

T

343.052

M538c

1968

F.I. es.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

LAS CAUCIONES DE LOS IMPUESTOS DE
RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A"

TESIS PRESENTADA POR:

MAURICIO MENDEZ GARAY

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

NOVIEMBRE 1968



SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA

~~378.7284~~
~~UES-T.O.~~
~~17380~~
~~1968~~

G. 3-19067

UES BIBLIOTECA CENTRAL

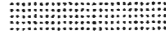


INVENTARIO: 10121968

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

Y CIENCIAS SOCIALES



LAS CAUCIONES EN LOS IMPUESTOS DE
RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A"

TESIS PRESENTADA POR:

MAURICIO MENDEZ GARAY

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

NOVIEMBRE 1968

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES:

Dr. José María Méndez

SECRETARIO GENERAL INTERINO:

Dr. José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIAS Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

Dr. René Fortín Magaña

SECRETARIO:

Dr. Fabio Hércules Pineda

JURADOS EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

Presidente: Dr. Angel Góchez Marin
1er. Vocal: Dr. Eduardo Alfredo Cuéllar
2o. Vocal: Dr. Ulises Salvador Alas

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

Presidente: Dr. Francisco Callejas Pérez
1er. Vocal: Dr. Jorge Alberto Hernández
2o. Vocal: Dr. Miguel Angel Granillo

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

Presidente: Dr. Roberto Lara Velado
1er. Vocal: Dr. Carlos Rodríguez
2o. Vocal: Dr. Guillermo Chacón Castillo.

ASESOR DE TESIS:

Dr. Francisco Bertrand Galindo

TRIBUNAL CALIFICADOR DE LA TESIS

Presidente: Dr. Francisco Arrieta Gallegos
1er. Vocal: Dr. José Ernesto Criollo
2o. Vocal: Dr. Carlos Antonio Mena Barrientos



DEDICO ESTA TESIS A:

Mi padre: JESUS GARAY

Mi madre: ANTONIA MENDEZ

Mis Hermanos

Mi esposa: BLANCA NOEMY

Mis hijas: LUCIA EUGENIA E IVETTE GUADALUPE

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

Conciente de que nada nuevo agrego a lo escrito sobre el tema objeto de este modesto trabajo, mi único deseo, es el de interesar a los Abogados en todo lo relativo a las leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, pues con tristeza me he dado cuenta de que, la mayoría de litigantes que concurren a la Dirección General de Contribuciones Directas, no son aquellos, sino que otras personas de distintas profesiones, quienes se atribuyen exclusividad en el conocimiento de esta materia.

Es necesario ~~borrar~~ esa falsa impresión, y por ello excito a los Abogados de la República, tomen posesión de un campo que por derecho les corresponde; y una vez en posesión, lo demás caerá por su peso y quienes no ostenten esa calidad, por mutuo propio se desplazarán a su debido lugar.

IMPORTANCIA DEL TEMA TRATADO - La negativa de la Dirección General de Contribuciones Directas de extender constancia de solvencia de Impuesto sobre la Renta y de Vialidad, Serie "A", por adeudarse impuestos, multas, recargos e intereses, respectivos, coloca al contribuyente en un serio problema, pues casi siempre necesita la constancia de solvencia para la celebración urgente de un contrato. La solución del problema anterior está en garantizar al Fisco el pago del tributo, con los medios permitidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta, siguiendo los procedimientos indicados en la misma.

ADVERTENCIA.- En el desarrollo de esta tesis, continuamente me referiré a conceptos propios del Derecho Civil, sobre los cuales no daré explicaciones, porque estimo que nada nuevo agregaría. Por el contrario, ello constituiría una repetición esteril de conceptos tratados suficientemente por reputados autores, en abundantes obras que versan sobre dicha materia.

CONCEPTOS BASICOS: 1.- Concepto de Caución. 2.- Clasificación de las cauciones. 3.- Cauciones personales.- 4.- Cauciones reales. 5.- Declaraciones de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", 6.- Fiscalización. 7.- Tasación. 8.- Cuota original. 9.- Cuota complementaria. 10. Facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas de tasar cuotas originales o complementarias. 11.- Recurso. - 12.- Recurso de Rectificación. 13.- Recurso de Queja. 14. Recurso de Apelación. 15.- Recurso de Hecho.- 16.- Recargos.- 17.- Intereses. 18.- Constancia de Solvencia.- 19- Retención.

1.- *CONCEPTO DE CAUCION.*- La persona responde por las obligaciones que contrae con todo su patrimonio. Cuando cae en incumplimiento, existe el derecho del acreedor de perseguir en los bienes de su deudor ya sean presentes o futuros, con excepción de los no embargables, la ejecución forzada de la obligación. Este derecho se conoce con el nombre de prenda general.

Esta facultad del acreedor, está consagrada en nuestro Código Civil en el Art. 2212 C que expresa: *"Toda obligación personal dá al acreedor, el derecho de perseguir su ejecución sobre todos los bienes raíces o muebles del deudor, sean presentes o futuros, exceptuándose solamente los no embargables designados en el Art. 1488 C."*

Como garantía, el derecho de prenda general es insuficiente, porque no evita las disminuciones del patrimonio del obligado, ocasionadas por enajenaciones fraudulentas. La acción pauliana o la oblícua, pueden evitar en parte la disminución del patrimonio del deudor, pero no pueden impedir su insolvencia causada por negocios infortunados; además de que, el uso de tales acciones demandan tiempo y dinero, que a la larga puede resultar en ciertos casos, un remedio tardío.

La insuficiencia del derecho de prenda general, la suplen las cauciones, o sean los diversos medios de que puede hacer uso el acreedor, para ponerse a cubierto de la insolvencia del deudor.

Las cauciones dan mayor seguridad al acreedor y al

deudor le facilitan la obtención de préstamos. Por consiguiente, benefician tanto a los acreedores, como a los deudores, pues expeditan la circulación de la riqueza.

CAUCION.- Nuestro Código Civil declara: "" Art. 44.- Caución significa generalmente cualquier obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena. Son especies de caución, la fianza, hipoteca y la prenda.""

2.- CLASIFICACION DE LAS CAUCIONES. Por la forma como las cauciones aseguran los derechos del acreedor, se distinguen las personales y las reales. Entre las primeras se incluyen: la cláusula penal, la solidaridad pasiva y la fianza; y entre las segundas se agrupan: la hipoteca, la prenda y la anticresis.

3.- CAUCIONES PERSONALES.- Esta clase de caución, da derecho al acreedor de perseguir el cumplimiento de la obligación, tanto en el patrimonio del deudor, como en el del fiador o codeudor solidario. Este derecho disminuye el riesgo de insolvencia, pues basta que alguno de los caucioneros goce de capacidad de pago, para que el acreedor tenga oportunidad de hacer valer su crédito.

El que acepta esta clase de caución, no toma en cuenta los bienes que posea el garante, sino que la confianza que le merezca por su solvencia. Lo que importa, es que al momento de responder por el deudor, sepa interceder entre éste y el acreedor, a fin de lograr el cumplimiento de la obligación garantizada o en caso contrario cumplirla solidaria o subsidiariamente, según se haya obligado.

Es cierto que las cauciones personales, disminuyen notablemente el riesgo de insolvencia; pero no constituye la máxima seguridad deseada por los acreedores y por consiguiente, no se escapa del peligro de insolvencia del deudor y caucioneros. Este peligro se elimina en mejor medida con las cauciones reales.

CAUCIONES REALES.- Estas cauciones otorgan al acreedor, el derecho de perseguir en manos de terceros el bien dado en garantía y de pagarse preferentemente con el producto del remate, porque constituyen un derecho real sobre el bien que lleva consigo ese derecho de persecución que ponen a cubierto de las enajenaciones fraudulentas y de la insolvencia del deudor, pues da preferencia para el pago del crédito caucionado. (1)

5.- DECLARACIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A".- Declaraciones de tales impuestos, es el acto por el cual un contribuyente, bajo juramento, pone en conocimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas, los ingresos gravables por él percibidos en un ejercicio impositivo y por el capital poseído al 31 de diciembre de cada año o a la fecha autorizada por la Oficina fiscal mencionada.

El contribuyente está obligado a formular sus declaraciones, en formularios elaborados por la citada Oficina. Estos formularios constan de cuatro páginas. La primera está

(1) TRATADO DE LAS CAUCIONES. Manuel Somarriva Undurraga. Editorial Nascimento. Santiago de Chile 1943. Pág. 5 y siguiente.

distribuida en apartados en los cuales aparecen: el ejercicio o año a que corresponde la declaración; nombre y dirección del contribuyente. Esto último, es importante, porque la Dirección General de Contribuciones Directas la toma como domicilio, para los efectos tributarios correspondientes; resumen de la renta bruta o del activo, según el caso; resumen de las deducciones o del pasivo; determinación de la Renta imponible o capital imponible; computación del impuesto; juramento; y lugar, fecha y firma del contribuyente.

Las restantes páginas están divididas en cuadros identificados por letras, atendiendo la fuente de ingreso computable y a los valores que forman el capital poseído a la fecha que se declara, según se trate del Impuesto sobre la Renta o el de Vialidad, Serie "A". Si el contribuyente percibe ingreso o posee valores de fuentes que no encajan en alguno de los cuadros de los formularios, debe elaborar uno por separado con los datos requeridos para los otros y acompañarlo como anexo.

6.- FISCALIZACION DE LAS DECLARACIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD SERIE "A".- En la materia que estamos tratando, fiscalización es la actividad desplegada por la Dirección General de Contribuciones Directas, a fin de establecer por los medios legales, si las declaraciones de Renta y Vialidad, Serie "A", presentadas, están correctas o no. En otras palabras, si el impuesto computado por el contribuyente es el que realmente le corresponde pagar por los ingresos percibidos en el ejercicio impositivo respectivo y por el capital poseído al 31 de diciembre del año de que se trate, o a la fe-

cha autorizada por la Dirección General de Contribuciones Directas.

El Art. 65 L.I.R., en relación con el Art. 12 N° 4 L. V. faculta a la Dirección General de Contribuciones Directas, para fiscalizar las declaraciones que se le presenten valiéndose de los datos que les suministren los informadores, peritos, Registros de la Propiedad, las estadísticas de los diversos servicios públicos, Corte de Cuentas de la República, Aduanas, otras fuentes de información y los indicios reveladores de la renta.

Si las declaraciones a consecuencia de la fiscalización son calificadas de incorrectas, la Oficina tasadora haciendo uso de las facultades que le conceden los Artos. 66 y 67 L. I. s. R. en relación con el Art. 12 N° 7 y N° 17 L. V. determina a cargo del contribuyente el impuesto o complemento del mismo, en el caso de que el tributo correspondiente, sea mayor que el computado en la declaración. Fija pues, a cargo del contribuyente, cuota original si no computó impuesto, o cuota complementaria si el impuesto determinado a consecuencia de la fiscalización, es mayor que el computado.

Para cumplir con la obligación de fiscalizar las declaraciones, la Dirección General de Contribuciones Directas, cuenta con un cuerpo de informadores que los destaca a las distintas Oficinas, tanto pública, como privadas, para que recaben datos relacionados con el Impuesto sobre la Renta y Viabilidad, Serie "A".

También cuenta con un cuerpo de peritos, que son los encargados de la fiscalización de las declaraciones, valiéndose de los datos e informes recabados al efecto, o dictamen pericial que pueden practicar cuando el caso lo amerite. En la investigación pericial puede tomar parte uno o más peritos; pero en la práctica casi siempre se nombran dos, con el objeto de garantizar en lo más posible la puridad de su intervención. Art. 57 y 63 L. I. s. R. y Art. 12 N^o. 4 y 17 L. V.

Con el objeto de garantizar los distintos medios por los cuales la Oficina tasadora puede fiscalizar las declaraciones, el Art. 62 L. I. s. R., impone a todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que a las personas naturales o jurídicas, la obligación de suministrar los datos e informes que se le requieren para la investigación y determinación del Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A". Se exceptúa de esta obligación a las instituciones estatales o autónomas, en lo que concierne a información confidencial que su respectiva Ley de creación o reglamento les prohíbe divulgar. Los datos suministrados contra la anterior prohibición, no tienen ningún valor como indicio revelador de la renta Art. 62 Inc. 2^o. L. I. s. R.

7.- TASACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A". Tasación es la liquidación del Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A" que le corresponde pagar al contribuyente, por los ingresos percibidos en un ejercicio fiscal y por el capital poseído al 31 de diciembre del año de

que se trate, o a la fecha autorizada por la Ley.

También se conoce con el nombre de tasación a la resolución que contiene la determinación de los expresados tributos a cargo de un contribuyente.

Por consiguiente, tasación es, tanto el procedimiento matemático seguido para la determinación del impuesto, como la resolución en que se consignan tales operaciones.

8.- CUOTA ORIGINAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A".- La Dirección General de Contribuciones Directas está facultada para fijar cuotas originales de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, "Serie "A" en los siguientes casos: a) si por medio de dictamen pericial o a consecuencia de una fiscalización se establece que es incorrecta la declaración, en la que el contribuyente no se computó impuesto, la Oficina Fiscal determina la cantidad de colones que corresponde pagar al contribuyente en concepto de tal tributo y b) la misma facultad tiene la Oficina tasadora, cuando el contribuyente no presenta declaración y se descubre por los medios antes indicados su capacidad contributiva. Art. 66 L. I. s. R. y 12 L. V.

Cuota original, es la cantidad de colones que la Dirección General de Contribuciones Directas de acuerdo con la ley de la materia, fija a cargo de un contribuyente en concepto de Impuesto sobre la Renta o de Vialidad, Serie "A", cuando no ha presentado declaración no obstante tener capacidad contributiva o cuando la presentada sin computar impuesto, fuere estimada incorrecta, por no haber declarado ingresos

percibidos o bienes poseídos, o haberlos declarado en menor cuantía.

9.- CUOTA COMPLEMENTARIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD SERIE "A".- Algunos contribuyentes en su afán de evadir el pago del impuesto, se valen de muchos medios, tales como simular erogaciones, reclamar gastos no deducibles o en mayor cuantía, ocultar ingresos etc. Con el fin de evitar en lo posible la evasión del tributo el Art. 67 L. I. s. R. y el Art. 12 N° 6 L. V., facultan a la Dirección General de Contribuciones Directas, para fiscalizar las declaraciones de los contribuyentes y determinarles el impuesto correcto.

A consecuencia de tales fiscalizaciones, la Oficina tasadora puede determinar un impuesto mayor que el computado por el contribuyente en su declaración. Esa diferencia, entre el impuesto computado y el determinado, se le denomina cuota complementaria de impuesto.

Ejemplo sencillo de una liquidación de impuesto complementario.

Impuesto determinado por la Dirección General de Contribuciones Directas....	\$ 100.00
Impuesto computado por el contribuyente en su declaración.....	\$ <u>50.00</u>
Diferencia de impuesto (cuota complementaria).....	\$ 50.00

10.- FACULTAD DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, DE TASAR CUOTAS ORIGINALES O COMPLEMENTARIAS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A".- La f

de la Dirección General de Contribuciones Directas de tasar cuotas originales o complementarias de impuesto sobre la Renta, prescribe en el caso de existir declaración, en cinco años y en el caso contrario en diez años. Art. 67 L. I. s. R. y Art. 12 N° 6 L. V.- El plazo de la prescripción debe de contarse, desde la expiración del término establecido para la presentación de las declaraciones Art. 67 Inc. 2º L. I. s. R.

La parte final del Inciso 2º del Art. 67 de referencia aclara, que se entiende por término legal el señalado por la Ley o por Decreto que amplía el plazo en casos especiales. Esta aclaración fué necesaria porque continuamente los contribuyentes dentro de los respectivos recursos, alegaban que en el término para presentar las declaraciones, no están incluidas las ampliaciones y que por consiguiente el plazo de la prescripción de la facultad de tasar cuotas de impuesto, no sufría ninguna prórroga a consecuencia de la ampliación del término legal para declarar. Claro que la posición del contribuyente era explicable, pues resultaba beneficiado al no incluirse tal tiempo, ya que gozaban de mayor plazo para declarar y en cambio no se ampliaba el término de la prescripción.

El ejemplo que a continuación aparece, aclarará lo expuesto anteriormente: las declaraciones de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", por ingresos percibidos en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de di-

ciembre de 1961, y por el capital determinado a ésta última fecha, de conformidad al Art. 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el caso normal debieron presentarse dentro de los tres primeros meses del año de 1962 o sean en los meses de enero, febrero y marzo; pero como hubo prórroga hasta el 30 de abril, el plazo para declarar quedó ampliado a esta última fecha.

De no haber mediado tal prórroga, el plazo de la prescripción se hubiere computado a partir del último día del mes de marzo y expirado el 31 del mismo mes del año de 1967; pero como medió la prórroga expresada, el plazo de la prescripción según criterio de la Dirección General de Contribuciones Directas y el cual estimo correcto, corrió hasta el 30 de abril de 1967. Por consiguiente, el plazo durante el cual la Oficina impositora mencionada, tuvo facultades para tasar cuotas de Impuesto para el ejercicio del año de 1961, quedó comprendido entre el 30 de abril de 1962 y el 30 de abril de 1967. Ahora bien, si se aplicara el criterio de los contribuyentes, no obstante la prórroga, el término de la prescripción hubiera expirado el 31 de marzo de 1962.

En lo particular estimo que no era necesario incluirse tal aclaración en la ley, pues es de simple lógica jurídica el considerar que las ampliaciones del plazo para declarar, forman un todo con éste, y que por consiguiente, cuando la ley establece que la prescripción ha de computarse desde la expiración del plazo para la presentación de las declaraciones,

debe de entenderse en el sentido de que se contará desde el siguiente al del último día de su ampliación. Argumento esgrimible en contra del criterio sostenido por los contribuyentes, es el de que si fuera cierto lo por ellos alegado, las declaraciones presentadas dentro del tiempo de las ampliaciones, serían extemporáneas, ya que según el criterio que estoy rebatiendo, las ampliaciones no forman parte del plazo para declarar, lo que no es cierto, por lo menos es el criterio del cual participo.

El inciso 3º del Art. 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que se reputa no existir declaración al ser presentada después de transcurrido cinco años a partir del último día del plazo establecido al efecto. En la anterior ley no existía el inciso mencionado, pero eso sí, ya establecía que en el caso de no existir declaración, la facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas de tasar cuotas de impuesto prescribía en diez años y en caso contrario en cinco años.

Los contribuyentes bajo el imperio de la anterior ley habían encontrado una manera de limitar a cinco años la facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas de tasar cuotas de impuesto cuando no habían declarado durante diez años. La salida era la siguiente: el contribuyente tenía conocimiento que la Oficina tasadora en el último año de la prescripción, estaba investigándole los ingresos percibidos en los diez años que no había declarado y que por consiguiente

te, cernía sobre él la amenaza de gravarlos con fuertes complementarias, multas por evasión intencional, recargos e intereses, por los diez ejercicios dejados de declarar. Ante esa amenaza el contribuyente razonaba, así: la ley faculta a la Oficina Fiscal para investigarme y tasarme impuesto durante diez años en el caso de no existir declaración; pero si yo presento todas esas declaraciones, limito a cinco años, la facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas de tasarme impuesto, porque ya existen declaraciones aunque estén presentadas extemporáneamente.

El contribuyente tenía razón, pero esa argumentación era perjudicial al fisco, y se le puso fin, al agregarse un inciso a la disposición pertinente, en el sentido de que: "se reputa no existir declaración cuando ésta fuera presentada después de transcurrido cinco años a partir del último día del plazo en que debió presentarse."

11.- RECURSO.- El Diccionario de la Real Academia, define el recurso como la acción que concede la ley al interesado en un juicio u otro procedimiento, para reclamar contra las resoluciones, ante la autoridad que la dictó o ante alguna otra parte.

FABREGA lo define: "" la facultad que a los litigantes compete, de pedir la enmienda de una resolución judicial, algunas veces ante el mismo Juez o Tribunal que la dictó; pero generalmente ante un Tribunal superior"".

PADILLA Y VELASCO, por su parte define el recurso en su tesis doctoral, como: "La facultad que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento, para reclamar contra la resolución o falta de resolución, ora ante la autoridad que la dictó, ora ante otro superior, para que la enmiende, revoque, reforme, amplíe o anule."

De las anteriores definiciones, las más comprensivas, de lo que es un recurso conforme a nuestra legislación, es la formulada por el doctor PADILLA Y VELASCO. Cuando en esta definición se habla de la facultad que la ley concede al interesado en un procedimiento, se incluyen los recursos administrativos, entre los cuales quedan comprendidos los que las leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad conceden al contribuyente, o sean: el de Rectificación, el de Queja, el de Apelación y el de Hecho.

12.- RECURSO DE RECTIFICACION.- Rectificación, es la acción de rectificar. Rectificar a su vez, es volver exacto algo. En la materia que tratamos, rectificación es la acción de rectificar el cálculo del impuesto.

Recurso de rectificación, es pues, la facultad que las Leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, conceden al contribuyente, para reclamar a la Dirección General de Contribuciones Directas, contra las resoluciones que tasan a su cargo cuotas originales o complementarias de Impuesto, con el objeto de obtener la reforma, revoación o anulación de la resolución que fija el tributo liquidado a su cargo Art. 66, 67 y 69 L.

I. s. R. y Art. 12 N^o 9 L. V.

El recurso de Rectificación, también procede contra resoluciones que imponen multas mayores de cien colones por incumplimiento de obligaciones tributarias. Art. 105 Inc. 8^o L. I. s. R. y Art. 12 L. V.

13.- *RECURSO DE QUEJA.- Es la facultad que las leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, conceden al contribuyente, para reclamar contra la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que le denegó la admisión del recurso de rectificación, para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con el objeto de lograr que el Tribunal de alzada ordene al inferior admita el recurso denegado. Art. 70 Inc. 1^o L. I. s. R. y Art. 12 N^o 9 L. V.*

14.- *RECURSO DE APELACION. Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo que resuelve el recurso de rectificación, podrá apelar para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con el objeto de obtener la reforma, revocación o anulación de la tasación impugnada. Art. 71 Inc. 1^o L. I. s. R. y Art. 12 N^o 9 L. V.*

La apelación se admite en ambos efectos, es decir, que una vez admitida, se suspende el seguir conociendo sobre la tasación apelada. Al estar emplazados el apelante y el Fiscal General de Hacienda se remite el expediente al Tribunal superior, no sin antes dejar certificación de ciertos pasajes que la ofi-

cina impositora estime convenientes para facilitar sus funciones de control y liquidación del impuesto. Por ejemplo: certificar declaraciones, informes, dictámenes periciales y cualquier otro pasaje que le pueda servir para determinar a cargo del contribuyente, cuotas originales o complementarias sobre ingresos distintos a los gravados con la tasación controvertida, ya sean percibidos en el mismo ejercicio o en otros distintos.

El Tribunal de Apelaciones se sujetará en la sustanciación del recurso, al Código de Procedimientos Civiles, en lo que fuere aplicable y no estuviere modificado por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

15.- *RECURSO DE HECHO.*- De la resolución que deniegue la admisión del recurso de apelación procede la interposición del recurso de Hecho ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, en cuyo trámite se procede conforme al Código de Procedimientos Civiles.

Por medio de este recurso el contribuyente puede intentar que el Tribunal de alzada le admita la apelación denegada por el inferior Art. 72 L. I. s. R., Art. 12 N° 9 L. V. y Art. 1028 Pr. y sig.

16.- *RECARGOS.*- El pago de los Impuestos sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", computados en las declaraciones respectivas, debe de cancelarse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que termine el plazo para declarar (Abril y Mayo) Art. 74 Inc. 1° L. I. s. R. y Art. 12 N° 3 L. V.-

La cancelación de las cuotas originales y complementarias de tales impuestos, debe de efectuarse, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que cause estado la resolución respectiva Art. 74 Inc. 3º L. I. s. R. y Art. 12 Nº 15 L. V.

Si los aludidos tributos no son cancelados dentro de los plazos indicados, el contribuyente sufrirá un recargo del 1% sobre el impuesto o porción del impuesto por cada mes o fracción que transcurra sin hacer el pago, durante los primeros doce meses, a cuyo final se sumarán los recargos al impuesto adeudado; y de allí en adelante la suma de impuestos y recargos devengarán un interés compuesto del 6% anual.

El recargo superior a veinticinco colones no podrá exceder del 12% del impuesto pendiente de pago, pero en ningún caso podrá ser inferior a aquella suma. Art. 99 Inc. 4º L. I. s. R. y Art. 12 Nº 15 L. V.

Durante el tiempo que esté pendiente de resolución un recurso de los permitidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta no se cobrarán recargos. Este lapso queda comprendido entre la fecha de interposición del recurso y la fecha en que cause estado la resolución que determine el impuesto que causará los recargos. Art. 99 Inc. 1º y Art. 12 L. V.

La Ley de Impuesto sobre la Renta vigente introdujo un cambio sustancial, en cuanto a la computación del plazo de pago de las cuotas originales y complementarias. En efecto, conforme a la Ley anterior dicho plazo era de sesenta días con-

tados a partir del siguiente a aquel en que cause estado la resolución respectiva. El plazo corría desde el siguiente día en que quedaba firme la tasación. Art. 33 Inc. 3º L. I. s. R. anterior.

En la actual Ley el plazo de pago es de dos meses contados del siguiente a aquel en que causa estado la tasación. El computo del plazo funciona en relación a meses y no a días, como en la anterior. Así la situación se puede presentar el caso de que un contribuyente goce de un plazo hasta de tres meses, supongamos: una tasación quedó firme el primero de enero, y como el plazo para el pago corre dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que quedó firme la tasación, el contribuyente puede cancelar su impuesto en el plazo comprendido entre el mes de enero y en el mes de marzo.

Las multas impuestas por las Leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad no causan recargos, ni intereses y deben cancelarse dentro de los sesenta días contados a partir del siguiente al en que la resolución que la impuso quedó firme Art. 105 Inc. 1º L. I. s. R., en relación al Art. 12 Nº 15 L. V.

17.- INTERESES.- Civilmente los intereses constituyen la remuneración que el deudor de dinero u otras cosas ha de satisfacer al acreedor por la privación que para él representa el no disfrute del dinero prestado.

Trasladado este concepto al campo fiscal, interés es la cantidad de dinero que el contribuyente está obligado a pa-

gar al Fisco por su tardanza en el pago de los Impuestos de Renta y Vialidad, Serie "A" a consecuencia de la cual se le privó del disfrute de ese dinero que tenía derecho a percibir en el plazo señalado por la Ley.

La suma de Impuestos y recargos por los primeros doce meses de mora, devengan intereses compuestos del 6% anual, hasta su completa cancelación Art. 99 Inc. 5º L. I. s. R. y Art. 12 Nº 15 L. V.

El interés compuesto, es el que se capitaliza a medida se van produciendo. En el campo fiscal los intereses producidos en el segundo año de la mora se agregan al impuesto y recargos respectivos, y sobre el monto se calculan los intereses del siguiente año; y así sucesivamente, hasta el completo pago del tributo.

18.- CONSTANCIA DE SOLVENCIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A".- Es requisito legal para la inscripción en un registro público, de los testimonios de escrituras de los contratos en que se enajenan inmuebles o se graven con hipotecas o se constituya en ellos anticresis; así como también en la constitución, modificación, disolución y liquidación de Sociedades, que las partes estén solventes del Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A".- El Registrador que inscriba alguno de los contratos mencionados sin que se le presenten las solvencias respectivas, queda incurso en una mul

ta de QUINIENOS COLONES. Solamente se pueden inscribir tales testimonios sin la presentación de las solvencias, cuando el acreedor o el adquirente a título gratuito, sea el Fisco o alguna institución Oficial Art. 111 L. I. s. R. y Art. 12 N° 15 L. V.-

Es obligación del Notario instruir a los contratantes, explicándoles que para poder inscribir en el Registro de la Propiedad o de Comercio el testimonio de la Escritura Pública celebrada, es indispensable presentar la constancia de solvencia de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", y hacer relación en la escritura que tal circunstancia se manifestó a los contratantes antes del otorgamiento del instrumento.- El incumplimiento de esta obligación hace incurrir al Notario en una multa de VEINTICINCO a CIEN COLONES, Art. 101 literal c) L. I. s. R.-

La constancia de solvencia de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", se solicita en la Sección de Control de la Dirección General de Contribuciones Directas, la que podrá extenderlas por telegrama o directamente en formularios elaborados al efecto Art. 112 Inc. 4° L. I. s. R.

19.- **RETENCION.**- La Ley de Impuesto sobre la Renta establece el método de recaudación del tributo, multas, recargos e intereses, por medio de retenciones. Este método se conoce en materia fiscal con el nombre de recaudación del impuesto en su fuente, porque al momento de cancelar o acre-

ditar al contribuyente dividendos, sumas provenientes de cualquier clase de actividades realizadas o de bienes situados en el país, se le retiene cierta cantidad de dinero en concepto de impuesto, en la proporción establecida en la Ley, según se trate de remuneraciones de carácter permanente, dividendos o premios.

Para facilitar la retención sobre remuneraciones de carácter permanente, el Poder Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda tiene la atribución de elaborar tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta y Reglas para su aplicación, que según la Ley de la materia se tienen por incorporadas a su Reglamento.

CAPITULO II

- 1º CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A" CONFORME EL DECRETO LEGISLATIVO Nº 17, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL Nº 142 TOMO 130 DEL 27 DE JUNIO DE 1941. MODO DE PROCEDER.

- 2º CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A", DE CONFORMIDAD AL ART. 113 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ART. 12 DE LA LEY DE VIALIDAD. MODO DE PRO CEDER.

- 3º CAUCION DEL INTERES FISCAL, PARA OBTENER SE FIJE UN POR CENTAJE MENOR DE RETENCION CUANDO EL CONTRIBUYENTE ESTI ME, QUE LA SUMA A PAGARSE O ACREDITARSELE, NO CONSTITU- YE RENTA NETA EN SU TOTALIDAD ART. 82 DE LA LEY DE IM- PUESTO SOBRE LA RENTA. MODO DE PROCEDER.

En este capítulo trataré los casos en que se admite garantizar el interés fiscal, así como también indicaré el procedimiento de autorización, otorgamiento y aceptación de las garantías que la Dirección General de Contribuciones Directas está facultada admitir.

Tres son los casos en que procede garantizar al Fisco de esta República, a saber: a) El contribuyente adeuda impuestos de Renta y Vialidad, Serie "A" fijados, por resoluciones que han quedado firmes, por no haberse recurrido oportunamente de ellas ó por haberse conformado expresamente el interesado. La deuda consiste en impuestos, cuya liquidación no admite discusión por haber concurrido en la resolución, las anteriores circunstancias, que le dan la calidad de firmeza.- Esta situación de insolvencia impide al contribuyente obtener constancia de solvencia y por consiguiente, no se pueden inscribir en el Registro de la Propiedad, escrituras que contengan: contratos de enajenación de inmuebles, constitución de algún gravamen sobre ellos, constitución, modificación, disolución y liquidación de sociedades y traspasos de bienes inmuebles a favor de sucesores, por ser requisito indispensable la presentación de dicha constancia de solvencia. En este caso el contribuyente puede allanar el obstáculo anterior, es decir obtener autorización para la celebración de los contratos relacionados e inscripción de los mismos en el Registro respectivo, previa caución de lo adeudado, conforme al De-

creto Legislativo Nº 17 de fecha 20 de junio de 1941, publicado en el Diario Oficial Nº 142 Tomo 130 del 27 del mismo mes y año;

b) El contribuyente necesita obtener solvencia para los efectos indicados anteriormente y tiene pendiente de resolución alguno de los recursos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta o Amparo Constitucional en el cual se hubiere decretado suspensión del acto reclamado. También en este caso, puede obtener solvencia garantizando el interés fiscal conforme Art. 113 L. I. s. R. en relación con el Art. 12 Nº 19 L. V.; y

c) Como último caso, podemos citar, el comprendido en el Art. 82 L. I. s. R., o sea cuando el contribuyente estime que los ingresos a percibir, no constituirán renta neta en su totalidad.- Conforme a esta disposición legal podrá pedir rebaja del porcentaje de retención, previa caución del interés fiscal.

Paso a desarrollar separadamente cada uno de los casos de caución del interés fiscal, en el orden en que los he dejado enunciados.

CAPITULO II

1º CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD, SERIE "A", CONFORME AL DECRETO LEGISLATIVO N° 17, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL N° 142 TOMO 130 DEL 27 DE JUNIO DE 1941. MODO DE PROCEDER.-

He manifestado anteriormente que ante la negativa de la Dirección General de Contribuciones Directas de extender constancia de solvencia por adeudarse impuestos sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", puede el contribuyente caucionar al Fisco el pago futuro de tales tributos, de conformidad al Decreto Legislativo N° 17 y obtener autorización sin estar solvente, para realizar transferencia de bienes, gravarlos en cualquier forma constituir, modificar o disolver sociedades; pero antes de seguir adelante, es de aclarar, que este Decreto se aplica también, cuando se debe impuesto de pavimentación, el causado por donaciones y el de gravamen de las sucesiones. Por consiguiente, todo lo que digamos en relación a los Impuestos de Renta y Vialidad, Serie "A", se aplica a aquellos gravámenes con pocas variantes.

El Decreto N° 17, nos da el procedimiento a seguir para obtener de la Dirección General de Contribuciones Directas, la autorización para celebrar los contratos que el mismo indica, así como también, la autorización para inscribir tales contratos en cualquier Registro público, sin presentar solvencia, previa caución del pago futuro de los impuestos, multas y demás accesorios adeudados.

Es de advertir que en el caso de contratos en los cuales se hayan de transferir bienes o contraer mutúos garantizados con hipoteca u otro gravamen, la Dirección General de Contribuciones Directas, solo pueden autorizar al comprador

o al deudor para realizar tales operaciones.- El Art. 17 lo dice claramente al expresar """" cuando las personas que adeuden impuestos, necesiten llevar a cabo transferencia de bienes o constitución de gravámenes sobre ellos, podrán obtener autorización para realizarlas, siempre que garanticen suficientemente la cancelación de dichos impuestos.""

Los adquirentes o los que van a prestar el dinero, no pueden ser autorizados para celebrar tales contratos, porque la disposición faculta a la Dirección General de Contribuciones Directas para autorizar únicamente a los transferentes de bienes y a los que van a constituir el gravamen.

La intención del Legislador es allanarle al contribuyente el obstáculo que presenta ser deudor fiscal y no tener los medios económicos suficientes para solventarse.

MODO DE PROCEDER EN LA CAUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD CONFORME EL DECRETO N° 17.- La solicitud de autorización para la celebración de los contratos, se presenta por escrito en la Dirección General de Contribuciones Directas o en cualquiera de sus Delegaciones Departamentales.

Si la petición se presenta en las Delegaciones Departamentales, éstas la remitirán sin trámite alguno a la Dirección General de Contribuciones Directas que tramitará todo el incidente de caucionamiento.

La solicitud para ser admitida, debe de contener de

conformidad al Art. 3º del Decreto Nº 17 los siguientes requisitos:

- 1º Indicar la operación que se necesita llevar a cabo;
- 2º El monto de sus adeudos por razón de Impuesto;
- 3º El plazo que desee obtener para cancelar el impuesto;
- 4º La forma en que proyecta realizar dichas cancelaciones;
- 5º La obligación que contrae de pagar lo adeudado; y
- 6º Las garantías que puede prestar para el cumplimiento de la obligación.

1º- INDICACION DE LA OPERACION QUE DESEE LLEVAR A CABO.- En la solicitud debe de indicarse, por ejemplo: que necesita vender al señor X, mayor de edad y demás generales que ayuden a identificarlo, un inmueble urbano y construcción, cuyas medidas y linderos se deben expresar, indicando el número de inscripción, folios y el libro del Registro de la Propiedad Raíz, en que se encuentra inscrito el testimonio de la Escritura Pública respectiva. Si son varios los inmuebles objeto de la operación, deberán describirse separadamente, pues se dan tantas autorizaciones como ventas o hipotecas se van a realizar.

2º- EXPRESION DEL MONTO DEL ADEUDO POR RAZON DE IMPUESTO.- El contribuyente antes de formular su petición, debe de presentarse a la Sección de Control de la Dirección General de Contribuciones Directas, para que se le proporcione un estado de cuentas de lo que él adeuda en concepto de im-

puestos, multas, recargos e intereses. En dicho estado de Cuentas aparecen especificados por ejercicio, el monto a que asciende la deuda, más el duplo. Art. 4º Inc. 2º D. L. Nº 17.

El contribuyente indicará en su solicitud en forma detallada y tal como aparece en el estado de cuentas indicado, el monto de lo adeudado.

3º.- EL PLAZO QUE DESEE OBTENER PARA SOLVENTARSE.- El Decreto Nº 17 expresa que en materia de plazos se estará a lo dispuesto sobre el particular por ley de Impuesto sobre la Renta.- Este cuerpo legal en su Art. 74 Inc. 5º establece que podrá concederse plazos escalonados hasta por seis meses contados a partir del último día hábil para hacer el pago. Por consiguiente, el contribuyente podrá solicitar se le permita pagar los impuestos por él adeudados, hasta por un plazo no mayor de seis meses, conforme el Art. 2 del Decreto de referencia, en relación a la disposición legal mencionada.

4º.- LA FORMA EN QUE SE PROYECTE REALIZAR LAS CANCELACIONES DE LOS IMPUESTOS ADEUDADOS.- Este requisito, ha de entenderse en el sentido de que el contribuyente debe señalar en su solicitud, si va a cancelar lo adeudado por cuotas o de una sola vez. Por ejemplo, debe manifestar: pagaré por cuotas mensuales de tantos colones, vencidas o anticipadas.

5º.- LA OBLIGACION QUE CONTRAE DE PAGAR LO ADEUDADO EN LA FORMA COMPROMETIDA.- El contribuyente debe comprometerse

terse a otorgar un instrumento de pago en el que hará constar que reconoce deber al Fisco, impuesto sobre la Renta y Validad Serie "A" por tal cantidad de colones; si es cuota original o complementaria; el ejercicio a que corresponde; el monto de la multa; si ésta es por evasión intencional o no intencional; los recargos o intereses causados hasta la fecha de la solicitud; que la mora en el pago de una de las cuotas hará caducar el plazo y exigible la obligación; y demás cláusulas de ordinario uso.

El objeto del instrumento de pago es cortar la mora anterior y fijar en forma liquida la obligación, para evitarle problemas al Fisco, si tiene necesidad de perseguir el cumplimiento de la obligación y por otra parte, para limitar la obligación del fiador, quién no puede obligarse en forma más gravosa que el deudor principal.

6º.- LAS GARANTIAS QUE PUEDEN PRESENTARSE PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION.- Las únicas garantías que puede ofrecer el solicitante, son las señaladas por el Art. 4º del Decreto Nº 17 o sean:

- a) Depósito de bonos del Estado, de Cédulas Hipotecarias o de otros títulos garantizados por instituciones bancarias nacionales.
- b) Hipoteca de bienes del solicitante.
- c) Fianza hipotecaria.
- d) Fianza bancaria.

El monto de la fianza ofrecida, no podrá ser menor del duplo de los impuestos, multas, recargos e intereses que se van a garantizar, aunque el Art. 1º del Decreto Nº 17 solo hace alusión a impuestos.

Contribuciones Directas, exige para conceder la autorización solicitada, que se le garanticen también las multas, recargos e intereses, amparada en la facultad discrecional que le dá la ley, de denegar la autorización si no se le garantiza suficientemente el interés fiscal.

DEPOSITO DE BONOS DEL ESTADO, CEDULAS HIPOTECARIAS Y DE OTROS TITULOS GARANTIZADOS POR INSTITUCIONES BANCARIAS NACIONALES.- El Estado puede necesitar dinero para hacerle frente a un gasto extraordinario o para cubrir cualquier deficiencia temporal de ingresos. Para allegar esos fondos, puede contraer deudas emitiendo bonos o letras de tesorería.

El bono, es una letra emitida por el Estado que contiene la promesa de pagar a su tenedor y a un plazo fijo, cierta suma de dinero con intereses.

Reciente es el caso de emisión de bonos por la suma de diez millones de colones para la adquisición de armamento. Los ingresos del Estado no alcanzaban a financiar esa compra y para poderle hacer frente a ese gasto, en vez de recurrir al impuesto extraordinario no aconsejable por la naturaleza de la inversión, se creyó más conveniente contraer una deuda por medio de la emisión de bonos.

El Estado también recurre a la emisión de letra de

tesorería para cubrir insuficiencias temporales de ingresos.- La obligación que se contrae en este caso, se conoce con el nombre de deuda flotante que aparece autorizada en el Presupuesto General. El Ministerio de Hacienda sin necesidad de autorización legislativa está facultado para autorizar a la Dirección General de Tesorería, contraiga deuda flotante -- hasta por la cantidad fijada en el Presupuesto General, por el plazo de doce meses siguientes al cierre del ejercicio en que se contrae y dentro del cual deberá quedar extinguida.

La dependencia mencionada negocia el préstamo por medio de letras de Tesorería con el Banco Central de Reserva, claro está, que no existe ningún impedimento legal para negociar con un particular. La mencionada Institución Bancaria, bien puede colocar entre el público las letras de Tesorería por medio de la operación de bolsa llamada de mercado abierto, medio por el cual llegan a manos del contribuyente que a su vez puede ofrecerlas en garantía al Fisco.

El Decreto N° 17 incluye entre las garantías admisibles los bonos del Estado, cuyas funciones he explicado en párrafos anteriores. Con éstos bonos no podrían estar mejor garantizados los intereses fiscales, porque si se venden en pública subasta a consecuencia de la acción ejecutiva y con su producido se cancela la deuda fiscal garantizada, los citados bonos o letras de tesorería han llenado a cabalidad su misión como caución; y si por falta de postores el

Fisco pide se le adjudiquen en pago por las dos terceras partes del valúo que sirvió de base al remate y cubre lo reclamado, más costas procesales, queda extinguida la obligación tributaria cuyo cumplimiento se perseguía con la ejecución y con ello también ha funcionado la garantía constituida con dichos bonos.

Con las certificaciones de la liquidación practicada en el juicio y del auto de adjudicación en pago que el Fiscal General de Hacienda deberá remitir a la Dirección General de Tesorería, se dará por cancelada la deuda y se asentarán las correspondientes partidas en la contabilidad fiscal.

Ahora bien, si el Estado decide redimir los títulos de crédito que le han adjudicado, es una manera cómoda y económica de extinguir la obligación adquirida por medio de ellos, porque de no ser así, se tienen que cancelar a sus tenedores con los dineros recaudados a través de los tributos que estas mismas personas tienen que pagar en calidad contribuyente, en contra del principio de economía que no debe de perderse de vista en las finanzas públicas.

CEDULAS HIPOTECARIAS.- Las cédulas hipotecarias, gozan del triple respaldo, a saber:

- 1º- Por los créditos hipotecarios a plazo mayor de tres años;*
- 2º- Por el fondo de garantía; y*
- 3º- Por la responsabilidad subsidiaria del Estado.*

Como garantía, las Cédulas Hipotecarias ofrecen una buena seguridad por el respaldo ilimitado de que gozan de parte del Estado.

No representan problema alguno para sus tenedores, pues al tener urgencia de dinero, fácilmente las pueden vender, dada su amplia aceptación, ya que los compradores son atraídos por la seguridad de su inversión y por la exención de toda clase de cargas, impuestos y derechos, sobre los intereses que producen, los cuales pueden cobrarse con solo la presentación de los respectivos cupones.

El depósito de las Cédulas Hipotecarias debe hacerse con todos sus cupones de intereses, porque de lo contrario, sufriría una desmejora la garantía que representan. Indudablemente que las Cédulas Hipotecarias constituyen una buena garantía para el Fisco, porque además de lo dicho, gozan de fuerza ejecutiva sin necesidad de reconocimiento, confrontación, ni protesto.

El depósito de bonos del Estado, Cédulas Hipotecarias, etc. no hay que confundirlo con el contrato de depósito, en el cual la restitución de la cosa depositada queda a voluntad del depositante. Los bonos del Estado o las otras clases de títulos valores que se dan en garantía quedan en poder del Fisco hasta la cancelación completa de los impuestos y multas y demás accesorios. Su restitución, no es a voluntad del depositante o sea del contribuyente, pues mientras

no se solvente, el Fisco no le devuelven dichos bonos o cédulas hipotecarias.

Lo cierto es que la garantía que se constituye con el depósito de los títulos valores mencionados, es una prenda y al hablar el Decreto N° 17 de depósito de bonos, se está refiriendo al acto material de entregar la prenda al acreedor que en este caso es el Fisco.

HIPOTECA DE BIENES DEL SOLICITANTE.- Otra clase de garantías admitida por el Fisco, es la hipoteca de bienes del solicitante, pero los bienes inmuebles que se ofrezcan gravar con el mencionado derecho real, deben estar libres de todo gravamen, existir en la República, no estar en litigio y que su propiedad no esté sujeta a condición resolutoria.

Al garantizarse con hipoteca el pago del impuesto, el Fisco cuenta con dos acciones: la personal contra el contribuyente moroso y la acción real que nace de la hipoteca. Esta doble seguridad justifica el porque es aceptada para garantizar el interés tributario.

FIANZA HIPOTECARIA.- La fianza es hipotecaria, cuando el fiador se obliga con hipoteca según lo manifiesta el inciso 2° del Art. 2178 C.- El mismo Código Civil expresa en el Art. 2094 que el fiador no puede obligarse en términos más gravosos que el principal deudor, no solo con respecto a la cuantía, sino que al tiempo, al lugar, a la condición o al monto de pago o a la pena impuesta por inejecución del contrato a que accede la fianza; pero podrá obligarse de un modo más

eficaz por ejemplo con una hipoteca, aunque la obligación principal no la tenga.

El fiador puede garantizar con hipoteca la obligación principal o su obligación subsidiaria y con ello el acreedor se garantiza al máximo, pues mediante la fianza hipotecaria dispone de tres acciones a saber: a) la acción real de hipoteca que le dá derecho de perseguir el cumplimiento de la obligación en el bien inmueble afecto al gravamen, en manos de quién se encuentre; b) la acción personal que nace del contrato principal; y c) la acción personal que nace del contrato de fianza. Las acciones personales otorgan el llamado derecho de prenda general, sobre los patrimonios del deudor principal y del fiador.

Si se garantiza con hipoteca la obligación subsidiaria del fiador, éste puede oponer el beneficio de excusión de bienes porque en su carácter de tal goza de ese beneficio, a menos que esté privado de ese derecho Art. 2108 C.

Es importante también distinguir, entre la acción que emana de la fianza y la que emana de la hipoteca porque aquella no lleva consigo preferencia alguna en cambio ésta si goza de preferencia conforme lo establece el Art. 2217 C. Inc. 1º.: "" Las causas de preferencia son solamente el privilegio y la hipoteca"".-

FIANZA BANCARIA.- Esta clase de garantía recibe el nombre de fianza bancaria por la calidad del fiador, es decir por ser otorgada por un Banco. Estas Instituciones de crédi-

to gozan de prestigio en todas sus relaciones, incluyendo las fiscales, por la seguridad que ofrecen en las operaciones en que intervienen.

Los bancos para constituirse en fiador, exigen una serie de requisitos tendientes a garantizar sus intereses que varían según el cliente y la política crediticia que estén siguiendo; pero por muy exigentes que sean, resulta menos com-pendioso y quizás menos oneroso, otorgar fianza bancaria que otra de las garantías permitidas por la ley, pues los trámi-tes gubernativos de autorización y aprobación de la caución, son engorrosos, duran por lo menos dos meses, además de las molestias e incomodidades que sufre el contribuyente como re-sultado del celo excesivo de parte del Fisco en la tutela de sus intereses.

El banco en su calidad de fiador debe renunciar al derecho de apelar del decreto de embargo, sentencia de remate, beneficio de excusión de bienes y someterse a los Tribunales Judiciales del Distrito de San Salvador. Todas estas condi-ciones deben constar en la fianza que otorgue.

La seguridad que esta clase de garantía ofrece, es innegable, pues en caso de incumplimiento del deudor princi-pal, el banco fiador responde en subsidio sin mayores requeri-mientos.

APROBACION DE LA CAUCION.- Si el escrito de peti-ción llena los requisitos exigidos por el Art. 3º D. L. Nº 17 y estima la Dirección General de Contribuciones Directas que

la caución ofrecida garantiza suficientemente el interés fiscal, presentada que sea juntamente con el instrumento de pago respectivo, proveerá resolución aprobando la caución, autorizará la operación de venta, traspaso, hipoteca, indicada en la solicitud y ordenará se extienda por duplicado, constancia de dicha autorización para los efectos notariales Art. 5º y 7º D. L. Nº 17.-

Ahora bien, si la caución ofrecida es hipoteca o fianza hipotecaria, la Dirección General como acto previo ordenará el avalúo de los inmuebles que quedarán afectos con el derecho real y que fueron indicados en la solicitud, nombrando al efecto peritos de su seno, quienes tomarán como base para el justiprecio, el último dictamen pericial practicado en el expediente de los propietarios de los inmuebles. De no existir Dictamen Pericial reciente, los peritos valuarán según su leal saber y entender, Art. 6º D. L. Nº 17.-

Estando libres de gravámenes los inmuebles ofrecidos en garantía y no sujeto su dominio a condiciones resolutorias o en litigio, la Dirección General de Contribuciones Directas, si el valor de los inmuebles cubren suficientemente la obligación principal, autorizará el otorgamiento de la escritura pública respectiva.

En el caso de una sucesión que no tiene inscrito a su favor los bienes hereditarios por adeudar impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", la Escritura Pública de Hipoteca deberá ser otorgada por todos los herederos declarados

y la Dirección General de Contribuciones Directas autorizará al Registrador de la Propiedad Raíz e Hipotecas respectivo, para que traspase previamente a favor de los sucesores los bienes objeto del gravamen y después inscriba la hipoteca, Art. 8º D. L. Nº 17.-

Recibida por la Dirección General de Contribuciones Directas, el instrumento de pago respectivo y debidamente inscrita la Escritura de Hipoteca o fianza hipotecaria, proveerá resolución autorizando al contribuyente celebre los contratos especificados en la misma. En el caso de bienes de una sucesión, librará orden al Registrador de la Propiedad Raíz e Hipoteca para que inscriba los demás bienes del causante a favor de los herederos, Art. 8º D. L. Nº 17.- La indicada autorización eximirá al beneficiado con ella, de la obligación de presentar constancia de solvencia de Impuesto sobre la Renta y Vialidad Serie "A", Arto. 9 D. L. Nº 17.-

Los bonos, cédulas hipotecarias y demás títulos valores que se presenten para garantizar la obligación, así como también los documentos que contengan las garantías autorizadas, previo razonamiento en el expediente de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A" de la persona deudora del Fisco, se remitirán en depósito a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República, Art. 10. D. L. Nº 17.-

MORA DEL CONTRIBUYENTE.- La mora en el pago de alguna de las cuotas en virtud de las cuales el contribuyente se

comprometió pagar los impuestos adeudados, hará caducar el plazo y exigible ejecutivamente la obligación toda; para tal efecto, la Dirección General de Tesorería remitirá el instrumento de pago y garantía respectiva al Fiscal General de Hacienda, para que proceda inmediatamente al cobro judicial de los impuestos adeudados y accesorios, Art. 11 D. L. N° 17.

Si en virtud de la ejecución se logra el pago total o parcial de la deuda fiscal reclamada, el Colector de Impuestos Directos con vista de la transcripción de la liquidación practicada en el juicio que deberá hacerle el Fiscal General de Hacienda, entregará al contribuyente los respectivos Mandamientos de Ingreso debidamente cancelados, hasta concurrencia de las cantidades percibidas por el Fisco.

DEVOLUCION DE LA GARANTIA.- Una vez cancelado los impuestos, multas, recargos e intereses caucionados, el contribuyente para obtener la devolución de las garantías otorgadas al Fisco, deberá presentar solicitud a la Dirección General de Contribuciones Directas comprobando con los recibos de ingreso, haber cumplido con la obligación principal.

La Oficina mencionada, proveerá resolución ordenando se libre oficio a la Dirección General de Tesorería para que con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República, devuelva la garantía a efecto de ser entregada oportunamente al interesado. Si la garantía fuere hipotecaria, la resolución contendrá además, la autorización para que el Fiscal General de Hacienda otorgue la cancelación de la hipoteca.

2º. CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y
VIALIDAD SERIE "A", DE CONFORMIDAD
AL ART. 113 DE LA LEY DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y ART. 12 Nº 9 DE LA
LEY DE VIALIDAD. MODO DE PROCEDER.-

Todo contribuyente que tenga pendiente de resolución alguno de los recursos establecidos por la Ley o pendiente Amparo Constitucional en el cual se hubiere decretado la suspensión del acto reclamado y desee intervenir en actos o contratos para cuya realización, la ley exija la presentación de solvencias de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A" podrá obtener de la Dirección General de Contribuciones Directas, autorización para realizarlos, siempre que garantice suficientemente el interés fiscal. Art. 113 Inc. 1º L. I. s. R. y Art. 12 Nº 12 L. V.

El Art. 111 L. I. s. R. expresa: que las partes deberán estar solventes del pago de impuesto para la celebración de contratos en que se enajenen inmuebles o se graven con hipoteca o se constituya sobre ellos anticresis o para la constitución, modificación y liquidación de sociedad. A su vez el Inciso 2º del Art. 112, manifiesta: que no podrán hacerse inscripciones en el Registro de la Propiedad, de declaratorias de herederos, ni efectuarse ningún traspaso a favor de sucesores, sin que se presente solvencia a favor de la sucesión y beneficiarios.

Si leemos detenidamente el Art. 111 y el inciso 2º del Art. 112 antes relacionados, nos damos cuenta que en el primero es requisito para la celebración de actos y contratos, estar solvente del impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A"; y en el segundo, la solvencia del contribuyente es re-

quisito exigido para la inscripción de la declaratoria de herederos y para el traspaso de los bienes hereditarios.

Por consiguiente, al presentarse alguno de los casos comprendidos en el Inciso 2º del Art. 112, no se podría garantizar al Fisco de acuerdo al Art. 113, por remitirse esta disposición legal al Art. 111 cuando señala las distintas situaciones en que procede caucionar el pago del tributo, multas y demás accesorios. Tampoco podría garantizarse de acuerdo al D. L. Nº 17 porque los impuestos se están impugnando, no están firmes.

Sin embargo, es corriente que la Dirección General de Contribuciones Directas, al darse el caso del Inciso 2º del Art. 112 autorice garantizar al Fisco de acuerdo al Art. 113, para no causar perjuicios a los interesados y además tomando en consideración que sus intereses quedan suficientemente garantizados.

La situación anterior se complica en el caso de que una persona de mejor derecho logra mediante la acción correspondiente, se le adjudique la herencia ocupada por otra en calidad de heredero y se le restituyan las cosas hereditarias.

Ganada la acción de petición de herencia, el efecto que se produce, es dar cumplimiento al objeto mismo de la acción o sea, el falso heredero debe restituir al verdadero, el haz hereditario, porque ya dejó de tener tal calidad, quedó sin efecto la aceptación que hizo de dicha herencia.

Ahora bien, el falso heredero puede haber hecho uso

de tal calidad apropiándose de los frutos tanto civiles como naturales producidos por los bienes hereditarios o haber enajenado alguno de ellos. En cuanto a la restitución de los frutos, la ley atiende a si el falso heredero estaba de buena o mala fé en posición de la herencia.

De conformidad al Inciso 3º del Art. 909 C., el poseedor de buena fe pasa a estar mala fe, al contestar la demanda, porque a partir de ese momento tiene conocimiento de que se le va disputar la calidad que ostenta, y ya no podrá estar tan seguro de su derecho.

El poseedor de mala fe, tiene que restituir los frutos y no solamente los percibidos, sino que también los que el verdadero heredero hubiera podido percibir con mediana inteligencia y actividad, si hubiere tenido en su poder las cosas hereditarias. Si ya no existen los frutos por haberlos consumido o por haberse deteriorado, deberá restituir el valor que tenían los frutos al tiempo de la percepción; pero tendrá derecho a que le abonen los gastos ordinarios invertidos en producirlos o conservarlos. Art. 909 C Inc. 1º, 2º y 4º.-

En cuanto al poseedor de buena fé, de conformidad al Inciso 3º de la disposición legal citada, no está obligado a restituir los frutos percibidos antes de la contestación de la demanda. Para los percibidos después de ese trámite procesal, se le considerará poseedor de mala fé.

No hay que pasar desapercibido que la expresión "contestación de la demanda", es comprensiva, tanto del caso

en que se conteste expresamente la demanda como en el que se tenga del demandado por contestada en sentido negativo por rebeldía.

En lo referente a la enajenación de los bienes comprendidos en la herencia, cabe preguntarse: 'Qué ocurre con dichas enajenaciones? Serán nulas o válidas? En qué situación quedan los terceros adquirentes?

La respuesta nos las da el Art. 1190 C., cuyo Inciso primero establece: "'El heredero podrá hacer uso de la acción reivindicatoria sobre las cosas reivindicables que hayan pasado a terceros y no hayan sido prescritas por ellos, sin perjuicio de la acción de saneamiento que a éstos compete.'"

Es decir pués, que el verdadero heredero puede reivindicar las cosas enajenadas, siempre que los terceros no las hayan adquirido por prescripción. (1)

Hasta aquí lo referente a los efectos civiles de la acción de petición de herencia, luego pasaré a analizar los efectos tributarios; pero antes traeré a cuentas ciertos conceptos que sirven de auxilio en la solución de los distintos problemas fiscales que se puedan presentar.

El Inciso 2º del Art. 1º L. I. s. R., dice: "'La sucesión se considera sujeto del impuesto, desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia".

(1) DERECHO SUCESORIO. Manuel Somarriva Undurraga. Editorial Nascimento. Santiago de Chile 1961.- Págs. 499 y sig.

A su vez el Art. 956 C., explica que *"La sucesión de los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio"*.

Por otra parte el Inciso 3º del Art. 52 L. I. s. R., preceptúa: *"La declaración o declaraciones correspondientes deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de aceptación de la herencia."*

Ahora si ya podemos imaginar un caso: X persona fallece el 15 de febrero de 1963, cuya herencia fué aceptada el 28 de septiembre del mismo año por Z.

La Dirección General de Contribuciones Directas, al fiscalizar las respectivas declaraciones presentadas en vida del causante y las correspondientes a la sucesión, determinó cuotas complementarias por los ingresos percibidos por el de "Cu Jus", en los ejercicios comprendidos del 1º de enero al 31 de diciembre de cada uno de los años de 1960 a 1962, insive y del 1º de enero al 15 de febrero de 1963, y a cargo de la sucesión por los ingresos percibidos en lapso del 16 de febrero al 28 de septiembre de 1963, fecha en que fué aceptada la herencia. De las resoluciones que tasaron tales impuestos, se le admitió al heredero el respectivo recurso de rectificación.

Pendiente el recurso, el heredero con el objeto de inscribir su declaratoria y traspasar a su favor los bienes inmuebles de la Sucesión en el Registro de la Propiedad, garantiza al Fisco el pago de los impuestos controvertidos y

obtiene la solvencia.

Así la situación, una persona con mejor derecho que Z., logra mediante la acción de petición de herencia que culmina en sentencia ejecutoriada el 28 de septiembre de 1967, se tenga de su parte por aceptada la herencia acupada por el falso heredero Z.; se le adjudique la herencia; y se condene al que está en posesión de ella a la restitución del haz hereditario.

La persona vencida se presenta a la Dirección General de Contribuciones Directas con la ejecutoria de la sentencia, manifestando que por haber dejado de ser heredero ya no responde de las deudas del causante X; y que siendo el victorioso el verdadero continuador de la persona del expresado difunto e integrante de la sucesión de éste, es él, quien debe responder por el pago de los tributos, y que por consiguiente, pide se le devuelva el depósito por no tener ya razón de ser, por haber desaparecido la obligación principal que garantizaba.

Para resolver la situación anterior, hay que tomar en cuenta que habiendo quedado sin efecto la aceptación de herencia del falso heredero, la existencia de la sucesión como sujeto del impuesto se extendió hasta la fecha en que la sentencia que reconoció al verdadero heredero, su derecho como tal, quedó ejecutoriada o sea al 28 de septiembre de 1967, y que por tal virtud, se deben presentar otras declaraciones por los ingresos percibidos por la sucesión en el

lapso del 16 de febrero al 31 de diciembre de 1963; en los ejercicios impositivos comprendidos del 1º de enero al 31 de diciembre de cada uno de los años de 1964 a 1966, inclusive; y del 1º de enero al 28 de septiembre de 1967, fecha en que se tiene por aceptada la herencia y que según la Ley de la materia desaparece la sucesión como sujeto de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, para declarar los ingresos de la sucesión deberá distinguirse si el falso heredero estuvo de buena o mala fe, en posesión de la herencia. Si estuvo de buena fe, en las declaraciones se incluirán los ingresos que percibió el falso heredero después de contestada la demanda; y si estuvo de mala fe se deberán consignar también los ingresos que percibió desde la fecha en que entró en posesión de la herencia, porque el crédito fiscal nació a favor del Fisco en el momento en que fueron generados, sin perjuicio de las acciones que tiene el falso heredero para repetir del Fisco lo pagado indebidamente en concepto de impuesto.

Como el falso heredero en virtud de la sentencia ha dejado de tener tal calidad, ya no se le puede exigir la satisfacción del crédito fiscal que se generó en vida del causante y en el período de existencia de la sucesión. Por consiguiente, la garantía por él otorgada a favor del Fisco ya no tienen razón de ser por haber desaparecido la obligación principal y se le puede devolver el depósito de dinero que caucionaba la prestación tributaria, y para normalizar

la relación fiscal alterada, la Dirección General de Contribuciones Directas debe declarar incorrectas las declaraciones de la sucesión integrada por el falso heredero y revocar la resolución que tasó el impuesto que se encuentra discutiéndose en el recurso de rectificación.

En lo que respecta al verdadero heredero, al presentarse a inscribir en el Registro de la Propiedad, su declaratoria contendida en la sentencia y el traspaso a su favor de los inmuebles componentes de la herencia, deberá exigirsele solvencia de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", en cumplimiento del Inciso 2º del Art. 112 L. I. s. R., que dice: ""No podrá hacerse inscripción de ninguna declaratoria de herederos, ni traspasarse a favor de los sucesores, sin que se presente la solvencia mencionada de la sucesión y beneficiarios"".

Si al momento de solicitar la solvencia, se adeudan impuestos tasados a cargo del causante o a la Sucesión de éste, integrada por el verdadero heredero, para obtener solvencia deberá garantizar el pago de lo adeudado conforme el Decreto N° 17 o conforme al Art. 113 L. I. s. R., según el caso.

CASOS EN QUE PROCEDE GARANTIZAR EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD SERIE "A". Según mi criterio, no obstante lo general del Art. 113 L. I. s. R., no en todos los casos en que esten pendientes de resolución alguno de los recursos establecidos en las leyes de Impuesto sobre la Renta

y Vialidad, procede la caución del interés fiscal conforme a esta disposición legal. Me explicaré: las resoluciones que fijan impuestos, según el Art. 73 L. I. s. R. al "no ser recurridas en los términos prescritos por la ley" se tienen por definitivas. Luego, cuando se deniega por extemporáneo un recurso de rectificación o de apelación, queda firme la tasación, aunque se interponga recurso de Queja o de Hecho por haberse denegado la admisión de aquellos recursos porque esta última disposición es clara al establecer que las resoluciones que fijan impuesto, se tienen por definitivas al no recurrirse en los términos prescritos por la Ley.

Si solicita autorización para garantizar el pago de impuestos estando pendiente recurso de Queja o de Hecho, se puede conceder tal autorización; pero conforme al Decreto Nº 17.

Soy de opinión pues, que sólo procede garantizar al Fisco conforme al Art. 113 cuando esten pendientes únicamente recursos de rectificación o de Apelación.

CAUCIONES ADMITIDAS CONFORME EL ART. 113 L. I. s. R.
Las garantías admitidas, según este artículo, son las siguientes:

- a) Depósito de dinero;
- b) Depósito de letras o bonos del Estado, Cédulas Hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado o Instituciones Bancarias Nacionales.

- c) Hipoteca de bienes del contribuyente;
- d) Fianza hipotecaria;
- e) Fianza bancaria.

Al comentar el Decreto N^o 17 me referí a todas las cauciones citadas con excepción del depósito de dinero, al que a continuación le dedico un breve comentario.

El Art. 113 L. I. s. R., comprende entre las garantías admisibles para garantizar el pago de Impuesto, multas y demás accesorios, el depósito de dinero; pero la forma como se expresa dicha disposición, no nos debe de llevar a la confusión de conceptos en el sentido de creer que el depósito es una caución real. Al comentar el depósito de bonos del Estado como garantía admitida por el Decreto N^o 17, opiné que la caución era de prenda, porque se trataba de una cosa mueble que se le entrega al Fisco para garantizar el pago del impuesto, multas, recargos e intereses adeudados. Lo mismo opino con respecto al depósito de dinero, pues se trata de una cosa mueble que se entrega para seguridad del crédito fiscal.

La prenda en dinero presenta la característica de que en ella el acreedor, no es un mero tenedor, sino dueño del bien dado en garantía y una vez cumplida la obligación caucionada su obligación es la de restituir una suma igual a la recibida, pero no las mismas monedas que le fueron entregadas. Tal conclusión es corroborada por los Artos. 2146 C. en relación con el Art. 1978 C.- El primero prohíbe al acree-

dor prendario servirse de la cosa sin consentimiento del deudor; pero agrega que bajo este respecto sus obligaciones son las mismas que el mero depositario. El segundo, llama al depósito de dinero, depósito irregular, autoriza al despositario para emplearlo con la obligación de restituir otro tanto de la misma moneda.

La prenda de dinero representa la garantía máxima y es más comoda para el acreedor, porque con ella se evita el procedimiento de realizar la prenda en caso el deudor no cumpla con la obligación garantizada.

PETICION DE AUTORIZACION PARA GARANTIZAR AL FISCO EL PAGO DE SUS IMPUESTOS.- La solicitud debe presentarse en la Dirección General de Contribuciones Directas, por escrito y en el papel sellado de treinta centavos, ofreciendo garantizar los intereses fiscales por uno de los medios señalados en el Art. 113 L. I. s. R.

AUTORIZACION DE LA GARANTIA.- Recibida la solicitud, la Dirección General de Contribuciones Directas, proveerá resolución autorizando su otorgamiento a favor del Fisco hasta por la cantidad que fijará en la misma y en la cual se señalará detalladamente los impuestos, multas, recargos e intereses a garantizar.

Al recibir la notificación, el contribuyente deberá presentarse a la Sección de Control de dicha Oficina, a recoger un estado de cuentas en el que aparece detallada por ejercicios la deuda, detalle que debe de consignarse en la

escritura de fianza o hipoteca que se otorgue y cuya omisión puede tener por consecuencia no sea aceptada la garantía.

En el estado de cuentas indicado, aparecen calculados los recargos e intereses hasta la fecha de interposición del recurso de rectificación, porque de conformidad al Art. 99 L. I. s. R., no se cobran dichos accesorios por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto y aquella en que cause estado la resolución recurrida.

ACEPTACION DE LA GARANTIA.- Si es fianza bancaria la otorgada, se presentará a la Dirección General de Contribuciones Directas, solicitando le sea aceptada y que se le extienda constancia de solvencias de Renta y Vialidad, Serie "A". Si dicha oficina estima que la caución otorgada a favor del Fisco, cubre eficaz y suficientemente la obligación garantizada, la aceptará y autorizará se extiendan las constancias de solvencia solicitadas, en caso el contribuyente, no adeudare impuesto, multas, recargos e intereses, distintos a los caucionados con la garantía aceptada. Previo razonamiento en autos, la remitirá en depósito a la Dirección General de Tesorería, con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

Si la garantía ofrecida es depósito de dinero, la resolución será en los siguientes términos: previo depósito en la Colecturía de Impuestos Directos de la cantidad de

tantos colones que garantizarán el pago de tales impuestos, multas, recargos e intereses, extiéndase la solvencia solicitada en caso no adeudare el señor tal, tributos y demás accesorios, distintos a los caucionados con el depósito.

Depositada la cantidad de dinero, el contribuyente se presentará a la Sección de Control de la Dirección General de Contribuciones Directas, con el recibo de ingreso en donde conste el depósito, para que se tome razón en los registros correspondientes y se le extiendan las solvencias.

Si la caución es hipoteca, la Dirección General de Contribuciones Directas ordenará el avalúo de los bienes a gravar con el derecho real mencionado y que indicará el solicitante en su petición. Si los bienes están libres de gravamen, no están en litigio, ni sujeto su dominio a condición resolutoria y el valor de los mismos cubre comodamente el monto de la adeudado en concepto de multas, recargos e intereses, se autorizará el otorgamiento de la hipoteca.

Si en el expediente que se le lleva al propietario apareciere que en un dictamen pericial reciente se hubiere valuado los bienes a gravar con hipoteca, este valor servirá de base al perito para su dictamen. En caso contrario los valuará según su saber y entender.

ACEPTACION DE LA GARANTIA CUANDO SEA HIPOTECARIA.- Inscrito la Hipoteca, el contribuyente presentará la escritura respectiva a la Dirección General de Contribuciones Directas, la que si estima suficientemente garantizado el in-

terés fiscal, la aceptará y ordenará se extiendan las solvencias que se soliciten, siempre que no existieran otras deudas fuera de la garantía.

Es del caso llamar la atención que para la inscripción del Testimonio de la Escritura de Hipoteca en el Registro correspondiente, no es necesario presentar constancia de solvencia, pues es una excepción comprendida en el Art. 111 L. I. s. R., de que cuando el acreedor sea el Fisco, no se exige este requisito. La escritura pública correspondiente se remitirán en depósito a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

DEPOSITO DE BONOS DEL ESTADO, DE CEDULAS HIPOTECARIAS U OTROS TITULOS DE CREDITO.- Si la garantía autorizada es el depósito de títulos de crédito, el contribuyente deberá presentarlos a la Dirección General de Contribuciones Directas para su examen y calificación. Si garantizan suficientemente el interés fiscal, proveerá resolución aceptando la garantía y ordenando que los títulos dados en prenda, se razonen en autos y se remitan para su custodia a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República. En lo que respecta a la verdadera naturaleza de esta garantía, me remito a lo que ya manifesté al referirme sobre este punto al comentar el Decreto N° 17, al sostener que se trata de una prenda.

DETERMINACION DEL MONTO DE GARANTIA Y MODO DE PROCEDER A SU CALIFICACION Y OTORGAMIENTO.- Para determinar el

monto de la garantía y proceder a su calificación y otorgamiento, el Art. 85 Reg. L. I. s. R. dá las siguientes reglas que deben observarse: la garantía, no podrá ser menor del monto, más un tercio de la cantidad que represente el total de impuestos, multas, recargos e intereses, menos la cantidad retenida, correspondiente al impuesto. Segunda regla - para apreciar la suficiencia y eficacia de la garantía ofrecida, la Dirección General de Contribuciones Directas utilizará los medios que estime necesarios, tales como, el valúo por peritos, inspección personal, informe de toda clase etc.; Tercera regla, la Oficina fiscal de referencia autorizará la expedición de solvencias, sólo cuando estime eficaz y suficiente la garantía otorgada.

La resolución que acepte la garantía deberá especificar los impuestos, multas, recargos e intereses y ejercicios a que corresponden y que quedarán cubiertos por la caución, para evitar se extiendan solvencias cuando el contribuyente adeude otros impuestos, multas, etc. que no se encuentren garantizados.

Finalmente, es del caso advertir que es aconsejable, que el contribuyente antes de otorgar la garantía de fianza o hipoteca, presente borrador de la misma a la Dirección General de Contribuciones Directas, para un previo examen y calificación. Con este trámite previo, el interesado se ahorra tiempo y dinero, pues asegura la aceptación de la caución.

DEVOLUCION DE LA GARANTIA.- Al cumplirse con la obligación principal, y probada esta circunstancia con el -- respectivo recibo de ingreso, la Dirección General de Contribuciones Directas proveerá resolución, ordenando se libre oficio a la Dirección General de Tesorería, para que con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República, devuelva la garantía, y poder así ser entregada al interesado.

Si fuere hipoteca, en la misma resolución se autorizará al Fiscal General de Hacienda para que la cancele.

3º. CAUCION DEL INTERES FISCAL PARA OBTENER,
SE FIJE UN PORCENTAJE MENOR DE RETENCION,
CUANDO EL CONTRIBUYENTE ESTIME QUE LA SU
MA A PAGARSELE O ACREDITARSELE, NO CONS-
TITUYE RENTA NETA EN SU TOTALIDAD. ART.
82 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Art. 80 L. I. s. R., establece la obligación de toda persona natural o jurídica domiciliada en el País de retener el 28% sobre lo que pague o acredite a una persona natural que no ha estado físicamente presente en el territorio nacional, durante el ejercicio de imposición respectivo o que ha estado presente por un lapso no mayor de treinta días; y a las Sucesiones o Fideicomisos cuyos herederos o fideicomisarios residen fuera de El Salvador, y que más de la mitad de los bienes que formen al patrimonio de la Sucesión o del Fideicomiso, se encuentran situados fuera del País y que por tales circunstancias el Art. 35 de la misma Ley los considere sujetos del impuesto no domiciliados.

Por su parte, el Art. 81 L. I. s. R., obliga a las mismas personas que paguen o acrediten a otra jurídica no domiciliada en el País sumas provenientes de cualquier clase de actividades realizadas en el territorio nacional a retenerse a éstas el 38% en concepto de Impuesto sobre la Renta, excepto sobre dividendos, porque en estos casos la retención es del 28% de conformidad al Art. 77 L. I. s. R.

Los sujetos del impuesto mencionado en los párrafos anteriores pueden solicitar rebaja del porcentaje de retención, cuando estimen que las sumas a pagársele o acreditárseles, no constituye renta neta en su totalidad, después de deducidos los gastos necesarios que espera realizar para la conservación de la fuente o para la producción de la renta, tales como: sueldos, combustibles, materia prima, arrenda-

miento de locales, útiles de escritorio, depreciación de maquinaria etc. Artos. 80 y 83 L. I. s. R.

Si las sumas sujetas a las retenciones anteriores, fueren dividendos, no procede la solicitud de rebaja de retención.

Es oportuno explicar que la renta neta para los contribuyentes no domiciliados, constituye a su vez renta imponible pues no gozan de deducciones adicionales, como la de quinientos colones por cada hijo menor de dieciocho años o mayores de esta edad que esten realizando estudios profesionales o tecnológicos.

CUANDO PROCEDE SOLICITAR REBAJA EN LA RETENCION.-

El contribuyente después de calcular la ganancia a obtener, se da cuenta de que deducidos los gastos que espera realizar, la suma a pagársele o acreditársele no constituye renta neta en su totalidad y que por consiguiente, las retenciones del 28% sobrepasaría el impuesto que le va corresponder pagar sobre la renta que espera obtener. Determinada esta situación, el contribuyente estima que le es ventajoso solicitar se fije un porcentaje menor de retención, pues así, podrá disponer de una mayor cantidad de dinero, de los ingresos a percibir.

PETICION DE AUTORIZACION.- La solicitud debe formularse por escrito y presentarse en la Dirección General de Contribuciones Directas o en sus Delegaciones Departamentales. En dicha solicitud, el contribuyente debe exponer to-

das las razones que estime necesarias para demostrar que la suma a pagársele a acreditársele no constituye renta neta en su totalidad y presentar las pruebas que considere pertinentes, como el contrato firmado por la ejecución de la obra productora de ingresos computables, y además ofrecer garantizar el interés fiscal por medio de una de las cauciones señaladas en el Art. 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Recibida la solicitud, si fuere admisible, la Dirección General de Contribuciones Directas proveerá resolución según sea el contratante. Si es el Estado el que va a efectuar los pagos sobre los cuales se solicita se fije un porcentaje menor de retención, se pedirá opinión al ramo correspondiente sobre lo manifestado en dicha solicitud, por ejemplo: si la actividad productora de la Renta sujeta a retención, es la construcción de carreteras, la opinión se solicitará al Ministerio de Obras Públicas que cuenta con un personal técnico, con capacidad para ilustrar sobre el particular.

Si se trata de una institución autónoma, se procede en igual forma, verbigracia, si la obra productora de la renta es la instalación de una red telefónica y el contratante es la Administración Nacional de Telecomunicaciones, se oye la opinión de esta Institución.

Si es un particular el contratante, la Dirección General de Contribuciones Directas, nombra peritos de su se-

no, para que dictaminen sobre las razones aducidas por el solicitante.

AUTORIZACION DE LA GARANTIA.- Si la opinión o el Dictamen pericial es favorable, la Oficina Fiscal mencionada proveerá resolución autorizando el otorgamiento de la garantía ofrecida, excepto cuando se trate de hipoteca, a la cual se le dá otro procedimiento, y fija además el monto de la caución, que en ningún caso podrá ser menor del 2.50% de la suma a pagarse o acreditarse y por plazo no menor de dos años, contados desde la fecha en que el contribuyente reciba la renta sujeta a retención Art. 82 Inciso 3º L. I. s. R.

ACEPTACION Y AUTORIZACION DEL PORCENTAJE MENOR DE RETENCION.- Otorgada la garantía, se presentará a la Dirección General de Contribuciones Directas, la que si garantiza suficientemente el interés fiscal, la aceptará y fijará el porcentaje menor de retención que sea necesario para que aplicado a la renta, de una cantidad igual a la que resulta de multiplicar el 28% si es persona natural, fideicomiso o sucesión o el 38%, si es persona jurídica, sobre la suma que se ha estimado como renta neta Art. 82 Inciso 2º L. I. s. R.

GARANTIAS QUE SE PUEDEN OFRECER.- En cuanto a las garantías admisibles, así como también al procedimiento para su calificación y otorgamiento la Oficina Fiscal deberá estarse a lo preceptuado en el Art. 113 L. I. s. R. en relación con el Art. 85 Reg. L. I. s. R., que ya en su oportuni-

dad comentamos.

Si la caución es hipoteca, admitida la solicitud de rebaja de retención, se proveerá resolución ordenando el avalúo de los bienes que se gravaran con el derecho real - mencionado por medio de dos peritos, que se nombrarán al efecto, en el caso de no aparecer dictamen pericial en el expediente del solicitante en que se haya valuado recientemente el inmueble ofrecido en garantía.

El documento que contiene la garantía previo razonamiento en autos, se remite en depósito a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

DEVOLUCION DE LA GARANTIA.- Al cumplir con la obligación garantizada, el contribuyente debe de solicitar la devolución de la garantía a la Dirección General de Contribuciones Directas acompañando el recibo de ingreso respectivo. Si resulta probado que se pagó el tributo y accesorios garantizados, se proveerá resolución ordenando se libre oficio a la Dirección General de Tesorería para que con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República, devuelva el documento que contiene la caución para ser entregada oportunamente al interesado. Si fuere hipoteca, la resolución contendrá además, la autorización al Fiscal General de Hacienda para que la cancele.

EJEMPLO DEL CASO TRATADO EN ESTE CAPITULO.- La sociedad X no domiciliada, ha sido contratada para la cons---

trucción de carreteras, en el ejercicio comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1968, por cuya obra recibirá **TRESCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL COLONES** (¢ 343.000.00).---- Para cumplir con el expresado contrato la Sociedad X calcula que los gastos necesarios para mantener la fuente productora y para la producción de ingresos computables, ascenderán a **TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL CIENTO CUARENTA COLONES** (¢ 336.140.00) que deducida de la suma a percibir, estima que la renta neta será de **SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA COLONES** (¢ 6.860.00) y que por consiguiente, todas las cantidades de colones que se le paguen en virtud del contrato no constituirán renta neta en su totalidad. Por esa razón, solicita a la Dirección General de Contribuciones Directas, le fije un porcentaje menor de retención que el 38%, de conformidad al Art. 89 Inciso 1º L. I. s. R.

La sociedad X, en su solicitud aportará los elementos de juicio indispensables para demostrar que la suma a pagársele o acreditársele por la obra, no va ser renta en su totalidad, como los gastos que espera realizar, por ejemplo; pago de personal corriente, pago de personal técnico, mantenimiento de maquinaria, depreciación de la misma, por la clase y topografía del terreno en que se va a realizar la obra, gastos de administración y otros que afectarán la producción de la renta.

Admitida la solicitud, la Dirección General de Contribuciones Directas pide **opinión** al Ministerio de Obras Pú-

blicas o a dos peritos que nombra al efecto, en su caso.

Siendo favorable la opinión, procederá a fijar el monto de la garantía que debe de otorgarse para garantizar el interés fiscal, tomando como base los siguientes datos:

Renta bruta (cantidad a percibir).....	₡ 343.000.00
Deducciones (gastos que espera realizar)	<u>336.140.00</u>
Renta Neta estimada.....	₡ 6.860.00

CALCULO DE LA GARANTIA.- Se aplica a los TRESCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL COLONES (₡ 343.000.00) suma a percibir, el 2.50% porcentaje a que debe de ascender el monto mínimo de la garantía y obtenemos un resultado de OCHO MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO COLONES (₡ 8.575.00), base sobre la cual se puede fijar el monto de la caución a discreción de la Dirección General Art. 82 Inc. 3º L.I.s. R.

OPERACION MATEMATICA.- $2.50\% \times ₡ 343.000.00 = ₡ 8.575.00$, cuantía mínima de la garantía.

DETERMINACION DEL PORCENTAJE MENOR DE RETENCION.- El 38% de retención se aplica a la renta neta estimada de SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA COLONES (₡ 6.860.00), y nos dá un resultado de DOS MIL SEISCIENTOS SEIS COLONES (₡2.606.00), que se divide entre los TRESCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL COLONES (₡343.000.00), renta bruta a percibir y obtenemos un factor de 0.76 el cual representa el porcentaje menor de retención que se puede fijar.

Este porcentaje de 0.76, multiplicado por la renta a pagarse, nos dá una cantidad igual a la que resulta de a-

plicar el 38% sobre la Renta neta estimada.

OPERACION MATEMATICA.

$$38\% \times 6.860.00 = \text{₡ } 2.606.80$$

$$2.606.80 \div 343.000.00 = 0.76$$

PRUEBA DE LA OPERACION

0.76% x 343.000.00 = ₡ 2.606.80, cantidad igual a la que resulta de aplicar el 38% sobre la renta neta estimada de ₡ 6.860.00.

El Art. 82 mencionado no comprende el caso de que el contribuyente no domiciliado, que en la ejecución de la obra o en la prestación del servicio de que se trate, no obtenga renta gravable o aún más tenga pérdida. Como se resolvería al presentarse el contribuyente solicitando se impartan instrucciones al Agente de Retención a fin de que no le retengan impuesto sobre la renta, sobre la suma a pagársele en virtud de que no obtendrá utilidades o porque tendrá pérdidas, cuando esa posibilidad la haya establecido la Dirección General de Contribuciones Directas, por medio de dictamen pericial o de la manera ya indicada?

Para contestar la anterior pregunta, hay que tomar en cuenta, de que es hasta que finaliza la obra o la prestación del servicio que se va establecer, si ciertamente no se obtuvo ganancias o se obtuvo pérdidas; y que el Fisco en tanto estará expuesto a que el contribuyente lo defraude. Partiendo de las anteriores consideraciones y estimando además de que las retenciones es la forma de recaudar el Impues-

to sobre la Renta en su fuente, soy de opinión de que en el caso específico, bien puede relevarse al Agente de Retención de la obligación de retener; pero previendo la posibilidad de evasión exigiéndole al contribuyente garantice el pago del tributo que le pueda resultar al finalizar la obra o la prestación del servicio, conforme a lo preceptuado en el Inciso 2º del Art. 82 relacionado, pues ésta es precisamente la función de dicha garantía.

Al resolver en la forma antes indicada, se logra conciliar los intereses del contribuyente y del Fisco en el sentido de que, al primero ya no se le harían retenciones y al segundo, se le cubriría contra el riesgo de una posible evasión.

CONSIDERACIONES FINALES.- La regulación sobre la caución del interés fiscal, se encuentra dispersa en varias leyes, como una consecuencia del desorden legislativo existente en el País. Este desorden pone de relieve la necesidad de codificar la Legislación Fiscal vigente, para evitar al contribuyente molestias e incomodidades innecesarias que hagan más odiosa la tributación. Complicar la situación del deudor fiscal con leyes oscuras que prescriben procedimientos dilatados, constituye un gravamen más al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

La experiencia sobre el particular me autoriza estimar que el remedio adecuado, es la promulgación de una ley especial que regule todos los casos en los cuales se tenga

que garantizar el interés fiscal, mientras y en tanto no se codifique la legislación tributaria.

La ley que propongo se promulgue, debe estar redactada en términos sencillos, evitando en lo posible el uso de tecnicismo que vuelvan a colocar al contribuyente en la situación anterior, pues se debe tomar en cuenta de que se trata de una materia nueva, en la que, incluso persona que se pretenden versadas en el asunto, continuamente embrollan la situación, por el uso en la ley de palabras que exigen una preparación especial en la ciencia de que se trata, para poder entender su significado.

Además debe de contener reglas claras y precisas e indicar las cláusulas que obligatoriamente deben observarse en todo contrato otorgado a favor del Fisco, con el objeto de no darle margen al funcionario en turno que apruebe una garantía en perjuicio del interés fiscal, ya sea por amistad o por congraciarse con su protector, como comunmente sucede. Así debe ser cláusula obligatoria, la renuncia del beneficio de excusión de bienes, en su caso; que se señale expresamente domicilio para en caso de ejecución; que se renuncie al derecho de apelar del decreto de embargo, sentencia de remate y a cualquier providencia alzable del juicio que se promoviere para el cumplimiento de la obligación -- principal y que se renuncie al derecho de exigir fianza al depositario que se nombre a elección del Fisco.

Para la calificación de las garantías, debe estable-

cerse en la ley la situación en que deben encontrarse los predios ofrecidos en garantía; que solo se admita segunda hipoteca cuando la primera haya sido otorgada a favor del Fisco, para garantizar el pago de impuestos y otras deudas tributarias, toda vez que el valúo del inmueble deje un margin suficiente para cubrir olgadamente la obligación principal que garantizan, más las costas procesales en caso de ejecución; que las deudas por impuesto constituyan un crédito privilegiado que solo ceda ante los alimentos, salarios y demás prestaciones sociales, en la prelación de créditos, y que solo en el caso de existir esta clase de reclamaciones, pueda haber acumulación al juicio ejecutivo en virtud del cual se persiga el pago del impuesto.

El procedimiento para perseguir ejecutivamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, debe regularse especialmente, a fin de que los tributos, multa y recargos, sean recaudados en el menor tiempo posible.

La Ley que propongo, se puede denominar: "LEY PARA EL OTORGAMIENTO DE GARANTIAS A FAVOR DEL FISCO".

A P E N D I C E.

SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS:

Yo, _____, mayor de edad (profesión y oficio), respetuosamente, expongo: por resolución pronunciada a las diez horas quince minutos del día quince de noviembre de mil novecientos sesenta y seis, se tasó a mi cargo cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta por los ingresos percibidos en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1961 y me impuso multa por evasión intencional (o no intencional).

De dicha resolución se me ha admitido recurso de rectificación (o de Apelación) que a la fecha se encuentra pendiente de resolución, lo que impide se me extienda solvencia de Impuesto sobre la Renta que estoy necesitando con urgencia para vender un inmueble (hipotecar o constituir Sociedad).

Con el objeto de obtener solvencia ofrezco garantizar al Fisco con fianza bancaria (o cualquiera de las garantías admisibles). Por consiguiente, con base en el Art. 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta P I D O: se me autorice otorgar la fianza que ofrezco, me sea aceptada al presentarla y oportunamente ordene extenderme las solvencias respectivas.

Señalo para oír notificaciones (_____)

San Salvador, _____

Este modelo de escrito hay que adaptarlo cuando sean varias las tasaciones y cuando se trate de Impuesto de Vialidad, Serie "A".

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS; SECCION JURIDICA: San Salvador, a las diez horas y quince minutos del día tres de diciembre de mil novecientos sesenta y ocho.

Autorízase al señor _____ para que garantice con fianza bancaria otorgada a favor del Fisco de la República de El Salvador, hasta por la cantidad de _____ el pago de la cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta por los ingresos percibidos en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1961 y multas por evasión no intencional, determinadas a cargo del mencionado contribuyente por resolución pronunciada a las diez horas quince minutos del día quince de noviembre de mil novecientos sesenta y siete, de la cual se ha admitido recurso de rectificación pendiente de resolución.

La fianza que se otorgue, deberá estar vigente hasta la completa cancelación de los impuestos y multas que se fijen por resolución que se tenga por definitiva; y el de los recargos e intereses de ley.

ESTADO DE CUENTAS

Nº. EXPEDIENTE _____

(Nombre del Contribuyente)

SAN SALVADOR,

(Director)

El Contribuyente arriba mencionado adeuda a la fecha por los siguientes conceptos

	EJERCICIO	RENTA	VIALIDAD	MULTAS	RECARGOS	INTE- RESES	TOTAL
Dif.	31/12/58	¢3.709.24	¢ ---.---	¢1.483.70	¢445.11	¢2.028.32	¢ 7.666.37
"	31/12/58	---.---	¢ 412.00	¢ 164.80	¢ 49.44	¢ 225.29	¢ 851.53
"	31/12/59	¢3.083.09	¢ ---.---	¢1.233.24	¢369.97	¢1.685.92	¢ 6.372.22
"	31/12/59	¢ ---.---	¢ 424.36	¢ 169.75	¢ 50.92	¢ 232.06	¢ 877.10
"	31/12/60	¢3.746.74	¢ ---.---	¢1.498.70	¢449.61	¢1.807.14	¢ 7.502.19
"	31/12/60	¢ ---.---	¢ 441.37	¢ 176.55	¢ 52.96	¢ 212.88	¢ 883.76
11/ a1	20/ 5/61	¢1.811.64	¢ ---.---	¢ ---.---	¢217.40	¢ 989.23	¢ 3.018.27
21/5 a1	10/ 6/61	¢ 72.42	¢ ---.---	¢ ---.---	¢ 25.00	¢ 46.79	¢ 144.21
							SUB TOTAL...¢27.315.65
							MAS 1/3.....¢ 9.105.21

Recargos e intereses calculados al 22/7/68

T O T A L¢ 36.420.86

SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Yo, _____, mayor de edad (profesión) u oficio) respetuosamente expongo: presento para su calificación y aprobación, la fianza bancaria que me fué autorizada otorgar a favor del Fisco por auto anterior, para garantizar el impuesto y además accesorios indicados en la garantía.

En tal virtud, P I D O: que me acepte la fianza bancaria relacionada y ordene extenderme las solvencias de Impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", que solicitare.

FECHA _____.

El suscrito _____ mayor de edad, -
Banquero, de este domicilio, actuando en nombre y representa-
ción del Banco _____ de esta plaza,
que en lo sucesivo se designará sólo "el Banco", otorgo:-----
que por el presente documento "El Banco" se constituye fia-
dor, a favor del Fisco de la República de El Salvador, has-
ta por la suma de _____ (\$.....)
para garantizar el pago de los siguientes impuestos de Renta
y Vialidad Serie "A" (y multas) fijadas a _____
_____ mayor de edad, (profesión u oficio), del
domicilio de _____ en virtud de resoluciones
pronunciadas por la Dirección General de Contribuciones Direc-
tas, de las que se ha interpuesto recurso de _____
_____ que aún está pendiente de resolución y re-
cargos de ley. Dichos impuestos (y multas) y recargos son con-
forme el siguiente detalle:

_____ cantidad y años _____

TOTAL _____

La presente fianza bancaria que se constituye estará en vi-
gencia hasta la completa cancelación o pago de los impuestos
(y multas que se fijan mediante resolución firme por las au-
toridades correspondientes y recargos respectivos. Para los
efectos de las obligaciones que contrae "el Banco" fija
su domicilio en esta ciudad, sometiéndose a la jurisdicción
de sus Tribunales y renuncia del derecho de apelar del de-

creto de embargo, sentencia de remate y de cualquier otra -
providencia alzable que se pronunciare en el juicio ejecuti-
vo correspondiente, así como también al beneficio de excu-
sión de bienes y de exigir fianza al depositario que se nom-
brare a elección del señor Fiscal General de Hacienda.- Y
para constancia firma el presente documento en la ciudad de
San Salvador, a los _____ días del mes de
_____ de mil novecientos sesenta y _____.

LA FIANZA DEBE PRESENTARSE AUTENTICADA.

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS: SECCION JURIDICA: San Salvador, a las once horas del día veinte de septiembre de mil novecientos sesenta y ocho.

Aceptáse la fianza otorgada por el Banco de Comercio de El Salvador a favor del Fisco de esta República, hasta por la cantidad de _____, para garantizar el pago de la cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta percibida por el señor _____, en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1961 y el de multas por evasión intencional, determinadas a su cargo por resolución proveída, a las diez horas quince minutos del día quince de noviembre de mil novecientos sesenta y seis; así como también el de los recargos e intereses causados por el tributo mencionado. En consecuencia extiéndanse las solvencias que solicitare el señor _____ en caso no adeudare impuestos, multas, recargos e intereses, distintos a los caucionados por la garantía de referencia.

Previo razonamiento en autos, remítase en depósito el documento que contiene la fianza bancaria de referencia, a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

E S C R I T O

Yo, _____, mayor de edad, (profesión y oficio), del domicilio de _____ con el debido respeto a usted manifiesto:

Que tengo urgencia de celebrar la(s) operación(es) de transferencia de bienes, (constitución de gravámenes sobre ellos, o la formación o disolución de sociedades, indicando con claridad la persona o personas con quienes se va a celebrar el contrato y la determinación e inscripción de los bienes objeto de él).

Que siendo necesario para efectuar la(s) operación(es) señalada(s) estar solvente en el pago de los Impuestos sobre la Renta y Vialidad, y adeudando por dichos conceptos la cantidad de _____ (¢ _____), pido se me conceda autorización para realizar las operaciones indicadas, de acuerdo con lo estatuido por el Art. 1º. del Decreto Legislativo Nº 17 de fecha 20 de junio de 1941, publicado en el Diario Oficial del día 27 del mismo mes y año y se me señale la cantidad con que debo garantizar la cancelación de los impuestos que adeudo, ofreciendo para ello (tal garantía) que se deberá otorgar a favor del Fisco de esta República.

El plazo que solicito para la cancelación de mi deuda fiscal es de _____, mediante cuotas mensuales de _____ (¢ _____).-



Acompaño a esta solicitud el instrumento de pago a que se refiere el Art. 1º y el Art. 5º inciso 2º del citado Decreto.

Señalo para oír notificaciones _____.

San Salvador, _____.

OBLIGACION DE PAGO

Yo, _____ (generales), Cédula de I-
 dentidad Personal N° _____ expedida en _____
 con fecha _____, por medio del presente do-
 cumento otorgo que soy en deber al Fisco de esta República la
 cantidad de _____ (¢ _____) en
 concepto de Impuesto sobre la Renta, multas (si las hay), re-
 cargos e intereses de ley por los ejercicios impositivos com-
 prendidos del _____ y de Impuesto de Vialidad Se-
 rie "A", por el capital determinado al _____, en
 relación con los cuales se han emitido por la Dirección Ge-
 neral de Contribuciones Directas, los siguientes Mandamien-
 tos de Ingreso:

RENDA (Mandamiento N° _____ Serie _____ de fecha _____)
 Ejercicio impositivo comprendido del _____
 Impuesto (especificar si es original o comple-
 mentaria).....¢ _____
 Multa (si la hay).....¢ _____
 Recargos.....¢ _____
 Intereses.....¢ _____
 TOTAL.....¢ _____

(continuar lo mismo si hubiere otros Mandamientos)

VIALIDAD (Mandamiento N° _____ Serie _____ de fecha _____)
 Capital determinado al _____.

Impuesto (especificar si es original o complementaria).....¢ _____
Multa (si la hay).....¢ _____
Recargo.....¢ _____
Intereses.....¢ _____
T O T A L¢ _____

(Continuar lo mismo si hubiere otros Mandamientos).

Que para obtener la autorización preceptuada por el Art. 1º del Decreto Legislativo Nº 17 de fecha 20 de junio de 1941, publicado en el Diario Oficial Nº 142, Tomo 130 del 27 del mismo mes y año, me comprometo a cancelar los impuestos anteriormente detallados juntamente con los recargos e intereses que hayan causado, en plazos escalonados hasta por _____ meses a partir de esta fecha, a razón de _____ colones CADA CUOTA (¢ _____) y a garantizar dicho pago con (fianza bancaria, hipotecaria o depósito, etc.) a favor del Fisco de esta República, por la cantidad que la Dirección General de Contribuciones Directas determine.

La autorización que he solicitado la necesito para verificar la(s) siguiente(s) operación(es) (citar la clase de contrato o acto a celebrarse, el nombre de los contratantes, ubicación del inmueble y número de su inscripción).

En caso de incurrir en mora por el incumplimiento de la obligación aquí contraída respecto al pago de cualquiera de las cuotas solicitadas sobre la suma adeudada,

dentro del plazo establecido, el Fisco podrá hacerla efectiva por la vía judicial correspondiente. En caso de ejecución señalo como domicilio especial el de esta ciudad y renuncio al derecho de apelar del decreto de embargo y de cualquier otra providencia apelable del juicio ejecutivo o sus incidencias, facultando desde ahora al señor Fiscal General de Hacienda, para que designe el depositario de los bienes que se embarguen, y a que se exonere a ésta de la obligación de rendir fianza.

San Salvador, _____

MODELO DE FIANZA BANCARIA (AUTENTICADA)

El suscrito, _____, mayor de edad, Ban-
 quero, de este domicilio, actuando en nombre y representación
 del Banco _____, de esta plaza, que en lo su-
 cesivo se designará sólo "El Banco", OTORGO: que por el pre-
 sente documento el Banco se constituye fiador, a favor del
 Fisco de la República de El Salvador, hasta por la suma de __
 _____ (¢ _____) para garantizar
 el pago de los impuestos sobre la Renta y de Vialidad, multas
 (si las debe) y recargos de ley, adeudados por el señor _____
 _____, quien es mayor de edad, (profesión u oficio),
 del domicilio de _____, Cédula de Identi-
 dad Personal N° _____ expedida en _____
 con fecha _____.

Dichos impuestos, multas (si las hubiere) y recar-
 gos se detallan así:

RENTA (Mandamiento N° _____ Serie _____ de fecha _____)
 Ejercicio de 1º de enero al 31 de diciembre de _____
 (si el ejercicio de imposición es especial se indica éste).

Renta.....¢ _____

Multa.....¢ _____

Recargo.....¢ _____

Intereses.....¢ _____

T O T A L¢ _____

(continuar lo mismo si hubiere otros mandamientos).

VIALIDAD (Mandamiento N^o _____ Serie _____ de fecha _____)

Capital determinado al _____

Impuesto.....¢

Multa.....¢

Recargo.....¢

Intereses.....¢ _____

T O T A L¢ _____

GRAN TOTAL.....¢ _____

(continuar lo mismo si hubiere otros mandamientos).

Conforme Art. 4 del Decreto Legislativo

N^o 17 del 20 de junio de 1941 (duplo)....¢ _____

TOTAL A AFIANZAR.....¢ _____

Asciende el total de las cantidades antes consignadas, por los conceptos indicados, a la suma de _____

(¢ _____).

La presente fianza bancaria que se constituye estará en vigencia hasta la completa cancelación o pago de los impuestos, multas (si las hay) y recargos correspondientes, ya mencionados. Para los efectos de las obligaciones que contrae, el Banco fija su domicilio en esta ciudad, sometiéndose a la jurisdicción de sus Tribunales y renuncia del derecho de apelar del decreto de embargo, sentencia de remate y de cualquier otra providencia alzable que se pronuncie en el juicio ejecutivo correspondiente, así como también al beneficio de excusión de bienes y de exigir fianza al depositario que se nombre a elección del señor Fiscal General de Hacienda. Y para constancia firma el presente documento en la ciudad de San Salvador, a las _____.

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS; SECCION JURIDICA: San Salvador, a las diez horas del día ocho de junio de mil novecientos sesenta y siete.

Aceptáse la fianza otorgada por el BANCO AGRICOLA COMERCIAL DE EL SALVADOR a favor del Fisco de esta República, hasta por la cantidad de _____, para garantizar el pago de la cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta percibida en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1961 y multas por evasión intencional, que se encuentra adeudando el señor _____; y el de los recargos e intereses que causare el tributo adeudado.

En consecuencia, autorizase al señor _____, para que venda al señor _____ el inmueble urbano de su propiedad, cuyas medidas y linderos son los siguientes: _____. El inmueble descrito se encuentra registrado a favor del señor _____, bajo el número quince folio cuatrocientos veinte, Libro doce del Registro de la Propiedad de este Departamento.

Para los efectos notariales, extiéndase por duplicado al señor _____, constancia de la autorización concedida por esta resolución.

Previo razonamiento en autos, de la fianza presentada, remítase en depósito a la Dirección General de Tesorería con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

A B R E V I A T U R A S

En el desarrollo de esta tesis he usado las siguientes abreviaturas:

<i>Ley de Impuesto sobre la Renta</i>	<i>L.I.s.R.</i>
<i>Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta</i>	<i>Reg.I. s. R.</i>
<i>Ley de Vialidad</i>	<i>L.V.</i>
<i>Decreto Legislativo</i>	<i>D.L.#17</i>

TEXTOS CONSULTADOS

TRATADO DE LAS CAUCIONES, de Manuel Somarriva Undurraga,
Editorial Nascimento. Santiago de Chile. 1943.

DERECHO SUCESORIO VOLUMEN II. Manuel Somarriva Undurraga.
Editorial Nascimento 1953.

CURSO DE DERECHO MERCANTIL TOMO I y II, Tercera Edición,
de Joaquín Rodríguez Rodríguez.

CURSO DE DERECHO MERCANTIL, de Joaquín Garriguez.

ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEJICANAS, de Ernesto Flores
Zavala.

LEYES APLICADAS

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

LEY DE IMPUESTO DE VIALIDAD

DECRETO N° 17, publicado en el Diario Oficial N° 142.
Tomo 130 del 27 de junio de 1941.

CODIGO CIVIL DE EL SALVADOR

CODIGO DE COMERCIO DE EL SALVADOR.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DE EL SALVADOR.

LEY Y ESTATUTOS DEL BANCO HIPOTECARIO.

I N D I C E

INTRODUCCION.....	Página	1
IMPORTANCIA DEL TEMA.....	"	2

C A P I T U L O I

CONCEPTOS BASICOS

1.- CONCEPTO DE CAUCION.....	"	4
2.- CLASIFICACION DE LAS CAUCIONES.....	"	5
3.- CAUCIONES PERSONALES.....	"	5
4.- CAUCIONES REALES.....	"	6
5.- DECLARACIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y --- VIALIDAD SERIE "A".....	"	6
6.- FISCALIZACION.....	"	7
7.- TASACION.....	"	9
8.- CUOTA ORIGINAL.....	"	10
9.- CUOTA COMPLEMENTARIA.....	"	11
10.- FACULTAD DE TASAR CUOTAS DE IMPUESTO.....	"	11
11.- RECURSOS.....	"	15
12.- RECURSO DE RECTIFICACION.....	"	16
13.- RECURSO DE QUEJA.....	"	17
14.- RECURSO DE APELACION.....	"	17
15.- RECURSO DE HECHO.....	"	18
16.- RECARGOS.....	"	18
17.- INTERESES.....	"	20
18.- CONSTANCIA DE SOLVENCIA.....	"	21
19.- RETENCION.....	"	22

C A P I T U L O I I

10. CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD
SERIE "A" CONFORME AL DECRETO LEGISLATIVO ---
Nº.17, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL Nº 142.
TOMO 130 DEL 27 DE JUNIO DE 1941. - MODO DE
PROCEDER.

CASOS EN QUE PROCEDE.....	Página 25
REQUISITOS SOLICITUD DE CAUCIONAMIENTO.....	" 29
GARANTIAS QUE PUEDEN PRESENTARSE.....	" 32
DEPOSITO DE BONOS DE ESTADO.....	" 33
CEDULAS HIPOTECARIAS.....	" 35
HIPOTECAS DE BIENES DEL SOLICITANTE.....	" 37
FIANZA HIPOTECARIAS.....	" 37
FIANZA BANCARIA.....	" 38
APROBACION DE LA CAUCION.....	" 39
MORA DEL CONTRIBUYENTE.....	" 41
DEVOLUCION DE LA GARANTIA.....	" 42

20. CAUCION DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD
SERIE "A", DE CONFORMIDAD AL ART. 113 DE LA
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ART. 12 Nº
9 DE LA LEY DE VIALIDAD. MODO DE PROCEDER.

CASOS EN QUE PROCEDE.....	" 44
CAUCIONES ADMITIDAS CONFORME EL ART. 113.....	" 52
PETICION DE AUTORIZACION PARA GARANTIZAR AL FISCO.....	" 54
AUTORIZACION DE LA GARANTIA.....	" 54
ACEPTACION DE LA GARANTIA.....	" 55
ACEPTACION CUANDO LA GARANTIA ES HIPOTECARIA..	" 56

DEPOSITO DE BONOS DEL ESTADO.....	Página 57
DETERMINACION DEL MONTO DE LA GARANTIA.....	" 57
DEVOLUCION DE LA GARANTIA.....	" 59
3º- CAUCION DEL INTERES FISCAL PARA OBTENER, SE FIJE UN PORCENTAJE MENOR DE RETENCION, CUAN- DO EL CONTRIBUYENTE ESTIME QUE LA SUMA A <u>PA</u> <u>GARSELE</u> O <u>ACREDITARSELE</u> , NO CONSTITUYE REN- TA NETA EN SU TOTALIDAD. ART.82 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	
CASO EN QUE PROCEDE.....	" 61
CUANDO PROCEDE SOLICITAR REBAJA EN LA <u>RETEN</u> <u>CION</u>	" 62
PETICION DE AUTORIZACION.....	" 62
AUTORIZACION DE LA GARANTIA.....	" 64
ACEPTACION Y AUTORIZACION DE PORCENTAJE <u>ME</u> <u>NOR</u>	" 64
GARANTIAS QUE SE PUEDEN OFRECER.....	" 64
DEVOLUCION DE LA GARANTIA.....	" 65
EJEMPLO DEL CASO TRATADO.....	" 65
CALCULO DE LA GARANTIA.....	" 67
DETERMINACION MATEMATICA DEL PORCENTAJE...	" 67
CONSIDERACIONES FINALES.....	" 69

A P E N D I C E

FORMULAS DE PETICION Y GARANTIAS

PETICION AUTORIZACION GARANTIA CONFORME - ART. 113.....	" 73
--	------

<i>RESOLUCION AUTORIZANDO GARANTIA.....</i>	<i>Página 74</i>
<i>ESTADO DE CUENTAS.....</i>	<i>" 75</i>
<i>ESCRITO PRESENTADO.....</i>	<i>" 76</i>
<i>FORMATO DE GARANTIA.....</i>	<i>" 77</i>
<i>RESOLUCION ACEPTANDO GARANTIA.....</i>	<i>" 79</i>
<i>PETICION AUTORIZACION GARANTIA CONFORME DECRE--</i> <i>TO N°. 17.....</i>	<i>" 80</i>
<i>OBLIGACION DE PAGO.....</i>	<i>" 82</i>
<i>FORMATO DE FIANZA CONFORME DECRETO No. 17.....</i>	<i>" 85</i>
<i>RESOLUCION ACEPTANDO GARANTIA DECRETO No. 17...</i>	<i>" 87</i>