10  | 10,5 | 11 | 11,5 | 13  | 28   | 33 | 38 | 43 |
| 2.000,001                | " | 5.000,000  | 11                  | 11,5 | 12  | 12,5 | 13 | 13,5 | 15, | 32   | 37 | 42 | 47 |
| 5.000,001                | " | 10.000,000 | 13                  | 13,5 | 14  | 14,5 | 15 | 15,5 | 17  | 36   | 41 | 46 | 51 |
| 10.000,001               | " | 50.000,000 | 15                  | 15,5 | 16  | 16,5 | 17 | 17,5 | 19  | 40   | 45 | 50 | 55 |
| MÁS DE                   |   | 50.000,000 | 17                  | 17,5 | 18  | 18,5 | 19 | 19,5 | 22  | 44   | 49 | 54 | 59 |

EXPLICACION:

- I - LÍNEA DIRECTA DE LOS DESCENDIENTES EN PRIMER GRADO
- II - LÍNEA DIRECTA DESCENDIENTE EN SEGUNDO GRADO
- III - LÍNEA DIRECTA DESCENDIENTE EN TERCER GRADO Y SUCESIVOS
- IV - LÍNEA DIRECTA ASCENDENTE EN PRIMER GRADO
- V - LÍNEA DIRECTA ASCENDENTE EN SEGUNDO GRADO
- VI - LÍNEA DIRECTA ASCENDENTE EN TERCER GRADO Y SUCESIVOS
- VII - CÓNYUGE SUPÉRSTITE
- VIII - HERMANOS Y HERMANAS
- IX - TÍOS Y SOBRINOS
- X - TÍOS Y ABUELOS, ETC.
- XI - PARIENTES EN QUINTO GRADO Y SUCESIVOS Y EXTRAÑOS.

NÓTESE COMO LA LEY CASTIGA MÁS FUERTEMENTE A LOS COLATERALES, PARIENTES REMOTOS Y EXTRAÑOS, AL EXTREMO DE QUE EN UN CAPITAL DE MÁS DE 50.000,000 DE FRANCOS, EL ESTADO PERCIBE MÁS DEL 59%. HAY QUE HACER NOTAR QUE EN FRANCIA HA HABIDO AÑO QUE, COMO EL DE 1926, PRODUJO 1,719.000,000.00 DE FRANCOS Y EL DE DONACIONES 116.000,000.00.

LA LEY FRANCESA ES MÁS BENÉVOLA QUE LA INGLESA EN LA LÍNEA DIRECTA DE LA SUCESIÓN, LO QUE DESDE LUEGO ESTÁ MÁS ACORDE CON EL SENTIMIENTO MEDIO DE UN PUEBLO.

EL IMPUESTO EN ALEMANIA

EN ALEMANIA, LA TARIFA APLICABLE ES LA SIGUIENTE:

| PORCIÓN HEREDITARIA<br>EN REICHSMARCK | POR 100 DE GRAVAMEN EN LAS CLASES |    |      |    |    |
|---------------------------------------|-----------------------------------|----|------|----|----|
|                                       | I                                 | II | III  | IV | V  |
| 10,000                                | 2                                 | 4  | 6    | 8  | 14 |
| 20,000                                | 2,5                               | 5  | 7,5  | 10 | 16 |
| 30,000                                | 3                                 | 6  | 9    | 12 | 18 |
| 40,000                                | 3,5                               | 7  | 10,5 | 14 | 20 |
| 50,000                                | 4                                 | 8  | 12   | 16 | 22 |
| 100,000                               | 4,5                               | 9  | 13,5 | 18 | 24 |
| 150,000                               | 5                                 | 10 | 15   | 20 | 26 |
| 200,000                               | 5,5                               | 11 | 16,5 | 22 | 28 |
| 300,000                               | 6                                 | 12 | 18   | 24 | 30 |
| 400,000                               | 6,5                               | 13 | 19,5 | 26 | 32 |
| 500,000                               | 7                                 | 14 | 21   | 28 | 34 |
| 600,000                               | 7,5                               | 15 | 22,5 | 30 | 36 |
| 700,000                               | 8                                 | 16 | 24   | 32 | 38 |
| 800,000                               | 8,5                               | 17 | 25,5 | 34 | 40 |
| 900,000                               | 9                                 | 18 | 27   | 36 | 42 |
| 1.000,000                             | 9,5                               | 19 | 28,5 | 38 | 44 |
| 2.000,000                             | 10                                | 20 | 30   | 40 | 46 |
| 4,000,000                             | 11                                | 21 | 32   | 42 | 48 |
| 6.000,000                             | 12                                | 22 | 34   | 44 | 51 |
| 8.000,000                             | 13                                | 23 | 36   | 46 | 54 |
| 10.000,000                            | 14                                | 24 | 38   | 48 | 57 |
| DE 10.000,000                         | 15                                | 25 | 40   | 50 | 60 |

#### EXPLICACION

- I - EL CÓNYUGE SUPÉRSTITE, LOS HIJOS DEL CAUSANTE, CON EXCEPCIÓN DE LOS ADOPTIVOS, LOS HIJOS NATURALES Y LOS DEMÁS HIJOS QUE SE EQUIPAREN JURÍDICAMENTE A LOS LEGÍTIMOS; LOS HIJOS NATURALES RECONOCIDOS POR EL PADRE. LA ADQUISICIÓN DEL CÓNYUGE SOLAMENTE SE GRAVA CUANDO LA DIFERENCIA DE EDAD ENTRE LOS CÓNYUGES SEA DE MÁS DE VEINTE AÑOS Y NO LLEVEN CINCO AÑOS DE CASADOS.
- II - COMPRENDE LOS DESCENDIENTES DE LOS HIJOS DE LA CLASE I.
- III - PADRES Y HERMANOS DE DOBLE O SIMPLE VÍNCULO.
- IV - COMPRENDE: A) LOS ABUELOS Y DEMÁS DESCENDIENTES; B) LOS DESCENDIENTES DE PRIMER GRADO DE HERMANOS O SEAN LOS SOBRINOS CARNALES; C) LOS PADRES POLÍTICOS; D) LOS HIJOS ADOPTIVOS Y SUS DESCENDIENTES EN TANTO QUE NO SE INCLUYAN EN LAS CLASES ANTERIORES.
- V - LOS DEMÁS HEREDEROS.

#### EL IMPUESTO EN ESTADOS UNIDOS

EN LOS ESTADOS UNIDOS, EL IMPUESTO DATA DESDE 1885 EN QUE FUÉ IMPLANTADO POR EL ESTADO DE NEW YORK, HABIÉNDOSE EXTENDIDO DESPUÉS A TODOS LOS DEMÁS ESTADOS DE LA UNIÓN. HASTA 1919, LA LEY VIGENTE AFECTABA TODO EL CAUDAL RELICTO SIN DEDUCCIONES DE NINGUNA NATURALEZA, TENIENDO COMO LÍMITE MÁXIMO EL 20%. ÚLTIMAMENTE EL PRESIDENTE ROOSEVELT, ALGUNOS DE CUYOS CONCEPTOS SE HAN EXPUESTO

EN OTRA PARTE DE ESTE ESTUDIO, HA RECLAMADO POR LA BENEVOLENCIA DE LA LEY EN ESTE RENGLÓN DE LA TRIBUTACIÓN Y SE HAN DICTADO YA DISPOSICIONES QUE ELEVAN EL PORCENTAJE HASTA CIFRAS SUPERIORES AL 60%.

EL IMPUESTO EN MEXICO

MÉXICO PUBLICÓ EN ABRIL DE 1934, LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES. LA TABLA APLICABLE ES LA SIGUIENTE:

| PORCIÓN<br>HEREDADA | ASCENDIENTES |   | DESCENDIENTES |   | CÓNYUGE |   | CONCUBINA |   | PADRES ADOP. |   | HIJOS ADOP. |   | 2o. GRADO |   |
|---------------------|--------------|---|---------------|---|---------|---|-----------|---|--------------|---|-------------|---|-----------|---|
|                     |              | % |               | % |         | % |           | % |              | % |             | % |           | % |
| HASTA 1,000         | 4            |   | 6             |   | 8       |   | 12        |   | 20           |   |             |   |           |   |
| 2,000               | 4.1          |   | 6.1           |   | 8.1     |   | 12.2      |   | 20.3         |   |             |   |           |   |
| 3,000               | 4.2          |   | 6.2           |   | 8.2     |   | 12.4      |   | 20.6         |   |             |   |           |   |
| 4,000               | 4.3          |   | 6.3           |   | 8.3     |   | 12.6      |   | 20.9         |   |             |   |           |   |
| 5,000               | 4.4          |   | 6.4           |   | 8.4     |   | 12.8      |   | 21.2         |   |             |   |           |   |
| 6,000               | 4.5          |   | 6.5           |   | 8.5     |   | 13        |   | 21.5         |   |             |   |           |   |
| 7,000               | 4.6          |   | 6.6           |   | 8.6     |   | 13.2      |   | 21.8         |   |             |   |           |   |
| 8,000               | 4.7          |   | 6.7           |   | 8.7     |   | 13.4      |   | 22.1         |   |             |   |           |   |
| 9,000               | 4.8          |   | 6.8           |   | 8.8     |   | 13.6      |   | 22.4         |   |             |   |           |   |
| 10,000              | 5            |   | 7             |   | 9       |   | 14        |   | 23           |   |             |   |           |   |
| 12,000              | 5.2          |   | 7.2           |   | 9.2     |   | 14.3      |   | 23.4         |   |             |   |           |   |
| 14,000              | 5.4          |   | 7.4           |   | 9.4     |   | 14.6      |   | 23.8         |   |             |   |           |   |
| 16,000              | 5.6          |   | 7.6           |   | 9.6     |   | 14.8      |   | 24.2         |   |             |   |           |   |
| 18,000              | 5.8          |   | 7.8           |   | 9.8     |   | 15.1      |   | 24.6         |   |             |   |           |   |
| 20,000              | 6            |   | 8             |   | 10      |   | 15.4      |   | 25           |   |             |   |           |   |
| 22,000              | 6.2          |   | 8.2           |   | 10.4    |   | 15.7      |   | 25.4         |   |             |   |           |   |
| 24,000              | 6.4          |   | 8.4           |   | 10.8    |   | 16        |   | 25.8         |   |             |   |           |   |
| 26,000              | 6.6          |   | 8.6           |   | 11.2    |   | 16.3      |   | 26.2         |   |             |   |           |   |
| 28,000              | 6.8          |   | 8.8           |   | 11.6    |   | 16.6      |   | 26.6         |   |             |   |           |   |
| 30,000              | 7            |   | 9             |   | 12      |   | 17        |   | 27           |   |             |   |           |   |
| 35,000              | 7.5          |   | 9.5           |   | 12.5    |   | 17.5      |   | 27.5         |   |             |   |           |   |
| 40,000              | 8            |   | 10            |   | 13      |   | 18        |   | 28           |   |             |   |           |   |
| 45,000              | 8.5          |   | 10.5          |   | 13.5    |   | 18.5      |   | 28.5         |   |             |   |           |   |
| 50,000              | 9            |   | 11            |   | 14      |   | 19        |   | 29           |   |             |   |           |   |
| 60,000              | 10           |   | 12            |   | 15      |   | 20        |   | 30           |   |             |   |           |   |
| 70,000              | 11           |   | 13            |   | 16      |   | 21        |   | 31           |   |             |   |           |   |
| 80,000              | 12           |   | 14            |   | 17      |   | 22        |   | 32           |   |             |   |           |   |
| 90,000              | 13           |   | 15            |   | 18      |   | 23        |   | 33           |   |             |   |           |   |
| 100,000             | 14           |   | 16            |   | 19      |   | 24        |   | 34           |   |             |   |           |   |
| 120,000             | 15           |   | 17            |   | 20      |   | 25.2      |   | 35.4         |   |             |   |           |   |
| 140,000             | 16           |   | 18            |   | 21      |   | 26.4      |   | 36.8         |   |             |   |           |   |
| 160,000             | 17           |   | 19            |   | 22      |   | 27.6      |   | 38.2         |   |             |   |           |   |
| 180,000             | 18           |   | 20            |   | 23      |   | 28.8      |   | 39.6         |   |             |   |           |   |

| PORCIÓN<br>HEREDADA | ASCENDIENTES<br>DESCENDIENTES |   | CÓNYUGE<br>CONCUBINA |   | PADRES ADOP.<br>HIJOS ADOP. |   | 2o. GRADO |   |    |   |  |
|---------------------|-------------------------------|---|----------------------|---|-----------------------------|---|-----------|---|----|---|--|
|                     |                               |   |                      |   |                             |   |           |   |    |   |  |
| 200,000             | 19                            | % | 22                   | % | 24                          | % | 30        | % | 40 | % |  |
| 250,000             | 20                            |   | 24                   |   | 26.5                        |   | 33        |   | 43 |   |  |
| 300,000             | 21                            |   | 26                   |   | 29                          |   | 36        |   | 46 |   |  |
| 400,000             | 23                            |   | 28                   |   | 34                          |   | 42        |   | 52 |   |  |
| 500,000             | 26                            |   | 32                   |   | 39                          |   | 48        |   | 58 |   |  |
| 500,001             |                               |   |                      |   |                             |   |           |   |    |   |  |
| EN ADELANTE         | 29                            |   | 36                   |   | 44                          |   | 54        |   | 64 |   |  |

EXPLICACION

COMO MODALIDADES PUEDEN SEÑALARSE LAS SIGUIENTES:

- 1o) EL DERECHO DE LA CONCUBINA A PARTICIPAR EN LA SUCESIÓN INTESTADA JUNTO CON LOS ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, CÓNYUGES, PADRES ADOPTIVOS E HIJOS ADOPTIVOS.
- 2o) RECARGO DEL 10% EN LA SUCESIÓN INTESTADA A PARTIR DEL SEGUNDO GRADO EN ADELANTE.
- 3o) EXENCIÓN DE LAS PORCIONES LÍQUIDAS QUE NO EXCEDAN DE \$500.00 PESOS.
- 4o) EXENCIÓN DEL PATRIMONIO DE FAMILIA QUE NO EXCEDA DE \$1,000.00 PESOS.
- 5o) LAS HERENCIAS Y LEGADOS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN, DE LOS ESTADOS Y DE LOS MUNICIPIOS, ASÍ COMO TAMBIÉN AQUELLAS ASIGNACIONES PARA EL FOMENTO O CREACIÓN DE INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA PÚBLICA, ESTABLECIMIENTOS DE EDUCACIÓN Y UNIVERSIDAD AUTÓNOMA, NO CAUSAN IMPUESTO.
- 6o) EL IMPUESTO SE APLICA SOBRE LA MASA HEREDITARIA LÍQUIDA, HECHA DE DUCCIÓN DEL PASIVO.
- 7o) REDUCCIÓN, EN EL MONTO DEL IMPUESTO, A LOS HEREDEROS O LEGATARIOS MAYORES DE 60 AÑOS, A LOS MENORES DE EDAD, A LOS INCAPACITADOS PERMANENTEMENTE PARA TRABAJAR O GANARSE LA VIDA, A LA CÓNYUGE Y A LA CONCUBINA CUANDO HAYA VIVIDO CON EL AUTOR DE LA HERENCIA COMO SI FUERA SU MARIDO DURANTE LOS CINCO

-----

AÑOS QUE PRECEDAN INMEDIATAMENTE A LA MUERTE DEL CAUSANTE, O HUBIERE TENIDO HIJOS DEL MENCIONADO AUTOR DE LA SUCESIÓN SIEMPRE QUE HAYAN PERMANECIDO LIBRES DE MATRIMONIO DURANTE EL CONCUBINATO.

8o) LOS HIJOS ADOPTIVOS TIENEN DERECHO A LA HERENCIA SIEMPRE QUE LA ADOPCIÓN SE HAYA VERIFICADO EN LOS CINCO AÑOS ANTERIORES A LA MUERTE DEL ADOPTANTE Y QUE HAYAN SIDO RECONOCIDOS COMO TALES.

9o) EN LAS HERENCIAS Y LEGADOS BAJO CONDICIÓN RESOLUTORIA, LA LIQUIDACIÓN SE PRACTICA COMO SI FUERE PURA Y SIMPLE; SI LA CONDICIÓN FUESE SUSPENSIVA, TAMBIÉN SE LIQUIDA COMO SI FUERE PURA Y SIMPLE.

10o) CUANDO SE DEJE A UNA PERSONA EL USUFRUCTO Y A OTRA LA NUDA PROPIEDAD, EL IMPUESTO SE REPARTE ENTRE AMBOS BENEFICIADOS, PERO CON RECARGO PARA EL USUFRUCTUARIO.

XVII - SUGERENCIAS DE REFORMAS A LA LEY DE DONACIONES.

EN PRIMER LUGAR, SOMOS DE OPINIÓN QUE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES Y LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES, ESTÉN COMPRENDIDAS EN UN SOLO CUERPO LEGAL, ESTO PODRÁ HACERSE INCLUSO ANTES DE QUE TENGAMOS UN VERDADERO CÓDIGO FISCAL, QUE REUNA TODAS LAS LEYES REFERENTES A IMPUESTOS.

NO CREEMOS NECESARIA LA EXISTENCIA DE DOS LEYES, UNA DE LAS CUALES ES EL COMPLEMENTO OBLIGADO DE LA OTRA, COMO LO RECONOCIÓ, TANTO EL PODER EJECUTIVO - AL PROPONER LOS PROYECTOS DE LEY, COMO LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA AL EVACUAR EL DICTAMEN CONSTITUCIONAL CORRESPONDIENTE, AL QUE HEMOS HECHO MUCHAS VECES - ALUSIÓN Y LA MISMA ASAMBLEA AL CONVERTIR DICHS PROYECTOS EN LEY DE LA REPÚBLICA.

EN ESA LEY, QUE PODRÍA LLAMARSE "LEY DE IMPUESTO SOBRE ASIGNACIONES TESTAMENTARIAS Y DONACIONES" O "LEY DE IMPUESTO SOBRE ADQUISICIONES GRATUITAS DE BIENES", PODRÁ ESTABLECERSE EL GRAVAMEN EN FORMA PROGRESIVA, INCLUSO TAL COMO ESTÁ EN LA ACTUALIDAD, YA QUE NUESTRA TARIFA ES BASTANTE BENIGNA.

DEBERÍA ESTABLECERSE UN NUEVO PROCEDIMIENTO PARA QUE EL FISCO PERCIBIERA EL IMPUESTO AL SOLO PRESENTARSE EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL O A LA MENOR BREVEDAD POSIBLE. YA QUE UN PASO EN LA FORMA EXPUESTA, ES POCO MENOS - QUE IMPOSIBLE EN NUESTRO PAÍS, SUGERIMOS ALGUNAS REFORMAS QUE, A NUESTRO JUICIO, SON DE IMPERIOSA NECESIDAD:

EN PRIMER LUGAR OPINAMOS QUE DEBEN DEJAR DE CONSIDERARSE COMO DONACIÓN, LAS OPERACIONES EFECTUADAS ENTRE PARIENTES POR AFINIDAD DENTRO DEL SEGUNDO GRADO.

ADEMÁS, DEBE EVITARSE TODA DUDA EN CUANTO A QUE LA PRESUNCIÓN DEL ART. 4, ES SIMPLEMENTE LEGAL, PARA EVITAR PROCEDIMIENTOS ABUSIVOS DE PARTE DE LA OFICINA TASADORA, PODRÍA PARA ESE FIN, INTERCALARSE UN INCISO QUE DIGA: "EN TODO -

CASO, QUEDA A LOS PRESUNTOS DONANTES O DONATARIOS EL DERECHO DE PROBAR ADMINISTRATIVAMENTE O JUDICIALMENTE, LA REALIDAD DE LA OPERACIÓN, A FIN DE QUE NO SE LES EXIJA EL PAGO DEL IMPUESTO".

II - LOS CUATRO MIL COLONES EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO, REPRESENTAN UNA CANTIDAD MÍNIMA, QUE VIENE DESDE 1936; DEBE ESA EXENCIÓN SER DE  $\phi$ 10,000, POR LO MENOS.

III - EL ART. 6 DEBE SUSTITUIRSE POR LAS RAZONES DADAS EN EL CAPÍTULO EN QUE HABLAMOS SOBRE LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES; PODRÍA REDACTARSE ASÍ: "CUANDO DENTRO DE UN PLAZO DE 20 AÑOS SE HAGAN VARIAS DONACIONES POR UNA MISMA PERSONA A FAVOR DEL MISMO DONATARIO, PARA LA APLICACIÓN DE LAS CUOTAS SE SUMARÁN TODAS LAS DONACIONES HABIDAS DENTRO DE ESE TÉRMINO, SIEMPRE QUE ENTRE UNA Y OTRA MEDIE UN PLAZO NO MAYOR DE 5 AÑOS, Y SE ATENDERÁ AL MONTO TOTAL DE LAS DONACIONES. A ESE EFECTO, AL LIQUIDARSE EL IMPUESTO CAUSADO POR CADA DONACIÓN, A PARTIR DE LA SEGUNDA, SE TOMARÁ EN CUENTA EL VALOR DE LAS ANTERIORES, PERO EN ESTE CASO SE BENEFICIARÁ EL IMPUESTO PAGADO POR CADA UNA DE LAS DONACIONES QUE PRECEDAN.

EL PLAZO DE 20 AÑOS A QUE SE REFIERE ESTE PRECEPTO, SE CONTARÁ A PARTIR DE LA FECHA DE LA PRIMERA DONACIÓN. PASADOS 5 AÑOS ENTRE UNA DONACIÓN Y LA SIGUIENTE, ÉSTA VOLVERÁ A TENER EL CARÁCTER DE PRIMERA Y ASÍ SUCESIVAMENTE."

EL ART. 9, QUE TRATA DEL FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD, PODRÍA CAMBIARSE POR EL SIGUIENTE, QUE CONSIDERAMOS MÁS JUSTO:

"LAS DONACIONES REALES O PRESUNTAS DE CUALQUIERA DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD, CAUSARÁN IMPUESTO EN LA SIGUIENTE FORMA: SI LA DONACIÓN FUERE DE LA NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DEL USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN, EL IMPUESTO SE CAUSARÁ SOBRE EL VALOR DE LA PLENA PROPIEDAD; SI LA RESERVA FUERE DE LA NUDA PROPIEDAD, SE CAUSARÁ EL IMPUESTO SOBRE EL USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN, PERO A LA MUERTE DEL NUDO PROPIETARIO, SE CAUSARÁ EL IMPUESTO SOBRE LA NUDA O LA PLE-

NA PROPIEDAD QUE EXISTIERE EN SU PATRIMONIO, Y SI LA DONACIÓN FUERE DE LA NUDA PROPIEDAD A UNA PERSONA Y DEL USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN A OTRA, EL IMPUESTO SE CAUSARÁ COMO SI SE TRATARA DE SEPARACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD - EN ASIGNACIONES POR CAUSA DE MUERTE."

EN LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES, DEBE HABER UN ARTÍCULO QUE DIGA: "CUANDO POR CAUSA DE MUERTE SE ASIGNE A VARIOS ASIGNATARIOS EL USUFRUCTO, EL - USO O LA HABITACIÓN, CADA UNA DE TALES ASIGNACIONES CAUSARÁ EL IMPUESTO POR SEPARADO, DE ACUERDO CON LAS TARIFAS DE LEY, EN PROPORCIÓN A LOS RESPECTIVOS DERECHOS, Y TOMANDO EN CUENTA LA EDAD DEL RESPECTIVO ASIGNATARIO, SI FUERE EL CASO.

LA MISMA DIVISIÓN SE HARÁ ENTRE LOS VARIOS ASIGNATARIOS DE LA NUDA PROPIEDAD."

COMO COMPLEMENTO DE LOS ARTÍCULOS PROPUESTOS, DEBE DICTARSE UNO QUE, MÁS O MENOS, DIGA:

"CUANDO EN UNA ASIGNACIÓN POR CAUSA DE MUERTE O EN DONACIÓN ENTRE VIVOS, SE ESTABLEZCA LA SEPARACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD Y LA ASIGNACIÓN O DONACIÓN SEA VITALICIA, EL IMPUESTO SE CAUSARÁ DESCOMPONRIENDO EL VALOR DE LA - PLENA PROPIEDAD DE ACUERDO CON LA ESCALA SIGUIENTE:

| EDAD DEL ASIGNATARIO DEL USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN | VALOR DEL USUFRUCTO, USO O HABITACIÓN | VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD |
|--|---------------------------------------|----------------------------|
| 20 AÑOS O MENOS                                      | 10 %                                  | 30 %                       |
| MÁS DE 20 AÑOS Y NO MÁS DE 30                        | 60                                    | 40                         |
| MÁS DE 30 Y NO MÁS DE 40                             | 50                                    | 50                         |
| MÁS DE 40 Y NO MÁS DE 50                             | 40                                    | 60                         |
| MÁS DE 50 Y NO MÁS DE 60                             | 30                                    | 70                         |
| MÁS DE 60 Y NO MÁS DE 70                             | 20                                    | 80                         |
| MÁS DE 70  | 10                                    | 90                         |

CUANDO TALES ASIGNACIONES SEAN TEMPORALES, EL USUFRUCTO, USO O HABITACION CAUSAN IMPUESTO SIN TENER EN CUENTA LA EDAD DEL USUFRUCTUARIO, SOBRE UN 30% DEL VALOR DE LA PLENA PROPIEDAD POR CADA PERÍODO DE 10 AÑOS O FRACCIÓN, LA ASIGNACIÓN DE UNO DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD SEPARADA A FAVOR DE PERSONAS JURÍDICAS, SIN TIEMPO DETERMINADO PARA SU DURACIÓN, SE CONSIDERARÁ COMO TEMPORAL Y PARA EL LAPSO DE 30 AÑOS.

LAS DONACIONES DE CUALQUIERA DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD, CAUSAN IMPUESTOS SOBRE EL VALOR DE LA PLENA PROPIEDAD."

PODRÍA, INCLUSO, LEGISLARSE EL ARTÍCULO QUE TRATA DEL FRACCIONAMIENTO DE LA PROPIEDAD, EN LA FORMA QUE LO HACE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES DE MÉXICO, QUE CITAMOS EN EL CAPÍTULO X.

IV - EL ART. 10, QUE HABLA DE DONACIONES CONDICIONALES, AL DECIR: "EN LAS DONACIONES BAJO CLÁUSULA RESOLUTORIA, PAGARÁN EL IMPUESTO COMO SI FUESEN PURAS Y SIMPLES; Y EN LAS SUSPENSIVAS, PAGARÁ EL IMPUESTO EL QUE ESTÉ EN POSesión DE LOS BIENES, SALVO EL CASO EN QUE EL DONANTE HAYA EXPRESADO QUIÉN DEBA PAGAR EL IMPUESTO".

EN ESTE CASO, SI LA CONDICIÓN RESOLUTORIA SE CUMPLE, TIENEN LOS BIENES DONADOS QUE VOLVER AL DONANTE. HABIENDO EL DONATARIO PAGADO EL IMPUESTO, ¿EN QUÉ SITUACIÓN QUEDARÍA YA QUE EN DEFINITIVA NO ENTRÓ A SU PATRIMONIO LO QUE RECIBIÓ EN DONACIÓN?

OTRO PROBLEMA SE PRESENTA SIENDO SUSPENSIVA LA CONDICIÓN, POR ELLO PROPONEMOS QUE EL CITADO ART. 10, SEA SUSTITUIDO POR LOS SIGUIENTES: "PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, LAS DONACIONES BAJO CONDICIÓN, O A DÍA CIERTO PERO INDETERMINADO, O A DÍA INCIERTO PERO DETERMINADO, SE CONSIDERARÁN COMO PURAS Y SIMPLES, Y EL GRAVAMEN RECAERÁ SOBRE LA PERSONA EN CUYO PODER QUEDE LA ASIGNACIÓN O DONACIÓN, SEA O NO A TÍTULO DE PROPIEDAD, Y SEGÚN SU PARENTESCO CON EL CAU--

SANTE O DONANTE; PERO AL CUMPLIRSE LA CONDICIÓN O AL LLEGAR EL DÍA, SE PRACTICARÁ UN NUEVO AVALÚO, SE HARÁ NUEVA LIQUIDACIÓN TENIENDO EN CUENTA EL GRADO DE PARENTESCO DEL DONANTE CON EL DONATARIO Y SE EXIGIRÁ A ÉSTE EL IMPUESTO. UNA VEZ RECAUDADO SE DEVOLVERÁ AL ANTERIOR LO QUE HAYA PAGADO POR IMPUESTO, DESCONTÁNDOLE LO QUE LE CORRESPONDA COMO USUFRUCTUARIO EN EL LAPSO EN QUE PERMANECIÓ LA COSA EN SU PODER, A MENOS QUE DE ACUERDO CON EL CONTRATO, LA HAYA DEVUELTO CON FRUTOS DEBIDAMENTE COMPROBADOS, EN CUYO CASO SE LE DEVOLVERÁ ÍNTEGRAMENTE LO PAGADO".

OTRO ARTÍCULO: "EN LAS DONACIONES A DÍA CIERTO Y DETERMINADO, SE EXIGIRÁ EL IMPUESTO SIMULTÁNEAMENTE A LOS DONATARIOS EN CONSIDERACIÓN AL TIEMPO QUE CADA UNO HAYA DE TENER LA COSA EN SU PODER. EN ESTE CASO SE ESTIMARÁ QUE EL USUFRUCTO TIENE UN VALOR IGUAL AL TREINTA POR CIENTO DEL VALOR DE LA PLENA PROPIEDAD, POR CADA PERÍODO DE DIEZ AÑOS O FRACCIÓN".

V - DEBEN DESAPARECER LAS ATRIBUCIONES DEL REPRESENTANTE DEL FISCO, YA QUE LAS FUNCIONES DE ÉL NO SE JUSTIFICAN EN LA ACTUALIDAD. ANTES, COMO SABEMOS, TENÍA INGERENCIA DIRECTA EN LA TASACIÓN DEL IMPUESTO, QUE SE HACÍA JUDICIALMENTE. AHORA SÓLO SE LE DA TRASLADO DE LA SOLICITUD CON QUE SE INICIAN LAS DILIGENCIAS Y PUEDE PROPONER VALÚOS, PERO ESTO ES SECUNDARIO, YA QUE QUEDA AL ARBITRIO DEL DELEGADO ACEPTARLOS O NO, Y EN LA REALIDAD, SIEMPRE SE PROMUEVE LA INVESTIGACIÓN PERICIAL. EN CASO DE MORA, EL JUICIO EJECUTIVO CORRESPONDIENTE, PODRÍA INICIARLO EL FISCAL GENERAL DE LA REPÚBLICA, ANTE EL JUEZ GENERAL DE HACIENDA.

VI - EL PROCEDIMIENTO PARA LA TASACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO DEBE MODIFICARSE SE SUSTANCIALMENTE, EVITANDO LA PRÁCTICA DEL DELEGADO QUE PERMITE QUE LOS PERITOS SE CONSTITUYAN EN TRIBUNAL Y PRACTIQUEN ELLOS, EN FLAGRANTE VIOLACIÓN DE LA LEY, LA INVESTIGACIÓN Y VALÚO SIN SU PRESENCIA.

VII - OPINAMOS QUE LO MÁS ACERTADO SERÍA QUE LOS DELEGADOS FISCALES TUVIERAN CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES, IGUALES ATRIBUCIONES QUE LAS QUE TIENEN CON RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

TAMBIÉN ES CONVENIENTE QUE PARA EL PAGO DE DICHOS IMPUESTOS SE ADOpte EL SISTEMA EMPLEADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: EL OBLIGADO SE COMPUTA EL IMPUESTO DE CONFORMIDAD CON EL VALÚO QUE ÉL DE A LOS BIENES, QUEDANDO A SALVO EL DERECHO DEL FISCO PARA PROMOVER, OPORTUNAMENTE, LA INTERVENCIÓN PERICIAL Y PUDIENDO, SI EL CASO LO AMERITA, EMITIR IMPUESTOS COMPLEMENTARIOS, CON LAS MULTAS DE RIGOR, QUE SERÍAN FUERTES, PARA EVITAR LA BURLA A LOS INTERESES FISCALES. ADEMÁS EN ESTA FORMA INGRESARÍAN MÁS RÁPIDAMENTE A LAS ARCAS FISCALES, - LOS IMPUESTOS PROCEDENTES DE DONACIONES.

VIII - EN CUANTO A LOS RECURSOS, TAMBIÉN PROPONEMOS QUE SE REGULEN COMO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ADAPTÁNDOSE LOS ARTS. 69, 70, 71 Y 72, - QUE TRATAN DE LOS RECURSOS DE RECTIFICACIÓN, QUEJA, APELACIÓN Y RECURSO DE HECHO, LOGRÁNDOSE ASÍ UNA MAYOR JUSTICIA IMPOSITIVA, TANTO PARA EL CONTRIBUYENTE COMO PARA EL FISCO. DEBE, ADEMÁS, AMPLIARSE LAS ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE APELACIONES, PARA QUE ENTRE EN LA ESFERA DE SU COMPETENCIA TODO LO RELACIONADO CON LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES.

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

---

|  |                              |
|--|------------------------------|
| ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS | ERNESTO FLORES ZAVALA        |
| HACIENDA PÚBLICA                         | C.T. EHEBERG                 |
| FINANZAS PÚBLICAS E INGRESO NACIONAL     | HAROL M. SOMERS              |
| HACIENDA PÚBLICA                         | URSULA K. HICKS              |
| LA HACIENDA SOCIAL                       | VICENTE GAY                  |
| MANUAL DE DERECHO FINANCIERO             | ENRIQUE PIEDRABUENA, RICHARD |
| DERECHO ADMINISTRATIVO                   | GABINO FRAGA                 |
| DERECHO ADMINISTRATIVO                   | DIEGO TOBÓN ARBELAEZ         |
| CIENCIA DE LA HACIENDA                   | LUIGI EUNAUDI                |
| IMPUESTO SOBRE LA RENTA                  | ALFONSO MOISÉS BEATRIZ       |
| PRINCIPIOS DE HACIENDA                   | EHEBERG BOESLER              |
| PRINCIPIOS DE HACIENDA PÚBLICA           | GABRIEL FRANCO               |
| EL IMPUESTO SOBRE LAS HERENCIAS          | LUCAS BELTRÁN FLORES         |
| PRINCIPIO DE CIENCIA DE LAS FINANZAS     | BENVENUTO GRIZIOTTI          |

### TESIS DOCTORALES

|   |                       |
|---|-----------------------|
| CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS                   | EDGARDO GUERRA HINDS  |
| CRÍTICA A NUESTRA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES             | LUIS GERMAN RODRÍGUEZ |
| LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES                               | FERNANDO CASTILLO H.  |
| ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA | JORGE ALBERTO HUETE   |

---

.....