

7
343.052
L 258a
1969
F.F. y C.S.
6/11

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

ANALISIS DE LOS SUJETOS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PRESENTADA POR:

ANTONIO LINQUI VELASQUEZ

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

AGOSTO 1969

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA





UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y

CIENCIAS SOCIALES



ANALISIS DE LOS SUJETOS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PRESENTADA POR:

ANTONIO LINQUI VELASQUEZ

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

AGOSTO 1969

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA

Donatino / A. C. U. / 10 - IX - 69 # 22371

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR: JOSE MARIA MENDEZ

SECRETARIO GENERAL:

Dr. JOSE RICARDO MARTINEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIAS Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

Dr. RENE FORTIN MAGAÑA

SECRETARIO:

Dr. FABIO HERCULES PINEDA

JURADOS EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

Presidente: Dr. Armando Napoleón Albanez
1er. Vocal : Dr. Francisco Bertran Galindo
2o. Vocal : Dr. Javier Angel

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

Presidente: Dr. Gabriel Gallegos Valdes
1er. Vocal : Dr. José Romco Flores
2o. Vocal : Dr. Ricardo Romero Guzmán

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

Presidente: Dr. Jorge Alberto Hernández
1er. Vocal: Dr. Miguel Angel Granillo
2o. Vocal : Dr. Guillermo Manuel Ungo

ASESOR DE TESIS:

Dr. Javier Angel

TRIBUNAL CALIFICADOR DE LA TESIS

Presidente: Dr. Francisco Bertrand Galindo
1er. Vocal: Dr. Salvador Navarrete Azurdia
2º.- Vocal: Dr. José Salvador Soto



DEDICO ESTA TESIS:

A la memoria de mi inolvidable padre

ALBERTO LINQUI

y a la de mi hermano mayor

ROBERTO

A mi abnegada madre:

ANA EGRISELDA VELASQUEZ v. de LINQUI

A mis hermanos, especialmente a:

CARMEN, EMILIA Y EVA

A mis hijos:

ANA JUDITH, ABEL ALBERTO, DEBORAH CAROLINA

y ARTURO ANTONIO

A mi esposa:

BLANCA ARGENTINA

A mi demás familia y amigos.

.
..
+1++++
++++
++
+

CON ESPECIAL DEDICACION Y CARIÑO A:

Dr. FRANCISCO CALLEJAS PEREZ

FELIPE ABELARDO MENDOZA

Y

Dr. GUILLERMO MANUEL UNGO

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I	2
Concepto de Impuesto (2) - Concepto de Impuesto sobre la Renta (4) - Relaciones Jurídicas derivadas de la Aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta (18) - Obligación Tributaria (24) (- Elementos. <u>Sujeto Activo</u> (28) - <u>Sujeto Pasivo</u> (31) - <u>Sustitutos</u> (36) - <u>Responsables</u> (38) - <u>Objeto</u> (39) y <u>Causa</u> (41)	<i>Doc. 1/10/14</i>
CAPITULO II	44
Los Sujetos en la Obligación Tributaria. Consideraciones Generales (44)	<i>F. Ricard</i>
CAPITULO III	47
<u>Sujeto Pasivo del Impuesto. Persona Natural</u> (47) - Nacional - Extranjera - Domiciliada - No Domiciliada -- Domicilio según el Derecho Común (48) - y Domicilio, para efectos fiscales (51) Tratamiento.	<i>v. 1/1/14</i>
CAPITULO IV	63
Sujetos Pasivos del Impuesto. (Continuación). <u>Persona Jurídica de Derecho Público</u> (63) - <u>Persona Jurídica de Derecho Privado con fines de lucro</u> (64) - Tratamiento.	<i>Ricard</i>
CAPITULO V	71
Sujetos Pasivos de Impuesto. (Continuación) <u>Sujetos Especiales</u> : a) <u>Personas Naturales No Domiciliadas en el País como integrantes de Conjunto</u> (71) - Sucesiones (72) Fideicomisos (77) Diferentes tratamientos.	<i>Avp</i>
CAPITULO VI	81
Determinación del Contribuyente (81) - Conclusiones (88)	

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

No sólo por un requisito del Estatuto Universitario de presentar una tesis Doctoral, sino que por íntimo convencimiento producto de mi propia experiencia, considero que en nuestro medio, al Derecho Tributario, no se le ha dado la importancia que merece, debido a que las personas versadas en el Derecho han pretendido interpretarlo, dentro de los estrictos cánones del derecho común, sin reconocer que esta materia tiene sus propios principios y fundamentos y que personas ajenas al Derecho, a fuerza de leer tantas veces las leyes vigentes, al momento, han pretendido ser los exponentes de la misma.

En el presente trabajo, trataré de exponer brevemente, principios doctrinarios sobre el Derecho Tributario y me referiré especialmente a la Ley de Impuesto sobre la Renta, adecuando el tema a la misma y evitar en lo posible la cita de autores y expositores, por que toda ella esta abonada de sus ideas y pensamientos; por consiguiente, no pretendo ser autor-legítimo de este desarrollo, por que ha sido entresacada de notas bibliográficas; por lo tanto pido se me juzgue con simpatía por esta labor.

CAPITULO I

I.- Concepto de Impuesto sobre la Renta. II.- Relaciones Jurídicas derivadas de la Aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta. III.- Obligación Tributaria. Elementos. IV.- Sujeto Activo. V.- Sujeto Pasivo. VI.- Objeto y VII.- Causa.

CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para comprender el concepto del Impuesto sobre la Renta, veamos primero, brevemente un concepto de Impuesto, en general. Así:

CONCEPTO DE IMPUESTO

El Estado, necesita recurrir a todos los individuos que encuentran bajo el imperio de su soberanía, a fin de obtener su aporte financiero, para cubrir el costo de creación y funcionamiento de los servicios públicos; para tal fin, todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con dinero para con el Estado, y que el Gobierno lo administre aplicándolo al funcionamiento regular del servicio público. Pero ese dinero, que el Estado exige a sus nacionales, no lo obtiene en base de medidas de preponderancia o de arbitrariedad, sino que el pueblo a través de sus representantes, (la Asamblea Legislativa) (1) es quien mide las necesidades y determina en definitivo los aportes que cada uno deben realizar. En efecto, si no existieran los impuestos, no podría existir los servicios públicos, reinaría el caos y la anarquía. Quizás, pudiéramos ima

(1) Constitución Política de El Salvador, Art.119.- No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.

ginarnos lo que sería si no existieran los servicios públicos: los hospitales, los tribunales de justicia, las escuelas, las vías de comunicación, etc. Todos estamos convencidos de la necesidad imperiosa de esos servicios, imprescindibles, como los alimentos, vestidos, techo, etc. La diferencia radica, claro está, en que mientras cada uno de nosotros puede adquirir alimentos, ropa o tener una casa, graduando sus gastos de acuerdo a los ingresos que obtiene, haciendo uso en fin, de su capacidad personal; ninguno de nosotros podría, por su sola cuenta, disponer de un servicio de policía, de justicia, de educación, pues ello sería extremadamente oneroso e inaplicable.

Es entonces, que convenimos en que sea el Estado, el que se encargue de coordinar la creación y funcionamiento homogéneo de los mismos, tratando de transformar en una sola opinión todos los juicios individuales; de allí pues, que si reconocemos como necesaria la existencia del Estado, debemos reconocer como necesario los servicios públicos, que el Estado organiza en beneficio de la colectividad, y así mismo, el impuesto, como una forma de recaudar fondos para financiarlas. Al decir impuesto, me estoy refiriendo en general, a toda clase de ingreso que los contribuyentes aportan al Estado, llámense, impuestos, tasas, contribuciones, etc. Ahora, ya en términos específicos, podemos decir que, "IMPUESTO" es un gravámen que el Estado impone sobre las economías particulares, sin ofrecerles individualmente un servicio en el momento en que requiere de ellos el pago del impuesto (1) ó "La cantidad de dinero que el

(1) Finanzas Públicas, La Teoría - Manuel Matus Benavente. Pág. 133.-

Estado exige de las economías privadas, en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual y destinada a financiar los egresos del Estado". Estas definiciones corresponden al impuesto como simple instrumento fiscal, para proporcionar ingresos al Estado y no considera, cuando con el impuesto se persiguen otros fines, que pueden llegar a desplazar la finalidad puramente fiscal, a fin de alcanzar otros, como económicos, sociales, etc., entonces podemos definir el impuesto, así: "Es la cuota de las rentas privadas, que el Estado exige de ellas en uso de su poder coercitivo, sin ofrecer un servicio o prestación personal en el momento del pago, y destinado a financiar sus egresos, ú obtener finalidades económicas o sociales, conjuntamente con el fin fiscal o con prescindencia de éste".

(1) Eheberg define el impuesto así: Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coercitivo, en forma y cuantía determinados -- unil -- eralmente y sin prestaciones especiales con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. "El Código Fiscal de la Federación Mexicana, (2) define el impuesto así: Son impuestos las prestaciones en dinero o en especies que el Estado fija -- unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

(1) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas - Ernesto Flores-Zavala.-

(2)

De las definiciones transcritas, podemos decir, que los mejores impuestos, serán aquéllos que emplean los siguientes objetivos:

- 1) Ser productivos,
- 2) Ser justos y cómodos y
- 3) Que sirvan para obtener determinados fines de política económica.

1) Esto deberá entenderse que los impuestos deberán producir lo suficiente para satisfacer y atender el funcionamiento de los servicios públicos. También, de suponerse que su recaudación represente un costo mínimo, por cuanto no sería procedente un impuesto que su costo fuera mayor y muy superior a la misma recaudación. Debe tenerse el cuidado de seleccionarse los impuestos que rindan, que sean productivos. Este principio se le conoce como "de la productividad del impuesto".

2) La Revolución Francesa, proclamó los principios de la Igualdad y Justicia, la estableció en todas las órdenes de la vida, y como consecuencia lógica, también en los impuestos, por lo que decimos: que todos debemos de pagar impuestos, pero dentro de ciertos límites y condiciones. Así, el que no tenga ningún poder económico, no debe pagar, el que tiene poco poder económico, debe pagar algo y así, en sentido ascendente hasta hacer pagar más impuestos a quienes más tienen. Ser cómodos, es decir, que sean molestos en lo más mínimo al contribuyente.

3) Esto significa, que deben los impuestos llenar o fijarse además de su finalidad fiscal, de llevar fondos al erario nacional; otros fines, como planificar su política, para obras públicas, educación, industrialización, evitar excesos,-

alentar inversiones, etc. y pueden distinguirse, en relación a los fines, los casos siguientes:

1) Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, solo obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos del Estado.

2) Impuestos con fines fiscales, pero su rendimiento se aplica a fines especiales.

3) Impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.

4) Impuestos que persiguen solo fines extra-fiscales, como impuestos de aduana, con aranceles proteccionistas a productos nacionales.

CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La norma jurídica que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, responde al esquema de toda norma jurídica, abstracta o general, la cual contiene dos elementos: 1) la Hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la vida social o relación social que prevee; y 2) la disposición o mandato, mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que derivan en el caso, de que se produzca el hecho previsto -- por la misma. La hipótesis o supuesto de hecho, es la percepción de renta o sea la actividad económica desarrollada por las personas para obtener ingresos, lo que la ley considera el "hecho imponible"; y el mandato de la norma, el efecto jurídico, es la obligación de pagar impuesto, por tal hecho, de donde se origina la deuda tributaria, con relación, a quien haya percibido renta y correlativamente, el crédito a favor del Estado.

La obligación de pagar el impuesto sobre la renta en El Salvador, tiene por base la situación de hecho que dicha ley establece, como creadora de tal obligación; de donde se desprende, que el hecho imponible o sea la obtención de renta, adquiere en la relación jurídica tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia, de que dicho impuesto sobre la renta solamente se debe, cuando se realiza el presupuesto de hecho, y de que la administración financiera no puede obligar al pago de dicho impuesto, a aquéllas personas las cuales no han realizado el hecho imponible.

Cuando una persona percibe renta, es decir, que realiza el hecho que la ley le dé el carácter de imponible o generador del crédito fiscal, se establece la relación jurídica tributaria, siendo los sujetos de la misma: el que percibe la renta, que es el sujeto pasivo o deudor del crédito fiscal y el acreedor del crédito fiscal o sea el sujeto activo o Estado.

De esta relación jurídica que está integrada por una compleja red de derechos y obligaciones, se ha creado el vínculo entre ambos sujetos, en virtud de la cual, una de ellas puede exigir o pretender el pago a lo que la otra está obligada.

El nombre que este impuesto lleva se ha tomado, en igual forma que el de todos los impuestos, al elemento objetivo que integra el hecho gravado y en razón de cual se establece el tributo.

Por lo dicho, comprendemos que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, su denominación se origina del elemento objetivo que considera "Renta" y ahora, mercede fijarle la debida im-

portancia a esa objetividad, pues élla enmarca siempre el campo de aplicación de la ley, fuera del cual, la norma no tiene ningún valor. Expuesto así, podemos decir, que la objetividad del hecho gravado, es la materia a que la norma legal se dirige, como la realidad o sustancia considerada apta y capaz, para imponer un gravámen, como el asunto o cosa en razón de la cual, nace la deuda del impuesto y que delimita el campo de aplicación de esta ley.

Para conocer que es lo que está afecto a la ley, y en razón de qué, cuando nace la obligación y los límites de dicha ley, es necesario determinar exactamente el concepto de "Renta" pues tan solo aquéllas objetividades que reúnan sus características, quedarán sujetas a sus disposiciones.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta no define lo que debe entenderse por "Renta" objeto de este impuesto, por lo que empezaré por recurrir a su sentido natural y obvio, según el Diccionario de la lengua: Renta: "utilidad o beneficio que rinde periódicamente una cosa o lo que de élla se cobra; suma de ingresos netos procedente de una fuente permanente o el acrecimiento patrimonial originado en el período económico, con inclusión de los ingresos esporádicos de toda clase".

Con el concepto de renta descrito, y dado que nuestra Ley lo ha omitido, veamos al concepto "técnico" que sobre la renta nos ofrece la ciencia de las finanzas.

Para tal fin, seguiremos al Profesor John F. Due, (1)- que nos presenta dos conceptos que sirven de base para entender lo que es "Renta".

(1) Análisis Económicos de los Impuestos - John F. Due.-

El rédito como consumo más incremento neto del patrimonio.

La renta como ingreso económico de la persona en el período considerado, puede definirse más ampliamente como la suma algebraica de dos términos: 1) el consumo de las personas durante el período y 2) el incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dinero, al comenzar este período la persona tiene un patrimonio propio de un determinado valor. Goza de un determinado nivel de consumo en el período y al finalizar ese lapso posee un patrimonio neto de cierto valor, que puede ser distinto de aquél que tenía al comienzo. Si ha habido un incremento, su ingreso total del período se mide por el valor del consumo durante el período más el incremento en el valor de su patrimonio.

Ejemplo: (1) Un individuo gasta durante todo el año, la cantidad de ₡12.000.00 por concepto de consumos personales (alimentación suya y de su familia, ropa, vivienda, medicina, etc.), por otra parte, se sabe que al principio del año tenía un capital líquido de ₡100.000.00 mientras que al final del mismo año el mismo es de ₡150.000.00 o sea que ha habido un incremento neto de ₡50.000.00 en su patrimonio.

Así: de conformidad con la definición, renta de este señor se establece como sigue:

1) Consumo personal.....	₡ 12.000.00
más:	
2) Incremento neto del patrimonio "	50.000.00
Renta.....	" 62.000.00

(1) El Impuesto sobre la Renta en El Salvador. Tesis doctoral del Dr. Mario Alberto Fernández.-

Si un patrimonio neto ha disminuído, su ingreso neto es el valor de su consumo menos la pérdida de valor de su patrimonio, en este caso el consumo ha excedido de la renta.

Ejemplo: una persona ha tenido durante el año un consumo de \$40.000.00 (Alimentación, vestuario, vivienda, medicinas, etc.) por otra parte se sabe que al principio del año tenía un capital líquido de \$100.000.00, mientras que al final del mismo, su patrimonio es de \$75.000.00, o sea que ha tenido una disminución (o incremento negativo o decremento) de \$25.000.00.

Así de conformidad con definición, la renta de este señor se establece como sigue:

1) Consumo personal.....	\$ 40.000.00
2) Disminución del patrimonio....	" 25.000.00
Renta.....	" 15.000.00

Entendido así lo que es la renta, refleja el ingreso -- económico total ganado durante el período. En estos términos, -- la renta consiste en: 1) El monto total recibido de terceros du -- rante el período menos los gastos necesarios para la obtención -- de esa suma; 2) El valor de la actividad consuntiva de la perso -- na, excluída la derivada de la percepción de dinero o bienes de -- terceros durante el período, este elemento incluye como el va -- lor de uso de los bienes durables de consumo, el caso de la ca -- sa de habitación poseída y el valor de bienes y servicios de -- producción doméstica.

3) El incremento en el valor del activo poseído durante el período. La suma de esos tres términos debe igualar la renta considerada como suma de consumo más incremento neto en el pa -- trimonio, ya que la totalidad de los elementos que entren en --

los tres, debe emplearse o constituir actividad consuntiva o manifestarse como cambio en el patrimonio neto de la persona en el período.

La renta basada en el flujo de la riqueza

La legislación impositiva en E.U.A. y en Canadá, interpreta el concepto de rédito en relación al flujo de riqueza de ingresos monetarios o en especie hacia el contribuyente durante el período. En este caso de ingresos de factores realmente pagados en el período como salarios, sueldos, intereses y similares, así como también los beneficios de las empresas.

El uso de la definición del flujo de riqueza produce el mismo resultado que la del consumo más el incremento neto del patrimonio. No obstante, en dos aspectos básicos, el método de flujo de ingresos produce importantes diferencias en el tratamiento impositivo: 1) La imposición recae sobre el beneficio realizado pero no sobre el de mera valorización. Los incrementos en el valor de los bienes de capital poseídos son gravados solamente en el momento de la venta y así su mayor valor se identifica con una afluencia de dinero hacia el propietario, en lugar de computarse sobre la base de una revaluación anual de activo. 2) El impuesto es aplicable solamente cuando se verifica una transacción entre terceros y el contribuyente, ya que solo entonces existe un flujo de ingresos hacia el mismo. En esa forma el valor de los consumos, que una persona goza sin realizar un intercambio, no es imponible, por tanto, el valor lucrativo de la casa-habitación ocupada por el dueño se haya exenta, así como las verduras cultivadas por una persona en su huerta y casos similares".

Así, lo que la ley señala como elemento integrante de hecho, que genera el vínculo impositivo, sucesos que solamente dentro de la disciplina tributaria, producen un efecto jurídico, nos encontramos frente a las objetividades que hemos de conocer los con el nombre de "hechos tributarios". La importancia que debemos reconocerle a las objetividades, es de tal magnitud que podría afirmarse, que resulte difícil encontrar un impuesto, cuyo hecho gravado no esté representado o integrado por estas objetividades. Al hacer un análisis de hecho gravado en el Impuesto sobre la Renta, con solo el título y el Art. lo. de dicha ley, podemos adelantar que la principal objetividad que conforme el hecho gravado de este impuesto es el hecho tributario llamado "Renta". Así el Art. lo. dice: "pagarán sobre el total de sus rentas" "solo pagarán el impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional", y también dispone dicho artículo la exigencia de un elemento personal o sea la ocurrencia de la objetividad personal, en cuanto dice: "Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país". "Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador:" "Las personas jurídicas nacionales, y las extranjeras, domiciliadas o no en el país".

También, es esencial al concepto de Renta el de un período de tiempo, en que se produzca, sea anual, mensual, diario, etc. Por lo que debemos considerar que no hay fuente de renta, ni ninguna cosa que dé frutos, beneficios, utilidades, en forma instantánea y sin que transcurra un determinado tiempo. Por lo anterior, consideramos esencial y necesario al concepto mismo -

nada a la media noche del día en que termina el ejercicio de imposición correspondiente. Y la razón de ello, es que hasta la finalización del ejercicio, se sabe con certeza si el hecho es generador del crédito fiscal, es decir, si por el total de lo percibido en el transcurso del año, es deudor o no del impuesto. Y esto da origen a que hasta ese momento, nazca la obligación tributaria, salvo las excepciones, como cuando una persona natural muere, o una sociedad se disuelve, antes de esa fecha.

LAS FUENTES DE LA RENTA

Las fuentes de renta, que debemos distinguir, en primer término son: el patrimonio y la actividad personal; la activi-dad humana es siempre indispensable para producir cualquier clase de frutos. También ha de considerarse, que no es posible producir renta, sean de trabajo, de patrimonio, sin gasto alguno.- Toda actividad productiva consume energía y riqueza; no puede considerarse que haya algún rendimiento, si no después de su reposición de esos consumos. De allí, los conceptos de renta bruta, reducciones, renta neta o líquida, renta imponible.

Con lo dicho anteriormente, hemos de comprender, que para la aplicación correcta de la ley que nos ocupa y conocer la objetividad de la renta, debemos distinguir los elementos si---guientes: 1) la cosa productiva de la renta, o sea la fuente; - 2) la renta que produce y 3) el período dentro de la cual ha sido producido.

Con lo dicho anteriormente, respecto al concepto de renta, nos permitimos hacer un breve examen de las disposiciones de nuestra Ley.

Según el Art.10.- Determina que las personas naturales domiciliadas, pagarán sobre el total de las rentas obtenidas, - tanto dentro o fuera del territorio nacional. El Art.5 señala - las rentas que se reputan obtenidas en El Salvador. Y lo esen- - cial del artículo, está, en que nos señala las dos fuentes de - renta que ya mencionamos, el patrimonio, y las actividades rea- - lizadas o sea el esfuerzo humano.

El Art.7.- Amplía el campo de aplicación de la ley, y - con ello, deja establecido "que la renta bruta se determinará - sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingre - so" y recalca "Beneficios o utilidades, cualquiera que fuera su - origen". Así, deja claro, que nuestra ley grava la renta global, - que ningún ingreso, beneficio o utilidad deja de estar gravado, - y evitar así, de que por cuestiones o razones de terminología, - se puede evadir el impuesto.

Hemos dicho lo que la ley considera como Renta, ahora - veamos si regula o grava ingresos, que por sus características - deberán de regularse en forma especial.

El Art.14. Inc.10. regula, lo que conocemos con el nom - bre de Ganancia de Capital y que constituye un desarrollo del - Art.7 respecto al ingreso por ganancia de capital.

En la Ley de 1951, fué que por primera vez, se intentó - legislar este gravámen sobre las ganancias, digo intentó, por - que en dicha ley se remitía a una especial; que reglamentaría - la forma de computarla y establecer su gravámen; nunca se dió - la ley especial mencionada; y así, llegó hasta que la ley de -- 1963, que la incorpora en su propio cuerpo, no obstante, por re - forma posterior del Decreto 215, del 13 de diciembre de 1968 se

pretende nuevamente gravarla de una manera especial y reglamentar la forma de computarla; pero se deroga dicha reglamentación y vuelve a la forma original que estableció la ley. Esta ganancia de capital, constituye una clase especial de renta, no podemos darle el mismo tratamiento a las diferencias de valor de los bienes raíces, que obtiene el dueño cuando los enajena en más precio que el de su adquisición a la renta común y corriente. Esta diferencia, que es renta, pero que no es la misma, que la utilidad o fruto que producen los bienes raíces, como cuando las enajenaciones de tales bienes sean realizadas como una actividad productiva, de una persona natural o jurídica, que se dedica habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones de bienes, en tal caso, la cosa productiva no serán los bienes, objeto de las transacciones, sino la actividad y el capital empleado en esas operaciones, con el fin de obtener rendimiento, entonces, debe ser objeto de una regularización también especial.

Los premios de Lotería Podemos comprender, que los premios, de cualquier lotería constituyen renta de conformidad al Art.7o. de la Ley, en cuanto dice: "beneficios ó utilidades, cualquiera que sea su origen" aunque no son fruto de ninguna cosa productiva, son beneficios originados por la suerte, que tiene como origen una cosa incierta y como consecuencia creo, que debería también, ser objeto simplemente de un impuesto especial, y ser administrado, por la oficina que controla esos eventos y no estar en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por lo anteriormente expuesto, tenemos que Impuesto sobre la Renta es el gravámen que el Estado impone a todos los --

particulares, que perciben Renta o sea beneficios y utilidades, cualquiera que fuere su origen, cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

II-RELACIONES JURIDICAS DERIVADAS DE LA
APLICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en El Salvador, establece el tributo que lleva su nombre, las correlativas obligaciones tributarias, y tiene su origen única y exclusivamente en la misma Ley.

Sabemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene por objeto, hacer ingresar en las arcas del Estado, las cantidades de dinero necesarias para el cumplimiento de sus fines económicos y que, como consecuencia, está encaminada a crear una relación obligatoria, un vínculo jurídico en virtud de la cual, ciertas personas se verán en la necesidad de entregar al Estado cantidades de dinero. Para la eficacia de este fin, esto es, para asegurar por un lado el nacimiento del vínculo, y por el otro, para evitar que una vez nacidos se eludan sus consecuencias, la Ley del Impuesto sobre la Renta, ha establecido las obligaciones encaminadas a su cabal cumplimiento.

Estas obligaciones jurídicas están encaminadas a la creación del tributo, a establecer si se han cumplido las condiciones previstas para el nacimiento de la obligación tributaria, a determinar el monto de la deuda tributaria, a reglamentar su liquidación, etc.

La relación jurídica es entre la Administración Fiscal y los ciudadanos en general; al decir relaciones jurídicas entre la Administración Fiscal y los ciudadanos, debemos entenderlas siempre desde el punto de Derecho Público, en el que el Estado interviene en estas relaciones en su calidad de "ente sobe

rano" y no en un mismo plano de igualdad jurídica, con los ciudadanos, como en las relaciones de Derecho Privado.

Recordemos el concepto de lo que es una relación jurídica, lo que según la Filosofía del Derecho, (1) podemos definirla así: "como un vínculo entre personas en mérito de la cual, una de ellas puede pretender algo, o lo que la otra está obligada".

Con este concepto de relación jurídica, aplicándolo, a la ley, podemos considerarla como el vínculo entre el Estado, - sujeto activo, en virtud de la cual, puede pretender el pago o algo, del sujeto pasivo, o que éste está obligado.

Como ya hemos dicho, que el fin primordial del impuesto, es hacer ingresar fondos al Estado, la principal relación jurídica que se deriva a la aplicación de la misma, será que se establece entre el Estado y el sujeto pasivo del Impuesto y consecuentemente pueden surgir obligaciones accesorias, entre el Estado y terceros, para hacer eficaz la obligación principal.

Para la Ley, sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el que jurídicamente debe de pagar la deuda tributaria, al decir, jurídicamente, es para designar expresamente que en ello, solo comprende al contribuyente de derecho y no le interesa en lo absoluto el contribuyente de hecho; que puede como ya sabemos, no coincidir con el primero, por el fenómeno de la traslación del impuesto.

La aplicación de los impuestos motiva el nacimiento de un núcleo de relaciones entre la Administración Fiscal y el contribuyente. Desde el punto de vista del derecho público se nie-
++
(1) Filosofía del Derecho- Giorgio del Vecchio.-

ga la existencia de la relación jurídico tributaria por no existir nada más que la imposición de parte de la Administración y los derechos públicos subjetivos por parte del contribuyente .-

"El Profesor Fenech (1) estudia, hasta tres relaciones: la Pretributaria, la Principal y la Dependiente. "La relación Pretributaria" se refiere a la obligación de declarar que tiene el sujeto pasivo del impuesto y que viene a engendrar la relación jurídica tributaria principal, de acuerdo con el conjunto de derechos imponibles para el gravámen que corresponde aplicar. De este modo, la relación jurídica pretributaria vendrá a ser un presupuesto más para el nacimiento inmediato de la genuina relación jurídicotributaria. "La relación jurídicotributaria principal", para dichos tratadistas, sería la que surge como consecuencia del llamado acto de imposición, o sea, aquel acto administrativo que determina el importe del tributo que ha de satisfacer el sujeto pasivo del impuesto. Por lo tanto, esta relación jurídica sería la determinante de la obligación fiscal principal: la de satisfacer el gravámen, y, por último, llaman "relación jurídicotributaria dependiente" a la que puede establecerse a título subsidiario por impago de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo principal o en el primer lugar llamado a satisfacerlo.

Estas relaciones dependientes o subsidiarias surgirán por insolvencia o desaparición del sujeto pasivo, en primer grado obligado a abonar la deuda contributiva. Frente a esta postura está la de los autores, que, siguiendo a Pugliese, Giannini, etc., estiman existe una sola relación jurídicotributaria,

(1) Nueva Enciclopedia Jurídica- F. Seis Editor.-

sin perjuicio de que en sus vicisitudes aparezcan hasta tres etapas que la integran sin menos-cabo de su misma unicidad. En verdad, la relación jurídicotributaria, así entendida, viene a ser como un proceso de actuaciones a cargo de la Administración y a cargo del contribuyente, en las que se persigue el fin de aplicar el impuesto a la existencia de la deuda tributaria resultante como razón fundamental. Siguiendo esta doctrina, advertimos tres etapas fundamentales: la situación base de imposición, el acto de imposición y la desvinciación de responsabilidades, que vienen a jalonar el desarrollo de la relación jurídicotributaria establecida entre la Administración y el contribuyente, como consecuencia de la aplicación de un gravámen.

La relación jurídicotributaria nace al darse la situación base de imposición prevista por la ley para un determinado tributo. Tan pronto como se da la situación base de imposición surge de momento la obligación de declararla a la Administración Fiscal. La relación jurídicotributaria ha nacido. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria. (desde el opuesto punto de vista a que antes hemos aludido, define Allorio el acto de imposición como resolución con la cual la Administración Fiscal constituye la relación jurídicotributaria). Como vemos en esta misma definición profesa que la relación obligatoria tributaria nace al declarar la Administración el importe de la deuda fiscal?

Por el acto de imposición, pues, la Administración se-

limita a señalar el importe de la pretensión tributaria del Estado con referencia a una determinada situación base.

Así como hemos mencionado anteriormente, que además de la relación jurídica tributaria principal, que se establece entre el contribuyente y el Estado, existen otras obligaciones, - entre el Estado y los ciudadanos en general, en varias disposiciones tanto de la ley como de su reglamento, de contenido vario, dirigidas a diversos sujetos y ordenadas, con el fin de hacer eficaz la obligación principal de dar o pagar. Estas disposiciones a que hemos aludido y que establecen obligaciones accesorias pueden ser de tres clases:

a) Preceptos de hacer. Conciernen principalmente a la determinación del impuesto, o sea a la obligación principal, -- por ejemplo: la obligación que establece la ley de declarar, de dar informes, de llevar registros especiales o contabilidad, de retener, suministrar datos o informes etc.

b) Preceptos de no hacer. Se refieren casi todos a la represión de las evasiones fiscales, por ejemplo: no cambiar el ejercicio fiscal sin autorización, no cambiar sistemas de contabilidad, etc.

c) Preceptos de tolerar. Que tienen por objeto asegurar el conocimiento y determinación de la obligación principal, como por ejemplo: la obligación de tolerar controles, inspecciones, etc.

Todas estas relaciones, hacen nacer tantas obligaciones tributarias, subordinadas a la obligación de pagar el impuesto; pero todas ellas independientes y autónomas entre el sujeto activo y el pasivo o terceros. Y así, podemos explicarnos-

la razón, como pueden llegar a ser sujetos de la obligación tributaria, los terceros que no intervienen en el acto o hecho generador del crédito fiscal, como son los terceros, los sustitutos o responsables.

III- OBLIGACION TRIBUTARIA

Podemos adelantar, que la obligación tributaria no se diferencia fundamentalmente de cualquiera otra obligación; ya que es un vínculo jurídico, que coloca a determinadas personas en la necesidad de entregar algo, respecto a otras personas también determinadas. Los elementos de la obligación tributaria, en algunos casos, no tienen los mismos alcances del resto de las obligaciones por ejemplo, tratándose de las personas obligadas, en la relación tributaria, existen ciertos "entes" o ciertos patrimonios elevados a la categoría de sujetos de derechos; no obstante, no serlo para el resto de las disciplinas jurídicas y el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, está reservado exclusivamente a los entes públicos y principalmente al Estado. Y el objeto de la relación jurídica tributaria, es siempre de dar una cantidad de dinero y nunca de hacer o no hacer, salvo como obligaciones accesorias de la principal como ya se ha dicho.

De conformidad con nuestro Derecho Positivo, las obligaciones nacen de los contratos o sea el concurso real de las voluntades de dos o más personas, ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga como en los cuasi contratos; o de un hecho que se ha inferido injuria o daño como en los delitos, o cuasidelitos o faltas y por disposición de la ley, como entre padres é hijos.

Sin embargo, algunos autores, restringen las fuentes de las obligaciones a los contratos y a la ley. El contrato es fuente directa de obligaciones, por voluntad de las partes que lo celebran. Pero, en los cuasi contratos, delitos, cuasidelitos,

el hecho no está en si destinado a crear obligaciones de naturaleza alguna, y- que por su sola ocurrencia, y prescindiendo de la ley, ninguna obligación resultaría. Y si ello ocurre, es por que la ley le dé ese efecto, de modo que resulte que es la ley en su último término, la fuente generadora de ese vínculo.

De igual forma, las obligaciones que tienen por fuente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, no existen ni n cen específicamente para determinados individuos, sino que es necesario - que ocurra o suceda el hecho o acontecimiento previsto por la ley; y ésta se limita, a señalar un estatuto jurídico para una- deta inada clase de acontecimientos previos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en ese momento dado, se encuentren- comprendidos de la norma, en la necesidad de ajustarse a élla - y cumplir con la obligación prevista. En conclusión, la ley tri- butaria, por sí sola, no impone a nadie en particular una obli- gación determinada sino que establece reglas destinadas a regu- lar cierta clase de hechos, y dispondrá que cuando los particu- lares lo realicen, estarán obligados a cumplir tales obligacio- nes ya establecidas.

Por lo anterior, decimos, que la obligación tributaria tiene por fuente mediana, la ley.

El proceso formativo de la obligación tributaria como- todos los fenómenos jurídicos, tienen su dinamismo; y la vida - de la relación del impuesto, se inicia con la promulgación de - la ley del impuesto, pero se integra a través de una larga se- rie de actos jurídicos que pertenecen al Derecho Tributario Ma- terial, formal y procesal. La fisonomía jurídica de la obliga- ción tributaria puede entenderse totalmente solo si se tienen -

en cuenta todas las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado y los contribuyentes, desde el momento en que se crea la norma de ley en la cual tiene su origen, hasta el momento en que se aplique mediante el cobro del tributo.

Es del caso aclarar, que aunque las obligaciones de derecho público, nacen por la voluntad unilateral del legislador y tutelan el interés directo del Estado, no quiere decir, que el legislador pueda crear de la nada, una obligación de este tipo, a su libre voluntad o albedrío, aún cuando se dé en forma de ley, sino que debe estar condicionada necesariamente a un hecho jurídico determinado, a la existencia de cierto índice de capacidad contributiva y siempre debe reunir una causa "ético-jurídico", (1) que la justifique.

Por cuanto se ha dicho, podemos decir, que la obligación tributaria, por ser obligación ex-lege - de derecho público, no puede nacer sino por la reunión de los presupuestos de toda obligación que se origina en la ley y que son:

1) Una ley, que vincule la existencia de un hecho determinado, con el nacimiento de la obligación para el sujeto pasivo y 2) Un hecho previsto por la ley como generador, en condiciones objetivas y subjetivas dadas, de la obligación tributaria.

Las condiciones objetivas se refieren a elementos independientes del sujeto pasivo y las subjetivas concurren a elementos propios de las personas o sujetos pasivos.

Esta distinción tiene su importancia pues, para el nacimiento de la obligación se tienen en cuenta, algunas veces, -

(1) Instituciones de Derecho Tributario - Mario Pugliese.-

solo las objetivas, otras solo las subjetivas o ambas al mismo tiempo. Como también, consecuentemente, para cuando se determinan ciertas exenciones fiscales, bien sean objetivas y subjetivas.

Por ejemplo, en ciertas leyes, se conceden exenciones en relación con el elemento objetivo, Ley de Fomento Avícola, - Ley de Fomento Industrial, etc., también, se conceden exenciones en relación con el elemento subjetivo, cuando se declaran exentas las personas, los sujetos del Art. 2. etc.

También hemos de considerar, que las obligaciones tributarias nacen directamente de la ley, pero es necesario que la autoridad administrativa las transforme de eventual, en actual. Así vemos, que según la Ley de Impuesto sobre la Renta, la obligación del sujeto pasivo nace directamente de la ley, cuando ha percibido renta durante el ejercicio, se presume que la obtiene a la media noche del último día del ejercicio fiscal, - pero hasta aquí, el Estado solo tiene un derecho potencial de determinarle el importe a pagar; el sujeto pasivo, tiene la obligación de informar o declarar al Estado o autoridad administrativa fiscal la renta obtenida es decir que la obligación pretributaria del sujeto pasivo es de hacer, luego al declarar, él mismo o el Estado le fija el importe del impuesto, esta obligación nace, de la determinación de la autoridad, entonces su obligación se convierte de "pagar", de dar, entonces tenemos la obligación está perfecta con todos sus elementos.

IV- EL SUJETO ACTIVO

En nuestro país, como en casi todas las legislaciones modernas los únicos sujetos activos de las obligaciones tributarias, son los entes institucionales que tienen la categoría de "Entes de derecho público", como son las municipalidades, para el caso.

No todo el tiempo, ha sido el Estado el único sujeto activo de la relación tributaria; antiguamente la iglesia católica imponía su propio impuesto; en la edad media, el señor feudal era sujeto activo de los impuestos que le dictaba a sus vasallos y en Roma, el Emperador vendía el derecho de cobrar impuestos a los señores y éstos adquirían el importe del mismo para su propio beneficio.

El Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado, y a él le corresponden los derechos inherentes a su calidad acreedor de las sumas debidas por el tributo; nos debemos tener en cuenta, que no siempre, es el beneficiado último, con el crédito correspondiente al tributo, sino que figura como parte en la relación jurídica tributaria y así mismo, como parte en la relación jurídica tributaria, tiene obligaciones que la misma ley le impone. La primordial, es la percepción de los impuestos, -- las gestiones para el cobro, para la liquidación etc., todas estas obligaciones, en estricto sentido, no son derechos como para un acreedor en el derecho privado, por que la misma ley fundamental, le impone tales cargas, luego, no es potestativo del Estado percibir los impuestos, hacer las gestiones de cobro o liquidarlo, es obligatorio de conformidad a la Constitución Po-

lético, Art.128.(1)

También tiene obligaciones secundarias, que tienen por objeto controlar, descubrir el nacimiento de la obligación, evitar evasiones del impuesto y facilitar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, etc.

Entendido así, el sujeto activo de la obligación tributaria como el Estado mismo, debemos ahora, distinguir las varias situaciones del Estado, en relación con el impuesto.

En primer término, vemos al Estado, en su calidad de "ente soberano", con capacidad de imponer y establecer la ley tributaria, esto es, el Poder Público en función legislativa, creadora de la norma. Luego, tenemos otra situación, una vez promulgada la ley se necesita ciertos órganos investidos de Poder Público, para observar y fiscalizar su estricto cumplimiento y así mismo a los funcionarios a quienes tiene que tener poder para desempeñar su cometido, en total, tasar o administrar el impuesto. Estos órganos y funcionarios, no son el sujeto activo de la relación tributaria, no representan al acreedor tributario, es decir, no representan al Estado en cuanto a acreedor.

Sus funciones consisten en la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de evitar la evasión fiscal y cumplimiento de las obligaciones accesorias. Es frente a estos órganos que los sujetos pasivos de las obligaciones tie

(1) Art.128.- "La Fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones: la Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, y además contribuciones cuando la ley lo determina.-

nen que hacer valer sus derechos, con ello se entienden desde el nacimiento de la obligación hasta la fijación del impuesto o liquidación del mismo, contra sus decisiones se impondrán los recursos o reclamos correspondientes, en estos casos, la situación es más compleja, la oficina interviene en los recursos, en los siguientes caracteres, como parte, en cuanto ha dictado la resolución que motiva el reclamo y de juez, en cuanto élla misma tiene legalmente que resolver el reclamo, esta dualidad, en la que interviene la Dirección General de Contribuciones Directas, (1) no representa al Estado, sino que es un órgano o Dependencia de éste y su estudio general será más propia del derecho administrativo que dentro de lo limitado del presente trabajo.

Y por último, tenemos que solo al Estado le corresponde la culpa de la subjetividad de la relación tributaria, entendido éste como soberano y no por sus órganos que intervienen en la relación tributaria.

+++

(1) Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones Directas. Art.4.- Corresponde a la Dirección General de Contribuciones Directas, aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos fiscales cuya tasación, supervigilancia y control le estén encomendados; y sus atribuciones son: a) hacer tasaciones, calificaciones y liquidaciones de impuesto, debiendo expedir y enviar a las oficinas correspondientes los Mandamientos de Ingreso.

V- EL SUJETO PASIVO

Entendemos por sujeto pasivo de la obligación tributaria, a toda persona natural o jurídica, que según la ley está obligada para con el Estado, a satisfacer un tributo y cumplir con los demás deberes accesorios, o sea, la persona que tiene que cumplir las obligaciones señaladas por la ley. Aquélla que figura como parte en la relación jurídica correspondiente, y, a quien corresponde el ejercicio de los derechos correlativos frente a la administración, sea en la parte o fase administrativa o contenciosa.

Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, son por tanto, términos equivalentes a los de acreedor y deudor.

CONCEPTO JURIDICO - CONCEPTO ECONOMICO

Debemos de hacer notar, ante todo, que en el lenguaje usual, suelen involucrarse, con frecuencia los conceptos jurídicos y los económicos, lo que da origen a confusiones. Así, en términos económicos, sujetos pasivos del impuesto, son en definitiva, las personas que soportan la carga tributaria, o sea, aquéllas, que real y definitivamente procuran con cargo a su patrimonio, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos, como se da en el caso de los impuestos que adieren al sueldo. (Impuestos indirectos, en que el vendedor aumenta el precio de la mercancía, el importe del tributo).

AMPLIACION DEL CONCEPTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA

De conformidad con la legislación civil, son o pueden ser sujetos de derecho, las personas, sean naturales o jurídicas.

No obstante, de que conforme el derecho común solo reconoce como sujetos de derecho a las personas, en la legislación tributaria se han creado ciertas ficciones, que obedecen a una necesidad y tienen por objeto, ampliar el concepto de sujetos de derecho. Así, la ley tributaria, crea obligaciones para ciertos patrimonios o para ciertas situaciones, que no tienen calidad de sujetos de derecho; en este tipo de construcciones jurídicas tributarias, se plantean situaciones parecidas a los derechos reales. Son creación de sujetos de derecho propia del derecho tributario, así, por ejemplo, tenemos el Sujeto Impuesto -- "La cesión", "Los Fideicomisos", en tales casos el impuesto deberá ser soportado por el patrimonio a que la ley se refiere, elevados para este efecto, en Sujeto de Derecho, debiendo actuar por intermedio de la persona natural a quien corresponde su representación.

Ahora bien, sabiendo que conforme el derecho común, solo las personas son sujetos de derecho, la razón jurídica para el Derecho Tributario, de elevar ciertos patrimonios a tal categoría, ha sido la necesidad que ha tenido en consideración el legislador, para estimar como sujetos de derecho, a patrimonios que normalmente carecen de personalidad. Así, podemos apreciar, que pueden existir patrimonios y actuar en la vida jurídica con capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representados. En el derecho civil, tenemos casos semejantes y -- ello nos servirá de pauta para comprenderlo mejor y estimar que no es exclusivo del Derecho Tributario, hacer uso de este tipo de construcciones jurídicas por ejemplo: de conformidad con el Art.480, dice: "se dará curador a la herencia yacente, esto es,

a los bienes de un difunto, cuya herencia no ha sido aceptada". Es con ello, que a una universalidad de bienes, o un patrimonio determinado, que en sí, no constituye ningún sujeto de derecho y por consiguiente no es persona, puede ser representada judicial o extrajudicialmente y los actos realizados por el curador, obligarán a la universalidad de bienes. También tenemos el caso del curador que se nombra al hijo póstumo, para la administración de los bienes que le corresponderían si nace vivo.

El Derecho Tributario se ha visto obligado y en la necesidad de valerse de este tipo de construcciones, aceptando -- las instituciones de esta índole de las otras ramas del derecho, ya creando otras nuevas que sirvan a sus particulares propósitos y necesidades. Así encontramos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que además de las personas naturales y jurídicas, --- existen ciertos patrimonios o asociaciones, que sin tener en el Derecho Común la calidad de persona, de sujetos de derechos y obligaciones, son sin embargo capaces de ser representados y se portar cargas tributarias por tener capacidad tributaria.

La Ley Tributaria considera varias calidades y atributos de los sujetos pasivos.

La capacidad jurídica de los sujetos

Siendo el Derecho Tributario una materia especial, debemos de considerar si la capacidad jurídica de los sujetos pasivos, es la misma a que se refiere el Derecho Privado, al respecto, podemos decir, que existen tres teorías, la primera, que establece que la capacidad en el Derecho Tributario debe ser la misma que la del Derecho Privado. Esta divide la capacidad de derecho en de goce y la capacidad de ejercicio o de obrar; en--

tendemos por capacidad de goce o derecho, aquélla que es suficiente para ser titular de derecho y obligaciones; y por la de ejercicio, la de poder ejercitar aquellos derechos. Así, podemos decir, que para tener la capacidad de goce basta con la misma existencia de ser humano, y para la capacidad de ejercicio - la misma ley exige ciertas condiciones, por ejemplo: la edad, - etc. La segunda, es que consideran que el Derecho Tributario debe crear sus propias normas, distintas a las del Derecho Privado, sus propias instituciones de la capacidad, especialmente para sus fines y adecuada a su naturaleza; y, La tercera y última, es que el Derecho Tributario debe servirse de la institución de la capacidad del Derecho Privado, pero adoptarla a sus propias necesidades y naturaleza, modificándole en ciertos aspectos para su propia conveniencia. Así, podemos señalar, que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, sigue esta última posición en cuanto a la capacidad.

La capacidad jurídica que se necesita para ser sujeto pasivo del Impuesto, es la capacidad de goce o derecho, es decir la capacidad de ser titular de un derecho. Así tenemos, que el menor puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, aunque para representarlo en el expediente o determinación del impuesto se haga por medio de su representante legal.

Otras cualidades del sujeto pasivo que el Derecho Tributario considera, son la edad, el sexo, el estado civil, la profesión, la nacionalidad y el domicilio.

La edad.- Influye en la imposición tributaria en algunos casos, provocando exenciones totales o consideraciones privilegiadas para la determinación de los tributos. Así: la Ley-

de Vialidad establece que están exentos del pago los profesionales mayores de 60 años que no sean capitalistas y los que no tengan un capital que exceda de Diez Mil Colones, y también con sidera una situación privilegiada, como en la misma Ley de Vialidad, cuando la edad influye para determinar el capital imponi ble, cuando es usufructuaria o dueña de una renta vitalicia, en que el valor de éste se determina en proporción a la edad del usufructuario o rentista vitalicio.

El Sexo.- Entre nosotros, esta calidad está considerada en la Ley de Vialidad, Art.21, #4, que por su escasa aplicación es poco conocido, y que declara exento del pago del impuesto a los mujeres y dice: "Las mujerés, los menores de 18 años y los estudiantes matriculados, cuyo capital no exceda de \$2.000.00 ni perciban sueldo mayor de \$100.00.

El Estado Civil.- La importancia del estado civil en la determinación del impuesto es limitada, y alcanza su mayor relevancia, en los impuestos sucesorales y de donación, en que éstos tienen su origen gravando hechos motivados por relaciones particulares, como en la sucesión, que grava la transmisión de bienes entre el causante y el heredero, influyendo el estado civil para darle privilegios o considerarlo titular de una obligación tributaria; como sujeto pasivo, para el caso de compraventa entre parientes en que presume la ley que es donación.

La Nacionalidad.- La nacionalidad es la sujeción de una persona a un Estado y en consecuencia, a toda su legislación y entre nosotros, para la Ley de Impuesto sobre la Renta no tiene relevancia por que la sujeción, es personal pero con crit er io de domicilio.

El Domicilio.- La influencia que tiene el domicilio para la determinación del impuesto, ha relegado a segundo plano, la calidad de la nacionalidad, dado que entre nosotros, el domicilio influye fundamentalmente para fijar la cuantía del Impuesto y su importancia, la encontramos en que el Estado cuenta como sujetos pasivos, a los que realmente permanecen dentro del territorio y no imponen tributos al domicilio que está ausente, cuando no se encuentra en el hecho generador del crédito fiscal, o sea, cuando el domiciliado está recibiendo beneficios del Estado, en cualquiera de sus servicios.

Sobre el domicilio, lo trataremos con amplitud más adelante.

EL SUSTITUTO

Conceptos: El sustituto de la obligación tributaria es una creación exclusiva del derecho tributario y desconocida en las otras disciplinas jurídicas. Y es un sujeto pasivo en ciertas relaciones jurídicas, en que no es el sujeto gravado ni que debe soportar la carga tributaria; pero como sujeto pasivo, figura en el desarrollo de la relación a satisfacer la obligación con sus propios bienes, sin perjuicio del traslado ó resarcimiento que pueda efectuar de la persona verdaderamente gravada. Puede decirse, que el sustituto, no es para la ley el verdadero sujeto gravado ni el deudor señalado para el pago del tributo, pero sustituye a éste, en las relaciones con la administración, ocupando íntegramente su lugar en el cumplimiento de todos los deberes y obligaciones legales. De esta situación es que deriva su nombre.

La razón o motivo de esta institución jurídica, es para mayor facilidad y simplicidad en la liquidación y recaudación del impuesto, al mismo tiempo de la seguridad y oportunidad para el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo. Por ejemplo: El Decreto Legislativo 609 de fecha 20 de mayo de 1966 publicado en el Diario Oficial No.91 Tomo 211 de 20 de mayo citado, en su artículo 10. Inc.1 dice: Toda sociedad anónima domiciliada en El Salvador, es responsable del pago de los impuestos sobre capitalización y mantenimiento de reserva, establecidos en los artículos siguientes y el Art.8 dispone: "La Sociedad deberá pagar los gravámenes establecidos en los Arts.2 y 3 de este Decreto, por cuenta del socio, dentro de los dos meses siguientes después de vencido el término para declarar. Aquí tenemos, que la Sociedad es el sustituto del verdadero sujeto pasivo que son los socios de la misma. También tenemos los casos de la Ley de Vialidad y los representantes de conjuntos, etc.

Nuestra ley, no obstante, que establece el sistema de retención de Impuesto sobre la Renta, tanto para sueldos de carácter permanentes como por pagos a personas naturales no domiciliadas, ó a grupos o conjuntos artísticos, las personas a quienes la ley le impone la obligación de retenerlos no les dá la categoría, sino que es una obligación especial, impuesta a la persona que hace el pago, sin ninguna relevancia entre el sujeto pasivo y el Estado, es decir, que a la persona que hace el pago, solo tiene la obligación de retener y enterarlo en la Colecturía respectiva; el sujeto pasivo, tiene obligación de declarar y pagar todas sus obligaciones como tal.

TERCEROS RESPONSABLES

Las leyes tributarias con el objeto de garantizar el máximo el cumplimiento de las obligaciones de esta especie, han inventado una modalidad especial, en que ciertas personas, que no son propiamente el sujeto pasivo ni el sustituto que ya hemos visto, las hace responsables del pago de los tributos y les impone ciertos deberes ya determinados expresamente como terceros que son, no tiene la categoría de sustitutos, ni toman el lugar del sujeto pasivo, sino que simplemente la ley los hace responsables del pago de la suma adeudada y las obligaciones que le impone están destinadas a facilitar la recaudación del tributo. Y tienen que estar expresamente determinadas por la ley y se deben a ciertas situaciones particulares en que se encuentran y son independientes del verdadero sujeto pasivo, pero si, aparece como obligación accesoria de la principal como ejemplo de responsables por deuda ajena, tenemos el caso, en los menores, en que el padre debe declarar la renta que derivan de los bienes, que goza el usufructo legal.

VI- CONCEPTO DEL OBJETO DEL IMPUESTO

Por objeto del impuesto, se entiende que es la actividad, situación o hecho tipificado en la ley fiscal como presupuesto para el devengo del impuesto.

Flores Zavala, (1) dice: "que el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Wagner define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual, da lugar al pago del impuesto.

Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, 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 ligada el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; así lo define Eheberg. Generalmente el objeto da 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 sucede en los impuestos de caritacion.

Pugliese (2) dice que " por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria, ya que no existe hoy tributos en especie debida por el sujeto pasivo de obligación misma" (al contribuyente).

(1) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas- Ernesto Flores Zavala.-

(2) Instituciones de Derecho Tributario.- Mario Pugliese.-

Nos hemos referido al objeto de la obligación principal, que es una obligación de dar, de contenido pecuniario, que pesa sobre el sujeto pasivo o sobre el responsable del mismo, pero como -- también hemos hablado de obligaciones accesorias que se derivan de la aplicación del impuesto. Tanto para el deudor del impuesto como para terceros extraños, cuyo objeto no es proporcionar recursos económicos al Estado, sino que asegurar el cumplimiento de la obligación principal, é impedir la evasión fiscal y el fraude.

VII- LA CAUSA EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La causa está regulada en el Código Civil, es un concepto propio de esta legislación, así dice: el Art.1338.- No puede haber obligación sin una causa real y lícita, pero no es necesario expresarla. La pura liberalidad o beneficio es causa suficiente.

Se entiende por causa, el motivo inmediato que induce a contraer la obligación y por causa ilícita la prohibida por la ley, o contraria a las buenas costumbres o al orden público.

Trasladándonos al campo del Derecho Tributario, vemos, que las obligaciones son impuestas por la ley. Sin importarle por lo nada el motivo inmediato que induce a cada contribuyente al contraerla; Mario y Héctor Fernández Provoste,(1) sostienen que las obligaciones tributarias no tienen causa, y dicen: "La obligación tributaria carece de causa.- Lo primero que nos saltará a la vista en este camino será que, por ser la causa un elemento de las obligaciones contractuales, ningún papel cumple en el estudio de las obligaciones que nacen de la ley. En efecto, sea la causa el motivo que induce al acto o contrato, como dice --- nuestro Código Civil, o sea el interés jurídico que conduce a contractar como lo han explicado los comentaristas del Derecho Privado, en ningún caso podremos encontrar este elemento en una obligación legal, ya que éstos no tienen origen en contratos -- que pueden ser motivados ni tampoco en actos o contratos en que medie un interés jurídico del obligado. Si quisiéramos en alguna forma señalar o buscar este elemento en la obligación tributaria, tendríamos en último término que adscribirlo a la ley, con

+++
(1) Principio de Derecho Tributario. Mario y Héctor Fernández Provoste.-

fundiendo lo que es la fuente mediata de la obligación con un elemento interno de ella. También podríamos recurrir a lo que hemos llamado hecho gravado y suponer que él constituye la causa de la obligación, pero, nuevamente encontraríamos que estamos frente a un requisito de existencia y no frente a un elemento interno del vínculo.

No obstante, hay autores y tratadistas que sostienen y defienden la teoría de la causa, y que estiman, que ésta es un elemento indispensable de la obligación tributaria. Así, Grizzetti y Pugliese, entre los más conocidos autores italianos, sostienen que la obligación tributaria no surge con la sola ocurrencia de la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo, si al mismo tiempo no ocurre este otro elemento, la causa, que consistiría en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de su pertenencia al consorcio social o por lo menos en su capacidad contributiva, que sería el índice de aquella participación.

Han criticado este planteamiento autores como Blumens-tein, Giannini y otros, quienes con toda razón, a nuestro modo de ver, sostienen que ninguna ventaja existe en tomar una institución del Derecho Civil, aplicable a los actos de voluntad y que tienen en él una configuración determinada, para trasladarle con el mismo nombre, pero con distinto contenido, al Derecho Público Tributario; y que, en cuanto se cree ver un elemento como la causa en este tipo de vínculo, consistente en las ventajas que derivan para un individuo su participación en el conglomerado social, o en su capacidad contributiva, no pasa de ser un buen deseo en orden a que las leyes sean justas desde el pun

to de vista ideal, lo que podrá constituir cuando más un principio de ética y una norma de conducta para el legislador pero -- que, creede en el tributo, nada indica que el nacimiento de la obligación prevista esté supeditado a una cierta justicia ideal".

CAPITULO II

Los Sujetos en la Obligación Tributaria. Consideraciones Generales.

Por Decreto Legislativo No.472 del 20 de Diciembre de 1963, se promulgó la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, que sustituyó al Régimen de 1951, contenido en el Decreto Legislativo No.520 del 12 de Diciembre de ese año, y que había sido, a su vez, objeto de varias reformas en 1953 y 1961.

En el Capítulo I.- Art.1 de la Ley, señala los sujetos de la misma, además de los sujetos ya indicados en este artículo, también ha creado en el Art. 19 un nuevo Sujeto de Impuesto.

Con lo dicho anteriormente, tenemos que nuestra ley, - considera sujetos del impuesto los siguientes:

- 1) Personas natural (Nacional o Extranjera) domiciliada.
- 2) Sucesiones Domiciliadas.
- 3) Fideicomisos Domiciliados.
- 4) Persona Natural (Nacional o Extranjera) No Domiciliada.
- 5) Fideicomiso No Domiciliado.
- 6) Personas Jurídicas (Nacionales o Extranjeras) Domiciliadas.
- 7) Personas Jurídicas (Nacionales o Extranjeras) No Domiciliadas; y
- 8) Conjuntos Artísticos y Deportivos.

Con la enumeración anterior de los sujetos señalados, - la Ley no ha seguido el criterio clásico de la división de los sujetos, en personas naturales y jurídicas ha dado existencia

legal para fines fiscales, otros entes que sin ser personas, -- las considera sujetos del impuesto, como son las sucesiones, -- los fideicomisos y los conjuntos artísticos y deportivos; y su tratamiento, en especial para cada uno, así, para los dos primeros los asimila a las personas naturales en cuanto se refiera a la liquidación del impuesto, pero no les otorga el derecho de deducirse el crédito básico, que dá para las personas naturales como cantidad mínima de existencia. Tomando la expresión "Crédito Básico" en el mismo sentido que se le dá a la "Deducción Básica".

Podemos adelantar, que el legislador ha seguido el criterio del "domicilio" de los sujetos que para determinar la cuantía del impuesto y no el de la nacionalidad, y en razón, de que contempla más la situación real para imponer su soberanía, -- así tenemos, que los nacionales que no tienen domicilio, ni residen en el territorio, no son sujetos del impuesto; como en otras legislaciones; dá un tratamiento diferente al domiciliado y al no domiciliado, sin ninguna relevancia, la nacionalidad del mismo.

Novedad de este artículo lo tenemos en la parte final del primer inciso, en que grava la renta obtenida dentro o fuera del territorio nacional. Decimos novedoso, por que la ley anterior solo grava la renta obtenida dentro del territorio nacional, y no las que se obtienen fuera del mismo; también llama la atención la particularidad que solo se refiere a las personas -- nacionales o extranjeras, deja fuera a las personas jurídicas, -- en razón de política fiscal, para fomentar la creación de éstas y en consideración, el auge industrial y comercial, de la inte

grafía económica centroamericana.

Respecto a lo dispuesto en el artículo 10. la ley señala que las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados, pagarán impuesto por la renta obtenida en El Salvador, Parece que el legislador, por un olvido no incluyó, también a la sucesión no domiciliada, digo esto, -- por que si interpretamos este artículo en armonía con los Arts. 39 y 41 vemos que regula el impuesto que deberán pagar, por lo que concluimos que las comprendió fijándole la tasa respectiva y además el Art.10. de la ley de 1951, estaba enunciada.

Esta omisión, ha dado motivo para que algunos creen -- que no es sujeto-pasivo del impuesto la sucesión no domiciliada, por no estar determinada y en consideración que el Derecho Tributario es de Derecho estricto.

CAPITULO III

Sujeto Pasivo del Impuesto. Persona Natural.- Nacional-Extranjera-Domiciliada-No Domiciliada. Domicilio según el Derecho Común y Domicilio, para efectos fiscales.

Treatmento.

Como ya tenemos un conocimiento de quien es sujeto pasivo del impuesto, vamos a analizar las disposiciones legales pertinentes y así, vemos, que el Art.34 y 35, se refieren a las personas naturales, domiciliadas o no, en el territorio nacional, los fideicomisos y las sucesiones, domiciliadas o no en el país.

Notamos, que la ley preferentemente le ha dado relevancia al atributo de la personalidad "Domicilio" de los sujetos mencionados.

Decíamos, que la ley considera como primer sujeto pasivo a la persona natural y ello es lo natural, pues es el sujeto de derecho por excelencia, é mejor dicho, todo derecho compete a un sujeto, llamado persona, y ésta es, desde el punto de vista jurídico, todo ser capaz de tener derechos y obligaciones, y se considera que todo individuo de la especie humana, por el solo hecho de serlo, es persona. Ningún registro es necesario, aún ni siquiera tener plena conciencia de sí, ni estar dotado de voluntad, los niños, locos, aunque carezcan de voluntad, poseen personalidad.- Y así el Código Civil en su Art.52 dice: -- "Las personas naturales o jurídicas". Son personas naturales todos los individuos de la especie humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición. El Art.53 del Código Civil, dice: "Las personas naturales se dividen en Salvadoreños y Extran-

jeros y el Art.54.- "Son Salvadoreños los que la Constitución - del Estado declara tales". Los demás son Extranjeros.- y el Art. 56.- las personas se dividen, además en domiciliadas y transeuntes.

Con los artículos transcritos tenemos, que las personas naturales pueden ser nacionales o extranjeras, y unos u otros - domiciliadas en el territorio nacional.

No vamos a estudiar, los nacionales y extranjeros, porque la Ley de Impuesto sobre la Renta no le dá ninguna relevancia a tal condición y consecuentemente no importa a nuestro -- trabajo.

EL DOMICILIO

El domicilio, según el Código Civil al tratar a las personas, reconoce los atributos de la personalidad, que son las - propiedades ó características a toda persona; que importan a la vez, ventajas y prerrogativas ó deberes molestias ú obligacio--nes; y son: la capacidad de goce, la nacionalidad, el nombre el domicilio y el estado civil.

De estos atributos de la personalidad solo veamos el do--micilio, que es el que nos interesa.

Podemos decir, al tener del Art.57 del Código Civil que dice: "El domicilio consiste en la residencia acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en élla" entonces viene a poner de manifiesto, que es un vínculo entre una persona y un lugar determinado; o sea el asiento legal en donde se le considera siempre presente, aunque temporalmente se encuentre au--sente.

Así visto, el domicilio admite divisiones.

- 1) Domicilio político y domicilio civil,
- 2) Domicilio general y domicilio especial,
- 3) Voluntario o real y domicilio legal o de derecho.

Domicilio Político: habla de él el Art.58 y dice: El Domicilio Político, es relativo al territorio del Estado en general.

El Domicilio Civil: es la residencia en una parte determinada del territorio del Estado, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella Art.59.-

Los elementos son, la residencia, en un lugar determinado del territorio nacional; y el ánimo real o presuntivo de permanecer en esa residencia, que deben concurrir copulativamente, sin perjuicio, que en algunos casos, el ánimo es más importante, como cuando una persona abandona un lugar con ánimo de volver, - no pierde su domicilio. Así lo contempla el Art.55 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El domicilio legal o de derecho, es el que la ley impone a ciertas personas, en razón del estado de dependencia en -- que se encuentran con respecto a otras o en consideración al -- cargo que desempeñan.

Domicilio real o de hecho. Toda persona que no tiene un domicilio legal, puede establecerlo en donde le parezca, fijando su residencia en el lugar escogido y el ánimo de avocinarse a él; es real, para distinguirlo del convencional; de hecho, - para distinguirlo del legal y voluntario, porque depende de su propia voluntad; este es el único que en realidad puede llamarse domicilio;

Las condiciones son dos: 1) habitar efectivamente en un lugar y 2) la intención de establecerse ahí.- La residencia es un hecho material y como la ley no ha señalado término que debe durar, para constituir domicilio, basta con conocer la intención de establecerse; y para ello la ley establece presunciones positivas y negativas; al respecto, de las primeras tenemos: el lugar donde un individuo está de asiento donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, o donde ha manifestado a la autoridad municipal su ánimo de permanecer Art.60 del Código Civil Art.62. Por el hecho de vender el individuo las posesiones que tenía en un lugar y comprar otras en otro, trasladando a él, su residencia, por el de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar un cargo concejil o un empleo fijo de los que regularmente se confieren por largo tiempo y por otras circunstancias análogas.- Art.64.- --- "Los empleados públicos tienen su domicilio en el lugar donde desempeñan sus funciones etc.

Presunciones negativas tenemos: 61 el domicilio civil no se muda.....61. No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere por consiguiente, etc.

Domicilio especial.- Es el que se refiere a ciertas y determinadas relaciones jurídicas y constituyen el asiento legal por dichas relaciones únicamente.

Con lo expuesto anteriormente, tenemos el conocimiento necesario, de cómo regula el Código Civil el domicilio, ahora, vamos a ver cómo lo regula la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así, tenemos, que el Art.34, sin dar un concepto del mismo, -

se remite al derecho común. Como vemos, el domicilio, para efectos fiscales, nuestra ley sigue el criterio, de hacer uso de la sabiduría del Código Civil y a la vez amplía dicho concepto, con normas propias del Derecho Tributario, adecuándolas a sus propias necesidades o peculiaridades. Así tenemos que para conocer el domicilio de una persona, tenemos que remitirnos primero al Código Civil, y si aún allí no lo logramos considerarlo como tal, buscaremos en las normas específicas que amplían el concepto para efectos fiscales.

Art.34.- Además de las personas que de acuerdo con el derecho común tengan en El Salvador, se considerarán también como domiciliadas en el país, para los efectos de esta ley:

a) Las personas naturales, que residen provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más; las ausencias temporales de estas personas no modifican su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país, más de noventa días.

Vamos a empezar por ver, cuáles son las personas que residen en el país por un ejercicio de imposición o más, sin tener el ánimo de establecerse. Según la Ley de Migración, en su Capítulo II del ingreso y clasificación de los extranjeros, calidad de ingreso Art.5.- Los extranjeros podrán ingresar a la República como turistas, Residentes temporales y Residentes Definitivos.- El Art.6 da un concepto de Turista y dice: Son turistas las personas que ingresen al país con fines recreativos, de salud, familiares, religiosos, deportivos, culturales u otros semejantes; o en tránsito y permanezcan en el territorio-

nacional por más de 48 horas, hasta 90 días, o por otro período igual, pero no podrán dedicarse a ningún trabajo.

También se consideran como turistas aquéllas personas que vengan en vía de negocios, ya sean como agentes viajeros o representantes de casas extranjeras, o en cualquier otra calidad semejante, pudiendo dedicarse únicamente a esas actividades, pero estarán obligadas a declarar ante el Delegado de Migración, del lugar de su ingreso, la falta de declaración con respecto a los fines de su viaje, hará incurrir en una multa de \$100.00.-

El Art.7.- Los residentes temporales: todas las personas que ingresen a la República, hasta por un período de un año, para los fines siguientes: a) dedicarse a una actividad científica, cultural o deportiva; b) trabajar como técnico u obrero especializado; y c) Ejercer cualquiera otra actividad lícita, y Art.8.- Se consideran también como residentes temporales: a) las personas que ingresen a la República para proteger su libertad y su vida de persecuciones políticas. Como vemos, que el literal a) del Art.34, no se refiere a los turistas, por que su permanencia en el país, no alcanza a un año, salvo prórrogas, o cambio de condición migratoria, entonces tenemos que son los residentes temporales; que permanecen hasta un año y prórrogas, los que residen un ejercicio fiscal o más, sin adquirir domicilio. Otra cuestión que plantea el literal es, a) que las ausencias temporales de estas personas no modifiquen su calidad de domiciliados, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de 270 días y b) No es necesario permanecer el primer ejercicio de imposición completo, para adquirir

calidad de domiciliado, sino que bastan los 270 días de permanencia en cualquier ejercicio fiscal para considerarlo domiciliado. La oficina administradora del Impuesto ha seguido la norma, que bastante la permanencia de 270 días para considerarlo domiciliado, con fines de política tributaria; ya que el artículo 10 literal a) de la Ley de 1951, se consideran como domiciliados decía: a) "Las personas naturales que habiten provisional o permanentemente en el país, por más de seis meses del año fiscal", en este sentido la ley de 1951 era más clara, como debe ser una ley tributaria y es el domicilio real o de hecho, que ya hemos visto; también queda por analizar, si una persona que permanezca provisionalmente en el país, pueda considerarse domiciliada para un ejercicio y no domiciliada para otro y que esté cambiando de condición, según la permanencia en la República. - Al respecto, soy de opinión que sí, se pueda dar tal situación - y así lo ha estimado la Dirección General de Contribuciones Directas y para ello expondré el caso; un señor XX Técnico extranjero contratado por una empresa salvadoreña, permaneció en el país un primer ejercicio fiscal, luego se le considera domiciliado, pero al año siguiente, en razón de su trabajo, tiene que viajar constantemente y no han transcurrido los 270 días en el año, como en ese año, no se puede considerar domiciliados, por no haber transcurrido los famosos 270 días, tiene que llenar los requisitos que establece el Art.112 que en lo pertinente dice: Las personas naturales comprendidas en los literales b) y c) del Art.35, que hubiesen obtenido alguna renta en el país, y no dieran cumplimiento a la obligación prescrita en el Art.49, no podrán salir del país mientras no hayan cumplido con el re-

quisito indicado y hasta haber pagado el impuesto correspondiente o haber obtenido declaratoria de exención, en su caso.- El Dr. G. A. Anaya, en su tesis doctoral, (1) hace mención que para estos casos la Sección de Información, entre otros documentos exige "(e) carta de Responsabilidad o de compromiso, por medio del cual el Representante Legal de la empresa, se comprometería a presentar la declaración respectiva y a pagar el impuesto correspondiente, en caso que el contribuyente no regrese al país y no hubiese declarado o pagado sus impuestos con este requisito, se extendía la solvencia y podía salir del país". Continúa el Doctor Anaya, "Ha de hacer notar que todo el trámite relacionado, en principio no tiene asidero legal, pero la oficina tesorera de los impuestos sobre la renta, en su afán de dar facilidad a las personas, de que habla el Art.112, Inciso último, en la forma que he dejado establecido, les hace posible que salgan del país sin la previa liquidación de los impuestos. Considero que la Carta de Responsabilidad así como la constancia de que X persona es determinada empresa, y que regresará a su puesto, de cualquier modo que se redacte no es más que una obligación de hacer, lo cual por decirlo así, volvería compendiosa una ejecución con base en este tipo de documentos. Creo que los fines perseguidos por la Dirección General de Contribuciones Directas serían más efectivos si la carta de responsabilidad fuera sustituida por una fianza bancaria, la cual puede otorgarse por una cantidad que se fijaría en una suma estimada, tomando como base el impuesto pagado en años anteriores, (si hay declaración) o la cantidad que pagarían según su contrato de trabajo correspondiente al año, cantidad que en ambos casos, para efec-

(1) El Domicilio en El Impuesto sobre la Renta. Pág.40.-

tos de la garantía se duplicaría o triplicaría. Además, dicha fianza tendría vigencia hasta la completa cancelación del impuesto computado y para efecto de la expedición de la solvencia, surtiría efecto únicamente para el año fiscal que se otorgue, Eso sí, habría que hacer una edición al Art.113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 85 de su Reglamento, para legalizar la situación".- Vemos que no le parece al Dr. Anaya, que la famosa "Carta de Responsabilidad" era idea de un "tributivista", que conoce Derecho Tributario y la institución del "sustituto del sujeto pasivo o responsable por deuda ajena y la aplicó dándole vigencia en la ley, que no la prohibía.

Así vemos, que una persona que reside provisionalmente en el país, si no permanece los 270 días, se le considera no domiciliado. Viene al caso mencionar, que lo propuesto por el Dr. Anaya, de sustituir la Carta de Responsabilidad por una fianza bancaria, ya se ha realizado, sin ninguna edición a la ley ni al reglamento, simplemente por procedimiento arbitrario, con criterio de prestamista, se exige una garantía a favor del Fisco, que por disposición legal, sólo admite la mencionada en el Art.113 de la Ley y la cuantía que se fija es el equivalente al impuesto que les correspondería pagar si solo permanecieran en el territorio los 270 días, que es el 25% de la renta imponible. Por supuesto esta garantía solo es por el año fiscal que corre; si el extranjero ya ha permanecido en el territorio nacional, más de los 270 días, no se le exige ninguna garantía sino, para seguridad de que el impuesto que grave la renta percibida en el transcurso del año, será pagado; se le exige constancia de habersele retenido el impuesto de conformidad a las disposiciones legales.

b) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno, Municipio o Instituciones Oficiales, que desempeñen cargos en el exterior". Este literal, tiene como principio lo dispuesto en el D. Internacional Público, en que se concede a los Agentes Diplomáticos, Embajadores, Cónsules, etc. ciertos privilegios é inmunidades, por cuya razón están exentos de todo impuesto personal y aduanero, pero no territoriales o sucesorios, cuando son titulares del mismo; entonces tenemos, que este literal ha comprendido que lo que tradicionalmente se dice "extensión del territorio nacional", que es una ficción, y que se toma como que están residiendo en el país que representan; he de hacer notar, que esta ley, amplió a las personas que están comprendidas en ella, en relación con la ley del año 1951. "Y ahora comprende a los empleados municipales", pero puede ocurrir, que por ser una disposición de una ley nacional, no sujeta a reciprocidad en el campo internacional, es decir, unilateral del Estado Salvadoreño, puede ser causa de doble imposición para estas personas, empleados de gobierno, municipio o instituciones oficiales; y el país en donde desempeñen sus funciones no le reconozcan ninguna inmunidad o exención fiscal.

c) Todo contribuyente que tenga en la República el asunto principal de sus negocios". Esta disposición, se refiere a aquellas personas que no son domiciliadas en el país, pero tienen negocios en el territorio nacional; lo difícil para la oficina encargada del impuesto, es determinar en cada caso, el domicilio fiscal de estas personas, por no tener medios adecuados, para conocer la importancia o cuantía de sus negocios; el-

Decreto No.300 del 18 de septiembre de 1961, (1) daba un concepto, y decía:"Se entiende por asiento principal de los negocios de un contribuyente, el lugar en donde éste tiene el mayor volumen de sus inversiones", aún con este concepto legal, nada se resolvía en cuanto a la cuestión mencionada, el Fisco Salvadoreño no tiene jurisdicción en el extranjero para investigar las inversiones de una persona para efecto de tal comparación. Luego se presta esta disposición, para fraude, así tenemos que una persona no domiciliada, que tenga grandes inversiones, le convendría su calificación como no domiciliada por la cuantía del impuesto y al contrario, a uno que tenga pocas inversiones le convendría la tabla como domiciliado.

Y ahora veamos porqué. Supongamos una persona, que obtenga como renta imponible \$200.000.00, que no sean dividendos, si se considere domiciliada, pagaría \$65.675.00, pero si se le considere no domiciliada, pagaría \$56.000.00, esto es, para el primer caso, se le aplica la tabla del Art.37, y para el segundo el 28% de conformidad al Art.38.

Conclusión: debería establecerse, que los no domiciliados, en ningún caso, el impuesto que les corresponde pagar, podrá ser menor que el que correspondería a una persona domiciliada por igual renta, en tal caso, la tabla que se le aplicaría sería la de persona domiciliada Art.35".

Ya hemos dicho a quiénes la ley considera domiciliados, para efectos fiscales, entonces debemos entender, que los que no están comprendidos en las reglas anteriores son no domiciliados, y el Art.35 dé una clasificación de éstos, el literal a) -

⁺⁺⁺
(1) Publicado en El Diario Oficial del 19 de septiembre de 1961.-

que se refiere a los que no han permanecido ni un momento siquiera en el territorio nacional, el b) por que han permanecido por un lapso no mayor de 30 días y el literal c) los que han permanecido más de 30 días y menor de un año. Con estas reglas de -- clasificarlas por el tiempo de la permanencia física en el territorio, dá tratamiento para efectos de la cuantía del impuesto.

He de mencionar, que las personas a que se refiere el literal a) pueden estar comprendidas también en el literal c) - del Art.34 siempre que tengan el asiento principal de sus negocios, y como ya dije, que esto es difícil establecerlo, por no existir ningún criterio por el cual, en cada caso concreto, se de terminará la situación legal. También hemos de considerar que - estos no son reglas para determinar los que no son domiciliados, sino que una categoría de éstos y por eso tenemos, que pueden - haber personas que en ningún momento hayan permanecido en el te rritorio, y pueden ser domiciliadas y no domiciliadas, según lo antes dicho.

El literal b) Se refiere a aquéllas personas que vienen al país a hacer negocios como los agentes viajeros. Los representantes de casas extranjeras, para el caso, los artistas - cuando no constituyen grupos, etc. También he de hacer notar, -- que conforme esta disposición se hace pagar impuesto a aquéllas personas que tienen sueldo fijo en su trabajo, y vienen a El -- Salvador, como turista para el caso, a conocer con fines de establecer nuevas industrias, (el mercado para sus productos) etc. Ahora como estas personas, prácticamente desarrollan sus activi dades aquí, la oficina les determina el impuesto con base en el

suelo que devengon; pero con esto, se planteó la situación que si con ello, se lesiona más la política económica del país, - que el beneficio que se obtenía con el impuesto, veamos porqué. La mayoría de estas personas, vienen al país con visa de turista y además, sin declararlo en Migración, con fines comerciales o industriales. Nuestro país en desarrollo necesita del turismo, y estas gentes, son además turistas, inversionistas, o representantes de éstos.

El literal c) viene a resolver una cuestión que quedó pendiente del literal a) del Art.34, al decir "siempre que no - sean considerados como domiciliados de conformidad con la letra e) del artículo anterior" y que basta la permanencia física de una persona en el período fiscal de 270 días en el territorio nacional para considerarla como domiciliada.

Tratamiento que le da la ley, según se lo considere do miciliada o no domiciliada.

Las personas naturales sean nacionales o extranjeras - domiciliadas en el territorio nacional, tienen un tratamiento - especial, en cuanto se refiere: a) La cuantía del impuesto que le corresponde pagar, b) Deducción del crédito básico, como mínimo para sus gastos de vida en el ejercicio fiscal, c) Deducción por hijos menores de 18 años a su cargo y mayores hasta 25, siempre que sigan estudios profesionales o tecnológicos; y d) - Conservación del domicilio registrado.

La cuantía del impuesto:

a) Las personas naturales domiciliadas en el país y -- las consideradas como tales de conformidad con los literales a) b) y c) del Art.34, pagarán sobre la renta imponible de acuerdo

con la tabla del Art.37. En que la extensión del hecho gravable o sea, la renta imponible, que constituye la base, es lo -- que sirve de referencia para la aplicación de la tasa del im--- puesto, y que, por la relación de uno y otro, esto es, entre la base imponible y la tasa, se obtiene el impuesto a pagar; b) -- Crédito Básico. De conformidad con el Art.38, que establece: To do contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, descontará de una sola vez en cada ejercicio de imposición, del total del impuesto calculado, la suma de \$180.00 que se denominará crédito básico;"este crédito básico fué novedad en la ley de 1963, que sustituyó lo que se conocía con el nombre de deduc ción básica y que consistía en que los primeros \$6.000.00 de la renta imponible eran exentos y el impuesto se calculaba desde - \$6.000.01 en adelante. Sobre esta deducción se ha pretendido es timarla inconstitucional, por ser una condonación o perdón de - un impuesto ya liquidado.

c) El Art.31 que dice "Toda persona natural domiciliada en el país, que tuviere a su cargo hijos que por si mismo no -- fueran contribuyentes, menores de 18 años o los mayores de esta edad y menores de 25 años, solteros y que se encuentren siguien do estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contri buyente, tendrá derecho a deducirse la suma de QUINIENTOS COLO NES por hijo de conformidad con las reglas siguientes", es un - reconocimiento de que la ley hace, en atención a los gastos de crianza y educación a los hijos, La ley no especifica quién de los padres puede aprovecharse de esta deducción, en la práctica lo hace tanto el padre o la madre.

No debe estimarse esto como un privilegio al matrimonio

ni carga para el soltero, por que la ley no necesita que sean hijos de matrimonio.

Conservación al Domicilio Registrado.

d) Esto es de conformidad al Art.55, que dice: El contribuyente que se resiente del país, conservará el domicilio registrado en la Dirección General de Contribuciones Directas. Esta disposición establece una presunción de conservar el domicilio registrado para efectos fiscales y el período para computar la renta es por el año natural completo, no obstante las ausencias del territorio nacional y la renta se considera ganada a la última noche del ejercicio fiscal.

En cambio la situación del no domiciliado, la ley le dará diferentes tratamientos. Así tenemos que conforme al Art.35 que establece categorías de no domiciliados, en que redundan en la cuantía del impuesto que les corresponde pagar, y los comprendidos en la letra a) y b) del Art.35 de acuerdo con el Art.39, pagan el 28% sobre la renta imponible. Los comprendidos en la letra c) se calculará el impuesto de conformidad con el Art.37 considerándolos como domiciliados, pero una vez con el impuesto calculado, comprobar que este no sea menor del 25% de la renta imponible, pues en tal caso, deberá aplicarse este porcentaje como tasa fija. Hasta aquí, tenemos dos tratamientos diferentes que se grava la renta sin tener ninguna atención a la naturaleza de la misma, Empero de conformidad con el Art.39, los no domiciliados comprendidos en las letras a) y b) con criterio del origen de la renta, establece una división más y es que los dividendos percibidos por estas personas, se gravan con una tasa mayor y es con el 38% sobre su renta imponible, no así los comprendidos en-

la letra c) que para tal efecto, los considera como domicilia-- dos.- Y vemos aquí, que con ello la ley va favoreciendo al que permanece mayor tiempo en el territorio nacional, que considera como domiciliado.

Hasta cierto punto, la fijación de una tasa fija para determinar el impuesto a los no domiciliados favorece a los domiciliados, pero cuando se llega a ciertas cantidades, resulta que el domicilio sobrepasa la tasa fijada al no domiciliado, en tences vemos injusticia tributaria, establecida por las diferen-- tes tasas de imposición. Para remediar en lo posible la situa-- ción y que el no domiciliado sea castigado más fuerte con el im-- puesto, debería establecerse una regla general, como el último-- inciso del Art.37, en el sentido, de que los no domiciliados al calcular su impuesto, éste no podrá ser en ningún caso menor al que pagaría un domiciliado, pues en tal caso, deberá calcular - su impuesto aplicando la tabla del domiciliado.

CAPITULO IV

Sujetos Pasivos del Impuesto. (continuación). Persona Ju
rídica. Persona Jurídica de Derecho Público. Persona Ju
rídica de Derecho Privado con fines de lucro. Tratamien-
to.

Como ya hemos dicho que además de los individuos, de -
los seres que hemos llamado personas naturales, pueden ser suje-
tos de derecho aquéllas organizaciones sociales, colectividades
de hombres o de bienes, jurídicamente organizados y elevados --
por la ley a la categoría de sujetos de derecho.

La persona moral o jurídica no es la simple reunión de
personas o de bienes destinados a un fin, sino una unión de tal
naturaleza, que da vida a una organización, a un nuevo ente, --
que el Estado reconoce una individualidad propia distinta de --
los individuos que la componen.

Las personas jurídicas son llamadas también: morales,-
y ficticias; y se dividen en Personas Jurídicas de Derecho Pú--
blico y Personas Jurídicas de Utilidad Pública, Personas Jurídi
cas de Interés Particular y Personas Jurídicas de Interés Priva
do con fines de lucro.(1).

PERSONAS JURIDICAS DE DERECHO PUBLICO

Representan la autoridad pública en sus funciones admi
nistrativas y les está confiada la gestión de los servicios pú-
blicos. El Art.542 del Código Civil establece: las corporacio--
nes y fundaciones de derecho público, como nación, el fisco, --
las municipalidades, las iglesias y los establecimientos que se

(1) ⁺⁺⁺ Curso de Derecho Civil.- Arturo Alessandri y Rodríguez.-

costean con fondos del erario, se rigen por leyes y reglamentos especiales, y en lo que no esté expresamente dispuesto en ellas, se sujetarán a las disposiciones de este título.

LAS PERSONAS JURIDICAS DE INTERES PARTICULAR

Son las asociaciones de interés particular y que persiguen un fin eminentemente moral sin intención de lucro. Y

LAS PERSONAS JURIDICAS DE UTILIDAD PUBLICA

Son las que sin costearse del erario nacional y regirse por estatutos aprobados por el Ejecutivo, persiguen fines de utilidad general sin ánimo de lucro y son:

La corporación de Utilidad Pública es una persona jurídica formada por un cierto número de individuos para conseguir la realización de un fin de interés común.

La fundación de Utilidad Pública es una persona jurídica que tiene por objeto realizar un fin lícito, de interés general por medio de bienes determinados, afectados permanentemente a su consecución.

LAS PERSONAS JURIDICAS DE DERECHO PRIVADO QUE PERSIGUEN UN FIN DE LUCRO

Dependen de la iniciativa de los particulares, mediante élle se manifiesta la actividad de éstos y pueden ser civiles y mercantiles, el Art.1811 del Código Civil dice: La Sociedad o Compañía es un contrato en que dos o más personas, estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de élle provengan. La Sociedad forma una persona colectiva distinta de los socios individualmente considerados.- El Art.1814.- No hay sociedad, si cada uno de los socios no pone

alguna cosa en común, ya consista en dinero, o efectos, ya en una industria, servicios o trabajo apreciable en dinero. Tampoco hay sociedad sin participación de beneficios.- No se entiende por beneficios el puramente moral, no apreciable en dinero.- El Art.1817. La sociedad puede ser civil y comercial.- Son Sociedades Comerciales las que se forman para negocios que la ley califica de actos de comercio, las otras son sociedades civiles, Art.1819 del Código Civil. La sociedad sea civil o comercial, - pueden ser colectivas en comandita y anónima.

La nacionalidad.- De conformidad con el Art.17 de la Constitución Política: "Son salvadoreñas las personas jurídicas constituídas conforme a las leyes de la República, que tengan domicilio legal en el país. Las regulaciones que las leyes establezcan en beneficio de los salvadoreños, no podrán vulnerarse por medio de personas jurídicas salvadoreñas cuyos socios o capitales sean en su mayoría extranjeros". De donde concluimos -- que, la nacionalidad de las personas jurídicas dependen de la ley con la que se constituyeron. En consecuencia, el problema que nos plantearía es que si una persona jurídica constituída conforme a leyes extranjeras, puede radicarse en existencia aquí en El Salvador; criterio o procedimiento de dichos países jurídicos, es mediante el requisito que establece el Art.12 numeral 1º del Código de Comercio y lo determina el Art. 16 del Capítulo II del Registro de Comercio.

El Domicilio.- El domicilio de las personas jurídicas de conformidad con el Art.64 del Código Civil es el lugar donde está situada su administración, o que de acuerdo dispongan sus estatutos o leyes especiales. Así tenemos que cuando se

refiere a la Sociedad Colectiva el Art.169 del Código de Comercio dice: la escritura social deberá expresar: 5o. el Domicilio de la Sociedad: Art.231 Toda compañía anónima se constituirá -- por escritura pública otorgada por cinco personas por lo menos, de las que suscriben acciones. En ella será consignada el importe, número y clase de las acciones que toma cada socio. En el contrato social se expresará lo.) la denominación y el domicilio Art.239, del Código de Comercio. El domicilio de las compañías anónimas y el de las sucursales que fundan, pueden cambiarse, avisándolo al público con quince días de anticipación y --- practicándose inscripción en el nuevo domicilio.- Visto así, tenemos que el domicilio de las personas jurídicas, normalmente es designado en la escritura de constitución o en los estatutos respectivos.

No analizamos los demás atributos, por no ser pertinentes a nuestro trabajo.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Art.1o.- enuncia, que: Las personas jurídicas nacionales y las extranjeras domiciliadas o no en el país, pagarán el impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional.

Vemos que estas no pagarán impuesto por las rentas obtenidas fuera del territorio nacional, cambiando así de tratamiento en cuanto se refiere a la persona natural y la única razón que supongo que amerita tal cambio, es de política fiscal, en perspectiva de la Integración Económica Centroamericana y fomentar la creación de sociedades de capitales.

Como ya tenemos conocimiento de la nacionalidad y del domicilio de las personas jurídicas, y estimamos que la ley, no

le hizo ninguna consideración especial al remitirse al derecho-común, en cuanto al domicilio de éstos, en el Art.36, que dice: "El domicilio de las personas jurídicas se regulará por lo establecido en el Derecho Común!"

Tratamiento: La ley, le ha dado diferente tratamiento a cada tipo de persona jurídica y así tenemos, que las clasifica: en 1) Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público,

2) Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública y Corporaciones y Fundaciones no lucrativas con fines de Asistencia Social, etc.

3) De Derecho Privado, con fines de lucro.

Estas a su vez, en domiciliadas y no domiciliadas. La Ley en su Art.2 dispone: "No estén sujetas del pago del Impuesto sobre la Renta; las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público.- 2) Las Corporaciones y Fundaciones de utilidad pública, establecidas de conformidad con la ley.

Vemos que la redacción del Art.2 no es muy feliz, por que dice: No están sujetas al "pago" del Impuesto las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público.

Como que únicamente les concediera exoneración de la obligación principal del sujeto pasivo y tuviera que cumplir las secundarias o accesorias, cual es la de declarar su renta, informar, permitir examen de libros. etc., Imaginémosnos peritos de Contribuciones Directas, fiscalizando al Estado, al Municipio, etc., entonces, creo, que la intención de la ley no es concederle ninguna exención sino que considerarles como no sujetos de la ley a las personas jurídicas comprendidas en el No.1.-

He de aclarar, que las dependencias públicas tienen obli

gación de informar a Contribuciones Directas, pero tales informes son para determinar capacidad tributaria de terceros, pero no para determinar la del Estado.

Consecuente con lo anterior, y conforme el Art.3.- En el No.2 del Art.2 están comprendidas las Personas Jurídicas de Utilidad Pública y las Asociaciones de Interés Particular y constituirán el pago como parece del encabezamiento del artículo, sin necesidad de que se declare la declaración previa de la Dirección General de Contribuciones Directas, y -- es, es después de concedida, que se pagará el impuesto, pero no de los intereses moratorios, y así mismo, -- si la persona distribuir directa o indirectamente sus ingresos o patrimonio, se le revocará la autorización y deberán pagar el impuesto correspondiente.

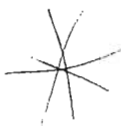
~~Las personas jurídicas de Derecho Privado, con fines lucrativos~~ tienen reglas especiales para la determinación de la renta. Véase Art.4 y 5. "El Dr. José Salvador Soto¹⁾ en su tesis, Pág. 35 dice: "La presente disposición es una forma de integrar el impuesto de las sociedades y el de los socios, pero en el fondo viene a resolver uno de los problemas que existen para las sociedades de familia o cerradas como se les llama en doctrina, y que para fines fiscales perfectamente pueden acomodarse al régimen de las colectivas y, en consecuencia salvar el obstáculo de las utilidades acumuladas, retención de impuesto u otros permoneos que la ley determine para las sociedades anónimas. Ahora bien, tómesese en cuenta que esta decisión esté limitada única y exclusivamente por los fines fiscales, y, que de nin-

(1) Tesis Doctoral.- Análisis⁺⁺ Jurídico de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

guna manera trascienda al ámbito mercantil y, en consecuencia, no se modifica la estructura, jurídica de la sociedad. Sobre esta situación las sociedades anónimas que se refugien en esta -- disposición deben tener mucho tacto y analizar detenidamente dicha decisión, para no caer en falsas apreciaciones sobre las posibilidades de evadir el impuesto. También contiene dicha disposición los efectos que produce una decisión de esa naturaleza, tanto para la sociedad como para los socios, y el plazo en que se puede hacer uso de la alternativa señalada".

Al respecto, he de comentarle, que dicha disposición no resuelve ningún problema de las sociedades de familia, ni -- ninguna de otro tipo, pues la Sociedad Anónima, paga igual im- -- puesto que la Colectiva, (Art.40), los socios pagan impuesto -- por las utilidades realmente percibidas, Art.11 en la Colectiva, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderán al hacerse una distribución total de las obtenidas por la Sociedad Colectiva a que pertenece Art. 10.- Luego, ninguna ventaja tiene la sociedad colectiva sobre la anónima, al contrario, está más beneficiada la anónima, pues al capitalizar utilidades paga un impuesto con tasa proporcional a cuenta del socio, que en el fondo viene a constituir un reporte de utilidades. Y que consiste en especie, en acciones.

Hasta la vez, nadie ha hecho uso de este Reglamento Especial, para la determinación de la renta para las sociedades -- no obstante de estar vigente desde 1963 por que no le reporta -- ningún beneficio a la sociedad anónima.



Las personas jurídicas domiciliadas en el país pagan --

su impuesto de conformidad con la tabla que establece el Art.40 que es proporcional, para todo tipo de renta, excepto cuando se trate de la derivada de ganancia de capital al igual que las -- personas naturales.

~~El~~ Las personas jurídicas no domiciliadas tienen un impuesto proporcional del 5% de la renta imponible de conformidad al Art.41 que es igual este tipo de impuesto a la que tienen las personas naturales no domiciliadas comprendido en los literales a y b del Art.35 cuando su renta consiste en dividendos. Las -- personas jurídicas no domiciliadas, pueden llegar a obtener renta en El Salvador, actuando como tal si actúan, por ejemplo -- interviniendo como accionista en una sociedad salvadoreña o por medio de sucursales o agencias. He de aclarar, que las Sucursales y Agencias, en estricto derecho, son las que pagan impuestos -- nuestra ley de impuesto sobre la renta las no domiciliadas a un -- mismo tratamiento, considerándola una deducción hasta el 5% sobre la renta bruta, como cuota de gastos en las casas matrices -- o centrales con asiento en el extranjero de conformidad con el Art.27 literal f); por lo expuesto, vemos que tienen diferente, tratamiento los mismos personas jurídicas no domiciliadas, cuando actúan en El Salvador cuando lo hacen por medio de agencias o sucursales. viene al caso, recordar lo que ya dijimos, que para -- que las agencias o sucursales tengan personalidad jurídica en El Salvador, necesitan llenar los requisitos de inscripción en el Registro de Comercio, que establece el Art.12 Numeral 6 y cuyos efectos anuncia el Art.16 del mismo Código de Comercio.

CAPITULO V

Sujetos pasivos del impuesto. (continuación) Sujetos especiales; personas naturales no domiciliadas en el país como integrantes conjunto, sucesiones, fideicomisos, tratamientos.

Sujetos especiales del impuesto, como ya hemos dicho - que no obstante, que de conformidad con el derecho común solo - son sujetos de derecho, las personas naturales y jurídicas, el derecho tributario le ha dado la categoría de tales a ciertas - entes o patrimonios que por su situación ameritan ser gravadas - en virtud de tener capacidad tributaria. Así tenemos los siguien - tes casos que nuestro legislador ha considerado elevar a tal ca - tegoría, solamente para efectos fiscales, sin perjuicio, que -- cuando estas figuras trascienden a otro campo jurídico, se apli - quen las reglas generales.

Personas Naturales No Domiciliadas como integrantes de - Conjunto: De conformidad con el Art.19, "La renta percibida por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares, de - desarrolladas en el territorio nacional, por personas naturales - no domiciliadas en el país, como integrantes de un conjunto, se - rá gravada en su totalidad a nombre del conjunto integrado por - las mismas".

Se ha creado un nuevo sujeto de impuesto sobre la renta que no había existido legalmente en nuestra legislación tributa - ria, pero que la oficina administradora de este impuesto, ya lo había aceptado y le había dado vigencia a través de sus actua - ciones en todo el curso que estuvo vigente la ley de 1951; (1)-

⁺⁺⁺
(1) Decreto Legislativo No.520 del doce de diciembre de 1951 en vigencia desde el día 31 de diciembre de ese año.-

esta novedad en la ley de 1963 sólo vino a corroborar, a darle vida legal a lo que la necesidad tributaria había creado. Digo esto, por que antes la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando se presentaban conjuntos deportivos, conjuntos artísticos teatrales, circos o conjuntos artísticos que venían, en vez de hacer una declaración por cada persona que integraba cada conjunto, aplicándoles el 20% que era el impuesto de aquella época, hacía una sola declaración de impuesto sobre la renta, colectiva, si así quisiera llamársele, y aplicar el 20% al total que en conclusión daba el mismo resultado y el interés -- del fisco no se encontraba menoscabado.

De conformidad con el Art.39, de la ley, estos sujetos de impuesto pagan el 28% sobre la renta imponible, presumiendo el efecto de que no van a tener ingresos por dividendos, dado que su renta proviene por sus actuaciones y no como inversionistas, y en caso que así sucediere, pagarían el 38% sobre éstos.

S U C E S I O N E S

La sucesión se considera sujeto del impuesto desde la apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia (Art.10. Inciso 2o.) Este sujeto de impuesto ya existía en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, y estaba regulado en igual forma. No obstante, la claridad con que aparece el hecho de considerar sujeto del impuesto a este patrimonio dejado por el causante, y establecer que es sujeto desde la apertura de la sucesión y que esta se retrotrae al momento de la muerte del causante, la práctica y con criterio fiscal ha determinado, que la sucesión empieza desde la medianoche del día en que fallece el causante, o sea desde el día siguiente; me voy a explicar mejor, dada la-

dificultad de determinar en cada caso concreto, la renta percibida por la persona natural hasta el momento que fallece, y consecuentemente la que sigue percibiendo sus bienes desde ese momento, fraccionando un día o contando horas y minutos del mismo, la Dirección General de Contribuciones Directas, estima que toda la renta obtenida el día en que fallece la persona, es renta obtenida por la persona natural, aplicando el principio del Inciso 3o. del Art.32 que establece "por los efectos de esta ley, la renta se considera ganada a la media noche del día en que -- termina el ejercicio de imposición correspondiente" y aquí suponemos que el último día del período impositivo de la persona natural que fallece es el día de su muerte. Hago esta aclaración, por que anteriormente y aún existe el criterio de que el período de la persona natural que fallece termina a la media noche del día anterior a su muerte.

Tratamiento: Este sujeto del impuesto, que lo crea el Art.1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, solamente se refiere al sujeto sucesión domiciliada y no mencionó al "no domiciliado", en su lugar, se crea que confiere a la misma, que el sujeto sucesión no domiciliada no es sujeto del impuesto no obstante, -- que le determine la tasa aplicable, en el Art.39. -- Sobre el particular me remito al Cap.II de las consideraciones generales. -- Los no domiciliados comprendidos en los literales a) b) y d) -- del Art.35 pagarán un impuesto del 28% sobre la renta imponible que perciban "en el Art.41". Las personas jurídicas y las sucesiones, no domiciliadas en el país, pagarán un impuesto del 38% sobre su renta imponible". La sucesión, como sujeto, puede ser domiciliada, cuando se abre en el territorio nacional, y adem:

para los efectos fiscales, se considera domiciliada, de conformidad al Art.34, aquélla en que la mayoría de los herederos residen en el país o que estén situados en El Salvador, bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio de la sucesión.

La ley aplicable para determinar el impuesto por la sucesión domiciliar es la que establece el art.27. Los recargos se aplican, y se consideran a todo el patrimonio de la sucesión como el de una sola persona, sin perjuicio al número de herederos que sean, pero sin derecho al crédito básico del Art.38.

Todos los herederos responden por el total del impuesto, pero puede cada uno de ellos, pedir fraccionamiento del mismo y pagar la cuota que le corresponde, esto se aplica cuando los herederos no están de acuerdo. Véase el Art.99.

Este fraccionamiento del impuesto, parece ser una ventaja para cada heredero, pero como la ley no ha regulado esta forma de pago, el conjunto de los herederos salen pagando más si hubieron pagado de una vez sin fraccionar el impuesto, la razón es que por cada mandamiento de ingreso, la Dirección General de Tesorería, cobra recargos e intereses, y los primeros -- nunca podrán ser menores de \$25.00; por ejemplo, una sucesión compuesta de tres herederos, que deben \$950.00 en concepto de impuesto, si pagan todos juntos, el recargo es solamente de \$25.00 y si fraccionan el impuesto, cada heredero paga además de su cuota, \$25.00, de recargo. Art.99.--

Las sucesiones, que no sean domiciliadas sea, en territorio nacional, o en el extranjero y que se rijan internacionalmente.

La sucesión como sujeto creado por esta ley, adolece de una serie de defectos, si podríamos llamarle así, e los vacíos que la misma deja, al no establecer reglas propias, especiales para regularla, digo esto, por que considero que la Dirección General de Contribuciones Directas, administradora del impuesto, al estudiar y fiscalizar a este sujeto, comete una serie de anomalías, no por mala fé, sino que por falta de regulación (1) así le determina su impuesto y hace responsable del mismo, al heredero o herederos, sin tener en consideración, hasta donde llega la responsabilidad de cada heredero en la misma, si han aceptado con beneficio de inventario, si son herederos universales o de cuota, etc. (2) También, cuando un heredero, recupera la herencia que ha estado ocupada en todo ó parte por otra y que éste no ha cumplido con las obligaciones impositivas; a éste que es legítimo heredero en virtud del juicio de petición de herencia, se le hace responsable del tributo, puesto que es responsable ante la ley, aún cuando por negligencia no lo hiciera quien ocupaba la herencia. (3) Algo más creo que en cuanto a la responsabilidad de los herederos, debe estar tratada especialmente, por ejemplo, que respondan de los impuestos pendientes del causante, pero de los que ya estuviesen determinados, aunque no líquidos, porque de conformidad al Art. 1155 del Código Civil, el presunto heredero tiene facultad de conocer el estado económico de la sucesión, examinando cuentas y papeles de la misma; e imaginémosnos a un presunto heredero o instituido en un testamento que va a ver el expediente de Impuestos Directos, y constata del mismo, que el causante está solvente, nunca han fiscalizado sus declaraciones, y por ello, se decide aceptar la herencia, pero cuando ya ha aceptado, la Dirección General de

Contribuciones Directas, le fiscaliza todas las declaraciones - que caben dentro del plazo que la ley le concede y le determina un impuesto elevado, que puede ser mayor, que el valor de los bienes dejados por el causante; este heredero de haber sabido - esto, no hubiese aceptado. También considero que la responsabilidad de los herederos, debe limitarse únicamente al pago de impuesto, y nunca a sanciones por hechos personales del causante, por ejemplo, por no cumplir la obligación de declarar, por evasión de impuesto, por no informar, por no retener en concepto de impuesto a sus empleados etc. Por el último caso, la Honorable Corte Suprema de Justicia, amparó a unos herederos, por considerar que la sanción a ésta infracción era personal y no pasaba a los herederos. También, en cuanto a la duración y forma de gravar la renta, el Art. dice: La Sucesión se considera sujeta de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia. La ley supone desde un principio que este sujeto - no tendrá la existencia de varios períodos fiscales, sino que - una duración más limitada, y no obstante ella, no lo comprendió expresamente en el Art. 33, cuando establece el método para gravar la renta en lapsos menores de un año, y si la Oficina lo hace, es aplicando la analogía.

Al respecto creo, que la Dirección General de Contribuciones Directas, ha estado aplicando erróneamente tal criterio, al emplear el método del Art. 33 de la ley, pues tal artículo se lo se refirió a la renta percibida por persona natural y jurídica; y además, el Art. 52 Inc. 2 establece cuando se trate de una sucesión, los representantes legales de ella, deberán presentar la declaración de las rentas percibidas por la sucesión. Pero -

si una sucesión principia en un año y concluye en el siguiente, los representantes deberán presentar una declaración por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre y otra, por los percibidos en los meses del año siguiente" siguiendo con ello, la regla general del ejercicio fiscal del año calendario, pero no expresa la forma de computer el impuesto; así que ésta deberá tomarse el ejercicio fiscal, como el período de duración de la sucesión, salvo lo dispuesto en el artículo transcrito. ✓

F I D E I C O M I S O S

Conforme lo dispone el Art.1810 del Código Civil la Ley Especial de Fideicomisos (1) tomamos los Arts.1, 2, 3, 4, 12, y 13, para conocer que es, como está constituido, las personas que intervienen, duración y beneficios de tal entidad.

Art.1o.- Los fideicomisos permitidos conforme al Art.1810 del Código Civil consisten en una declaración de voluntad en virtud de la cual se transmite en determinados bienes o se constituye a favor de terceros el usufructo, uso o habitación en total o parte, de dichos bienes, o una renta o pensión determinada, confiando al cumplimiento de la voluntad expresada en el acto constitutivo del fideicomiso de que se trate a una o más personas jurídicas o naturales distintas del o los beneficiarios, transmitiéndose a aquella o aquellas los bienes o derechos en propiedad; pero sin facultad para disponer de tales bienes o derechos si no es conforme con las instrucciones precisas dadas por el constituyente; instrucciones precisas que explícitamente deberán constar en el instrumento de constitución.

+++

(1) Decreto No.197 del 12 de noviembre de 1937.-

La persona que constituya el fideicomiso se denominará fideicomitente; la que sea encargada de su cumplimiento, fiduciaria; y aquélle en cuyo favor se establezca, fideicomisario.

Los fideicomisos permitidos son de tres clases:

1o. Fideicomiso entre vivos, cuya constitución se hará por escritura pública con las formalidades de las donaciones entre vivos;

2o. Fideicomiso por causa de muerte, cuya constitución deberá hacerse por testamento; y

3o. Fideicomiso mixto o sea el que comienza a ejecutarse en vida del fideicomitente y continúa después de su muerte y que se constituirá por escritura pública como de acto entre vivos pero que deberá confirmarse en el testamento del fideicomitente, teniendo como incorporadas en él como cláusulas testamentarias y como única excepción al Art.999 C., las disposiciones fideicomisarias, ya sea consignándolas íntegramente o haciendo referencia expresa de la escritura pública que las contenga, con los detalles precisos para determinar sin ningún género de duda tal documento.

Art.2o.- El acto en que se constituya un fideicomiso, cualquiera que fuere el lugar en que éste se hubiere otorgado, expresará con claridad, sin dejar lugar a dudas sobre su identidad, los nombres del fideicomitente, del fiduciario y del fideicomisario, así como los bienes sobre que recae, las instrucciones pertinentes y los fines para que se constituye, fines e instrucciones que no deberán ser contrarios a la moral o a la ley, siendo prohibidos los fideicomisos secretos y también aquellos en que el fideicomisario sea persona incapaz, conforme a -

la ley, de suceder por causa de herencia al fideicomitente.

Todo fideicomiso que se constituya en país extranjero y deba cumplirse en El Salvador, se sujetará en sus efectos a las leyes salvadoreñas y también en cuanto a su forma, como lo exige nuestra legislación. Arts. 16 y 18 C.

Art.12.- Todo fideicomiso se entiende remunerado; y si en la escritura que se establece no se fija la remuneración del fiduciario, éste tendrá derecho a cobrar la que le correspondería por ley como depositario.

Cuando se designare un fiduciario que en su administración esté sujeto a lo dispuesto en el Art.13 el Banco encargado de la vigilancia y control que establece dicho artículo, tendrá derecho a percibir el 50% de la remuneración que indica el inciso anterior o la cantidad que convenga con el fideicomitente.

Art.13.- Podrá ser fiduciario cualquiera persona natural o jurídica con domicilio en el país; pero cuando el fiduciario no fuere uno de los Bancos establecidos o que se establezcan conforme a las leyes de El Salvador o que tenga sucursal legalmente establecida en la República, será necesario que la administración de los bienes en fideicomiso y la inversión de sus ventas lo mismo que la ejecución definitiva del fideicomiso, aunque se hubiere constituido con anterioridad a la vigencia de esta disposición, sean aprobadas por un Banco que reune la condición que se ha determinado, institución que necesariamente deberá designarse en el instrumento de constitución, y si ya se hubiese constituido, deberá siempre hacerse la designación por escritura pública. El Banco que se designe, una vez haya acepta

de el cargo de conformidad con el Art.10 de la presente ley, -- tendrá la facultad de revisar la administración y demás actos -- que realice el fiduciario, la de improbar por escrito los que -- estimare incorrectos y la de pedir la remoción del fiduciario, -- si hubiere mediádole o culpa grave.

Si se tratare de fideicomisos en los que el patrimonio o su mayor parte, o sus rentas, se destinaren inmediatamente o en lo futuro a objetos o fines de cultura o asistencia sociales, y el fiduciario fuere un Banco establecido o con sucursal en El Salvador, la remisión y demás facultades a que se refiere el inciso precedente, deberán ser ejercidos necesariamente por el -- Banco Central de Reserva de El Salvador. De todo fideicomiso deberá presentarse copia autorizada al Banco que se designe en el instrumento de constitución o al Banco Central de Reserva de El Salvador, en su caso; y los fiduciarios estarán obligados a informar al respectivo Banco, cada treinta días, de los actos que ejecutaren, para los efectos a que se refieren los incisos anterior es.

Cuando el fiduciario que nombrare el fideicomitente -- fuere un Banco establecido, o que se establezca legalmente, o -- que tenga sucursal legalmente establecida en la República, el -- fideicomitente no tendrá la facultad a que se refiere el Art.8- de la presente ley.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, les da igual- tratamiento que a las sucesiones, por lo cual nos remitiremos a -- en qué capítulo.

DETERMINACION DEL CONTRIBUYENTE

Ya hemos hablado, cuíones son sujetos del Impuesto sobre la Renta, pero con ello, solo tenemos conocimiento de quiénes deben de pagar impuesto, ahora trataré de exponer en forma general, los medios que la misma ley dispone, para averiguar o descubrir en cada caso, cuando alguien tiene capacidad contributiva, o mejor dicho, cuando se encuentra en la situación que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal. Como puede, la Dirección General de Contribuciones Directas, comprobar que el hecho jurídico se ha verificado, y que por ello ha nacido la obligación del sujeto pasivo, y cuando éste se haya comprobado, qué medios o procedimientos tiene para determinar la medida del impuesto adecuado.

Cuando una persona ha realizado una actividad económica y por ello encuentran en la situación previsto por la ley, como generadora del crédito fiscal, con la que se concretiza -- con la percepción de utilidades de cualquier realización del hecho imponible se establece la relación jurídica tributaria, de la que ya hemos hablado, como pre-tributaria, o sea la obligación de declarar al fisco, o sea presentar declaraciones. Y además la Dirección General de Contribuciones Directas, puede determinar la renta imponible del contribuyente, cuando no hubiese declarado, por cualquier medio que la ley le conceda y tasaré el impuesto respectivo. Por lo anterior tenemos, que la Dirección General de Contribuciones Directas puede conocer que se ha realizado el hecho imponible por declaración del mismo contribuyente, por denuncia de un tercero, cuando retiene cantidades de dinero en concepto de Impuesto sobre la Renta; y la que-

hace directamente la oficina sin intervención del sujeto pasivo, como por ejemplo, de los datos que le proporcionan a la Sección de Información, Matrícula de Comercio, Registro de la Propiedad-Raíz, Dirección General de Aduanas etc.

Vemos algunos casos de obligados a declarar el Art.49-dice "Todo el que conforme a esta ley sea sujeto del impuesto, - esté registrado o no lo esté, queda obligado a presentar una declaración jurada de su renta en el formulario redactado por la - Dirección General de Contribuciones Directas. Las personas naturales domiciliadas en el país que obtengan hasta una renta bruta de Cinco Mil Colones en el ejercicio de imposición respectivo, - estarán exentos de hacer la declaración a que se refiere el inciso anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art.50 de esta ley". "Son sujetos del impuesto, todos los que obtienen renta -- dentro o fuera del territorio nacional"; es decir, así como está hoy la tabla del impuesto, se paga desde el primer centavo que - se obtiene de ingreso, entonces tenemos que según la disposición eludida, toda persona que recibe ingresos desde el 1er. centavo- que gane, en adelante, tiene la categoría de declarante, y luego sujeto de esta ley. De donde resulta bastante absurda tal disposición, por que en tal caso, todos tendrían la calidad de contribuyentes, aunque al final, al hacer el cómputo del impuesto, por deducirse el crédito básico, no tenga que pagar ninguna cantidad en tal concepto.

El segundo caso; "Todo el que obtenga una renta mayor - de \$5.000.00", Este sí, ya es más concreto al determinar los --- obligados a presentar declaraciones, pues al fijar la cantidad - hasta la cual están exentos de tal obligación están fijando, que

desde esa cantidad, ya tienen obligación de presentar declaraciones, aún cuando al verificar el cálculo del impuesto, tampoco le resulte impuesto a pagar.

En vista de estas disposiciones y de la cuantía que se ñala como renta bruta percibida en un ejercicio de imposición - para declarar que están exentos de presentar declaraciones; soy de opinión, que esta disposición carece de técnica y de que la cuantía es muy baja, aún para imponer tal obligación.

El primer aspecto, la ley no debió decir, que no están obligados ó exentos a presentar declaraciones, sino decir, quiénes están en tal obligación, pues debemos de tener presente que hoy todos los que obtengan un ingreso económico, son sujetos -- del impuesto, y como no todos tienen capacidad, la ley debe determinar quiénes están en la posibilidad de tener tal capacidad y no quiénes no lo están, entonces lo técnico será determinar, - quiénes tienen posibilidad de que por sus ingresos, tengan que pagar impuestos y no como está la disposición anotada.

El segundo caso, que la cuantía señalada es muy baja, me baso en que al considerar que hoy no está la deducción básica de ₡6.000.00, como en la ley de 1951, que consistía en que - los primeros seis mil colones de la renta imponible estaban --- exentos y el impuesto se calculaba desde ₡6.000.01 en adelante - quiénes percibían renta hasta esa cantidad, se sabía que no pagaba ningún impuesto, pero hoy tal deducción no aparece en la - ley y ha sido sustituido por el crédito "Básico", que es una -- condonación de ₡180.00 del impuesto calculado con base en la -- renta imponible, "Bien, como estos ₡180.00 del Crédito básico, - en renta imponible, representan tomando desde el primer centavo, ₡6.315.78 como renta imponible, entonces, podemos estimar que -

todas aquellas personas que obtienen ingresos menores de esa --
cantidad no pagan ningún impuesto, si la ley, fija como exentos
de presentar declaraciones los que obtienen ingresos hasta \$---
5.000.00, está imponiendo tal obligación a sujetos que nunca --
llegarán a tener capacidad de pago, y solamente, está hoy, lle-
nando de declaraciones a la oficina correspondiente y haciendo-
más caro el impuesto, por lo que significa el valor de los for-
mularios de declaraciones , personal para enviarlos, revisar --
las declaraciones que no tienen capacidad, para tramitarlo, lle-
var las tarjetas de cuentas en la sección encargada de las sol-
vencias, ponerle problemas al público, pues cuando necesita sol-
vencia tiene que tener todas las constancias de que ha presenta-
do declaraciones pues esa sección es quien lleva las cuentas y-
si una persona solicitante, se encuentra que tiene tarjeta pero
como nunca computa impuesto, cuando piden solvencia, hay que re-
visar el expediente por que la tarjeta no tiene ningún dato, en-
tonces se le pide al contribuyente que presente recibo de haber
presentado declaración para extenderle la solvencia.

El tercer caso Art.50, #1", la ley se remite al Regla-
mento, no obstante que la cuantía y la fijó en el artículo an-
terior, y en el Reglamento no reguló, ni dispuso nada respecto
a la cuantía a que se refiere la ley, por lo que opino que esta
disposición resulta ineficaz y no tiene razón de que perman-
ezca en la ley.

Art.50 #4.- Todo aquél a quien se le hubiere retenido
el impuesto ya sea total o parcialmente, Tenemos que se le re-
tiene en concepto de impuesto a: 1) las personas naturales, do-
miciliadas en la República y a la natural no domiciliada, com-

prenta en el liter c) Art.35.- Art.84; 2) la persona natural no domiciliada, a) y b) del Art.35, Sucesiones, Fideicomisos y Grupos Artísticos, Art.80, 3) las personas jurídicas no domiciliadas Art.83, 4) Socios domiciliados Art.76 ya derogado, 5) Socios no domiciliados Art.77, 6) Sobre Premios, Art.83.

Es agente de retención. Toda persona natural o jurídica, que pague o acredite a una persona natural o jurídica, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, está obligado a retener por concepto de Impuesto sobre la Renta.

Y las disposiciones citadas, y Art.88 y 89, como vemos, aquí la ley le impone una obligación especial a estas personas, que consiste en retener, dar recibos y enterar lo retenido, digamos obligación especial, para evitar cualquier confusión con la institución del responsable por deuda ajena o con el sustituto del sujeto pasivo.

Como estas personas que se las retiene en concepto de impuesto, no siempre tienen capacidad contributiva, inoficiosamente, la ley está recargando trabajo y papeles a la Dirección General de Contribuciones Directas, haciendo con ello, más cara la percepción del impuesto calificando como declarantes a muchos que no tienen capacidad contributiva y originando con ello, la siguiente confusión: que la ley tome como sinónimo los vocablos: contribuyentes obligados a declarar, etc., son las consecuencias de provocar errores en la interpretación de la misma.

En el lenguaje usual, se designa con la palabra "contribuyente", para referirse al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y que, por tal razón, asume la posición jurídica-

de obligado al pago del impuesto que dentro del marco del derecho tributario, aporte recursos económicos.

Pero nuestra ley, al calificar como contribuyente, a todos los que tienen obligación de presentar declaraciones, está empleando como sinónimo ambas palabras, así tenemos: Art.51. El Contribuyente presentará sus declaraciones en los tres primeros meses del año. El Art.54. distingue y dice: Las personas -- obligadas a declarar, de conformidad. Así tenemos, que las dudas surgen cuando, se refiere a contribuyentes. Para el caso: Art.31 dice: toda persona natural domiciliada en el país, que ^{hijos que por si mismo no fueren} tuviera a su cargo/contribuyentes, menores de 18 años y los mayores de esta edad, y menores de 25 años, solteros, y que se encuentren haciendo estudios profesionales o tecnológicos por --- cuenta del contribuyente, tendrán derecho a deducirse la suma de \$500.00 por hijo de conformidad, con las reglas siguientes.- Aquí, contribuyente, debemos de tomarlo en el sentido usual, -- que aporte o contribuya económicamente y no como declarante, como lo toman el Art.51 citado; lo mismo podemos decir, del Art.- 27 literal g) El valor de lo pagado por el contribuyente, por servicios profesionales, prestados por médicos al propio contribuyente así como a su cónyuge, o a sus hijos menores de 18 años o sirvientes domésticos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos; que los servicios se presten a los familiares o cónyuge mencionados, éstos no sean por sí mismo contribuyentes; y debemos entenderlo como que paguen impuesto y no simplemente calificados por la Dirección General de Contribuciones Directas, como obligados a declarar. Sin intención de salir del tema, quiero referirme a la deducción aludida, que considero que las perso

nas mencionadas son muy restringidas cónyuge, hijos y sirvientes domésticos; aquí la ley debió haber sido amplia, comprendiendo a todos los familiares ó dependientes económicamente de él; así hubiera quedado incluida la madre y todos los ascendientes y descendientes que estén a su cargo; y no en la situación actual, que puede deducirse lo que paga por servicios médicos - por el sirviente doméstico y no por la madre, ni por el abuelo o nieta, y llegamos a la conclusión de que los señores padres de la patria ya no tenían madre o no conocen la obligación que impone el Art.231 del Código Civil.

CONCLUSIONES

Por el objeto del Impuesto dijimos que la Ley de Impuesto sobre la Renta, grave ingresos que tienen características especiales, como por ejemplo:

1) Premios de loterías y que los favorecidos tienen -- obligación de tolerar retención sobre el valor del premio y por ello ser registrados como declarantes, hasta que la Dirección -- General de Contribuciones Directas los releve de tal obligación.

Sugiero: que estos eventos deben de tener un impuesto -- especial, que se liquide al momento y que no sea motivo para -- obligarlo a declarar impuesto sobre la renta ni viabilidad.

2) Los ingresos derivados por ganancia de capital, -- contemplada en los Arts.14, 15, 45 y 46, deberán gravarse con -- un impuesto proporcional especial, y que la oficina lo determi -- ne previa extensión de solvencias en cada transferencia de bie -- nes con la presentación de copia de la escritura, porque la ofi -- cina tiene capacidad de consultar de inmediato el expediente de Renta y Viabilidad para constatar, si existe ganancia o pérdida -- en cada operación. Así, se evitaría el engorroso procedimiento -- que establece el Art.45, y se tratará especialmente excluyéndolo de la ley, como pretendía el famoso decreto 215.

3) No deben ser sujetos de la ley de impuesto las cor -- poraciones y fundaciones del Derecho Público y no como dice el -- artículo 2o. de la ley, que "no son sujetos al pago".

4) Las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, y corporaciones y fundaciones no lucrativas constituidas con fi -- nes sociales etc. (asociaciones), deberá decir el artículo "po -- drán no ser sujetos al pago".

5) Debería reformarse el Art.10. incluyendo a las sucesiones no domiciliadas y ampliarlo en sentido de que queden comprendidos, las entidades o colectividades que constituyen una - unidad económica, o que otras ramas jurídicas le atribuyen la - calidad de sujetos de derecho.

6) Que se reglamente debidamente el sujeto llamado "sucesión".

7) Reformar la ley, en el sentido de que la persona natural domiciliada esté en condiciones más favorables en rela---ción a la cuantía del tributo.

Reforma propuesta en el Art.34 y como consecuencia de derogar la exención concedida a instituciones de crédito domici--liadas en el exterior Art.21 #14.- Ejemplo First National City - Bank, no paga por los intereses que percibe, por los préstamos- que concede al público y los otros Bancos particulares sí.

8) La deducción concedida para las personas naturales- domiciliadas, llamada adicional por hijos, debe concederse úni- camente para los que obtengan renta de trabajo o sea a los "Asalariados" ó incluir en la ley, expresamente a los "hijos adptivos".

9) Que se establezca la institución del sustituto del- Sujeto Pasivo, en cuanto se refiere a los asalariados y que sea el empleador, quien tenga que retener, liquidar y pagar el im- puesto, declarando en forma colectiva por todos sus empleados y exonerar a éstos a presentar declaraciones cuando solo obtengan esos ingresos. Así se evitaría que la Dirección General de Con- tribuciones Directas reciba la enorme cantidad de declaraciones que son poco productivas y haría con ello más barato la administr

tración del impuesto por otra parte, con la institución del sustituto, se evitaría el problema de los extranjeros, y no sería necesario ni la carta de responsabilidad, ya que esta obligación sería legal, ni la fianza ya mencionada y además la Dirección General de Contribuciones Directas descargaría más del 50% de su trabajo y organizaría mejor su administración.

10) Determinar que el ejercicio fiscal sea de un año completo, pero fijar de manera general, diferentes fechas que comprendan el ejercicio, en atención a la naturaleza de la renta. Así: los asalariados, año calendario. Los agricultores, a la terminación de la temporada; los industriales, comerciantes, etc. en junio y así, sucesivamente, y se evitaría el desorden -- que conceden ejercicios especiales para el caso, que no se controlan debidamente.

11) Que se evite en lo posible, el uso indebido de los vocablos "declarante" y "contribuyente", para evitar la confusión antes relacionada.

12) Establecer la institución del "Responsable" en la Sociedad; y que ésta sea responsable del pago del impuesto, tanto de las personas naturales o jurídicas domiciliadas o no, por los dividendos que distribuya. Así se evitaría el contraste actual, originado por la derogatoria del Art.76.

13) Que se regule expresamente, la forma en que se extingue la obligación tributaria. Además de la prescripción del Art.67.-

O B R A S C O N S U L T A D A S

- (1) Teoría Finanzas Públicas - Manuel Metus Benavente
- (2) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas - Ernesto Flores - Zavalá
- (3) Analisis Económico de los Impuestos - John Duc
- (4) El Impuesto sobre la Renta en El Salvador - Tesis Mario A.- Fernández.
- (5) Filosofía del Derecho - Giorgio del Vecchio
- (6) Diccionario
- (7) Instituciones de Derecho Financiero - Mario Pugliese
- (8) Los Sujetos del Impuesto
- (9) Copias de Moisés A. Bontriz
- (10) Modelo de Código Tributario preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA y BID
- (11) Instituciones de Derecho Tributario - Mario Pugliese
- (12) Principios de Derecho Tributario-Mario y Héctor Prevosto
- (13) Instituciones de Derecho Tributario - Mario Pugliese
- (14) Curso de Derecho Civil - Arturo Alessandri y Rodríguez
- (15) El Domicilio en el Impuesto sobre la Renta en El Salvador
Tesis Dr. German Atilio Anaya
- (16) Derecho Internacional Público.

- (1) - la. Constitución Política
- (2) - Ley de Impuesto sobre la Renta - 1951
Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta vigente y su
Reglamento
- (3) - Decreto Legislativo No.215 - 13 de Diciembre de 1968.
- (4) - Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones Di
rectas
- (5) - Código Civil
- (6) - Ley de Fomento Avícola
- (7) - Ley de Fomento Industrial
- (8) - Decreto 609 del 20 de May de 1966
- (9) - Ley de Veclidad
- (10)- Ley de Sucesiones
- (11)- Ley de Donaciones
- (12)- Ley de Migración
- (13)- Decreto No.300 del 18 de Septiembre de 1961
- (14)- Código de Comercio