

T
343.04
H. 5364
1968
F. Y. G.
C. 2

EJ 2

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES



EL DOMICILIO EN EL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PRESENTADA POR:

GERMAN ATILIO ANAYA

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

OCTUBRE 1968


SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA.

~~378-7284~~
~~UES T.D.~~
~~A 536~~
~~1968~~

~~52-18067~~

UES BIBLIOTECA CENTRAL

INVENTARIO: 10121972

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES:

Dr. José María Méndez

SECRETARIO GENERAL INTERINO:

Dr. José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA 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. Miguel Antonio Granillo
1er. Vocal: Dr. José Ernesto Criollo
2do. Vocal: Dr. Eduardo Enrique Campos

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

Presidente: Dr. Francisco Callejas Pérez
1er. Vocal: Dr. Miguel Antonio Granillo
2do. Vocal: Dr. Francisco Bertrand Galindo

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

Presidente: Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz
1er. Vocal: Dr. Francisco Bertrand Galindo
2do. Vocal: Dr. Marcos Gabriel Villacorta

DEDICO ESTA TESIS:

CON PROFUNDO AMOR A:

Mi madre:señora Josefina Anaya

Mi tío: señor José Humberto Anaya

Mi hija: Regina Elizabeth Anaya

CON TODO CARIÑO:

A la familia Anaya

CON RESPETO Y CARIÑO A:

Don Víctor Escobar y Sra.

Don Sergio Criollo y familia.

A MIS BUENOS Y SINCEROS AMIGOS:

Manuel Enrique Mena V. y Sra.

Antonio Amaya Lozano y Sra.

René Quiñónez Quezada y Sra.

EL DOMICILIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

I N D I C E

	Pág. N ^o .
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
1 ^o .) Concepto del domicilio en el derecho común. Elementos. Clasificación.	3
2 ^o .) Concepto del domicilio según la Ley de Im-- puesto sobre la Renta.	7
CAPITULO II	
Sujetos del Impuesto domiciliados en El Salvador Art. 34. Ley de Impuesto sobre la Renta.	
a) Personas naturales.	20 /
b) Fideicomisos.	27 /
c) Sucesiones.	30 /
CAPITULO III	
1 ^o .) Sujetos del Impucsto no domiciliados en El Salvador. Art. 35 de la Ley de Im--- puesto sobre la Renta.	
a) Personas naturales	33
b) Fideicomisos	34
c) Sucesiones	34
2 ^o .) Funciones de la Sección de Información de la Dirección General de Contribucio- nes Directas.	36

CAPITULO IV

Domicilio de las personas jurídicas.
Agencias y Sucursales. Aspecto Cons-
titucional.

Pág. N^o.

44

CAPITULO V

1^a.) El domicilio como punto de conexión
en el Derecho Internacional Privado

58

2^a.) Reciprocidad

60

CAPITULO VI

Cálculo del Impuesto. Crédito Básico

65

CAPITULO VII

CONSIDERACIONES ESPECIALES

1^a.) Conjuntos Artísticos, etc. Art. 19 de la
Ley de Impuesto sobre la Renta.

71

2^a.) Renta periódica, no periódica y mixta.
Art. 33 de la Ley de Impuesto sobre la
Renta.

73

3^a.) Retenciones.

77

4^a.) Pago presunto del impuesto. Art. 44
Ley de Impuesto sobre la Renta.

83

SUGERENCIAS.

88

BIBLIOGRAFIA.

91

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

Quizá no exista en los anales de la historia patria legislativa, recuerdo tan marcado como el que ha dejado la promulgación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, ya que, con o sin fundamento, ha sido objeto de inclementes críticas, por los entendidos en la materia y aún por los profanos, pero siempre encaminadas a su total sustitución, pues ha sido estimada injusta y como consecuencia, lesiva al desarrollo económico de nuestro país.

Sería interesante, hacer un enfoque global del instrumento legislativo mencionado y analizar uno a uno los artículos de que se compone y proponer la reforma total deseada que se acomode a nuestra realidad ambiente; labor que por su envergadura necesita de la concurrencia de la opinión oficial, así como también del sector que representa a la empresa privada, los cuales dentro de un plano de altura y a nivel eminentemente nacional, proyectarían una ley sobre bases firmes y acorde a las necesidades del país y a las posibilidades de los contribuyentes.

Cuando se estudian los criterios que informan al legislador, sobre la aplicación de las leyes podemos ver que principalmente se hace mención al territorio, la nacionalidad y el domicilio.

Si nosotros observamos la Ley de Impuesto sobre la Renta, vemos que los tres conceptos juegan un papel importantísimo en la aplicación de la misma, pero más que todo es al último que

se hace alusión; de tal suerte, que el elemento domicilio en materia impositiva, resulta ser de superlativa importancia, - que por sí mismo, necesita un estudio, el cual, a través de - las páginas subsecuentes trataré de intentar, dentro de mis - capacidades y haciendo acopio de mi experiencia obtenida como colaborador jurídico de la Dirección General de Contribucio-- nes Directas.

Quiero dejar constancia que reconozco que con este ensa-- yo, no pretendo decir la última palabra al respecto, sino - abrir la puerta ancha hacia la investigación del tema, que es objeto de controversia, dada la regulación especial que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO I

1º) CONCEPTO DEL DOMICILIO EN EL DERECHO COMUN.
ELEMENTOS. CLASIFICACION

Nuestro Código Civil en el Libro Primero, al tratar de las personas, en el Título I, regula la situación de las mismas, en cuanto a su nacionalidad y domicilio y divide dicho Título en tres Capítulos en la forma siguiente: I: División de las personas; II: Del domicilio en cuanto depende de la residencia y del ánimo de permanecer en ella; y III: Del domicilio en cuanto depende de la condición o estado civil de las personas.

Todos los individuos de la especie humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición y las personas jurídicas, según nuestra legislación civil, necesariamente deben tener nacionalidad o un domicilio; de allí que bien podemos hacer la distinción entre nacionales y no nacionales o extranjeros y domiciliados, conceptos que en el transcurso de este trabajo serán de suma importancia.

El citado Código Civil en el Art. 57 Inc. 1º. nos da un concepto de lo que debemos entender por domicilio, y afirma que "consiste en la residencia acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella".

Por otra parte don Luis Claro Solar, da un concepto doctrinario general y manifiesta que "es el asiento jurídico de una persona o sea la relación permanente que la ley establece entre una persona y un lugar determinado en el que se le supone siempre presente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones". (1)

El mismo autor, además del concepto transcrito expone otros que van de lo usual y amplio a lo más restringido, pero lo cierto es. que tanto nuestro Código como doctrinariamente. ---

ambos criterios son consecuentes y encierran los dos elementos que caracterizan a esa situación que liga material y jurídicamente a una persona con determinado lugar. Uno que constituye un hecho traducido en vivencias reales de una persona y es lo que denominamos residencia; el otro, el ánimo, que no es sino aquella voluntariedad de la persona que denota cierto asentimiento real o presunto de su parte de permanecer en aquello - que hemos denominado residencia.

Los dos elementos someramente enunciados encajan perfectamente en la división que nuestro Código Civil trae del domicilio, el cual puede ser político y civil y que se definen en los Arts. 58 y 59 respectivamente que dicen: "El domicilio político es el relativo al territorio del Estado en general" "el domicilio civil es el relativo a una parte determinada del territorio del Estado".

Los elementos de que he hablado anteriormente, en la división citada son necesarios; no puede existir ni domicilio político ni civil en donde solo se reside sin el ánimo de permanecer en aquél determinado lugar, ya que la condición psicológica o sea el ánimo de determinada persona puede estribar en volver a su anterior residencia. La misma situación se puede plantear en el caso de que solo exista el animus; obligadamente, no puede prescindirse del hecho material constituido por la residencia. En ambos casos no existe domicilio.

Siguiendo nuestro Código y a través del Articulado que precede a los transcritos anteriormente, podemos observar que el ánimo real o presunto que acompaña a la residencia, indefectiblemente habrá que conocerse por hechos que puedan establecerse o probarse, siempre que el individuo se movilice dentro del

territorio nacional o hacia el extranjero, ya que "cada uno tiene su domicilio en el mismo lugar donde ha colocado el asiento de su vida doméstica, de sus negocios o su fortuna, donde se ha fijado de un modo tan durable que no se aleja cuando lo llama a otra parte; que si ha partido se le considera de viaje y cuando vuelve se dice de él que ha cesado de viajar" (2)

La verdad es que todas las personas tienen domicilio y hasta lo pueden tener múltiple (Art.65 Código Civil); también pueden haber casos de personas que el asentimiento real o presunto no se manifiesta palpablemente, porque su domicilio se desconoce o es incierto, de tal suerte que la necesidad de que todos debemos tener un domicilio para poder ejercer nuestros derechos y cumplir con nuestra obligaciones hace que la simple residencia, por excepción le concede a una persona la calidad de domiciliado. El asidero legal de lo anterior lo tenemos en el Art. 66 del expresado Código Civil que literalmente dice: "la mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no tuvieren domicilio civil en otra parte".

Las personas jurídicas definidas en el Art.52 del expresado Código como "las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial y extrajudicialmente", las cuales las clasifica el mismo texto legal en el Art.540 como corporaciones y fundaciones de utilidad pública y asociaciones de interés particular, y las asociaciones reconocidas por la ley, tienen su domicilio "en el lugar donde esté situado su dirección o administración, salvo lo que dispongan sus estatutos o leyes especiales". (Art. 64 Código Civil).

Existen además ciertos casos especiales en los cuales el domicilio no depende del titular de los derechos sino de terceros, de los que material o legalmente dependen. Así tenemos a la mujer casada, cuando el marido la representa por ministerio de ley (Art. 69 Código Civil); el que vive bajo patria potestad o bajo tutela o curaduría (Art. 70 Código Civil); y el de los criados o dependientes que residen en la misma casa de su patrón. (Art. 71 Código Civil)

Para terminar este Capítulo en el cual solamente se han dado ciertos lineamientos y seguido el orden de nuestro Código Civil y algunos conceptos doctrinarios, transcribo lo que al efecto nos dice el doctor Alvaro A. Magaña sobre este tema:

1º) Es necesaria la concurrencia del elemento objetivo -- (residencia) y del elemento subjetivo (ánimo de permanecer).

2º) El ánimo puede ser expreso o presunto. En este último caso se presume entre otros casos, cuando la persona tiene su hogar o el asiento principal de los negocios en un lugar.

3º) El domicilio general es político: relativo a todo el Estado; o Civil relativo a una parte del territorio (llamado también vecindad).

4º) Se acepta la pluralidad de domicilio en algunos casos.

5º) El domicilio puede ser general o especial. El primero se aplica a la generalidad de derechos y obligaciones del individuo. Especial o de elección el que se refiere a determinadas relaciones establecidas por las partes (esto es puede fijarse por convención).

6º) Hay otros domicilios especiales, como el parroquial municipal etc.

7º) En atención al estado civil y condición de algunas personas su domicilio esta determinado por el de otras (mujer casada en ciertos casos, menores bajo patria potestad, tutela o curaduría, criados y dependientes).

8º) El domicilio de las personas jurídicas se determina por el lugar de su dirección o administración, salvo lo que dispongan sus estatutos o leyes especiales." (3)

2º) CONCEPTO DEL DOMICILIO SEGUN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el apartado que antecede, he dejado expuesto en forma somera el concepto del domicilio en el Derecho Común, concepto de universal aceptación y que por lo mismo, en cualquier texto de Derecho Civil de renombrados autores que tengamos a nuestra disposición lo encontramos sin mayores diferencias.

Con relación al domicilio en materia fiscal o tributaria, se hace una distinción tripartita en cuanto al concepto que de él se tenga según la diversas legislaciones del mundo.

La primera es aquella que no se aparta del Derecho Común y el domicilio fiscal lo identifica al mismo; la segunda, es aquella en la cual, para definir tal concepto hace uso de las normas establecidas en el Derecho Común y a la vez da ciertas normas específicas distintas, que unidas forman el concepto del domicilio en materia tributaria; y la tercera, que es la que por completo se separa del Derecho Común y rigen al domicilio normas especiales, creadas de la propia naturaleza del Derecho Tributario y acomodadas a las necesidades al país en que se apliquen.

Los del primer grupo consideran que el domicilio es un concepto uniforme para todas las ramas del derecho ya sea pú--

blico o privado y en tal virtud, resulta inoficioso crear normas especiales, porque cualquier especialidad, indefectiblemente y en último término encaja en el concepto del derecho común. De este criterio han sido las leyes de Impuesto sobre la Renta anteriores a la promulgada en mil novecientos cincuenta y uno, o sean las de mil novecientos quince y mil novecientos dieciséis, las cuales no tenían ninguna norma que determinara el concepto fiscal del domicilio.

Al respecto, la primera ley o sea la promulgada el diecinueve de mayo de mil novecientos quince publicada en el Diario Oficial N° 118 Tomo 78, del veintidós de mayo de mil novecientos quince en el Art. 1º nos dice: "Se establece un Impuesto general sobre la Renta". El Art. 2 dice: "Este impuesto es debido por todas las personas que dispongan en el país de una renta. El impuesto se cobrará por semestres vencidos, del primero de enero al último de febrero y del primero de julio al treinta y uno de agosto de cada año. Y el Art. 3 que es el que más nos interesa manifiesta: "Si el contribuyente tiene un domicilio único el impuesto se establece en éste. Si el contribuyente posee varios domicilios, estará sujeto al impuesto en el lugar en donde se reputa tener el asiento principal de sus negocios." Y la ley publicada en el Diario Oficial N° 140 Tomo 80 del veintiuno de junio de mil novecientos dieciséis en el Art. 2 nos dice: "Si el contribuyente posee varios domicilios en El Salvador estará sujeto al impuesto en cualquiera de ellos". Como vemos en ambas leyes el criterio que privaba era completamente de índole civilista.

Es hasta en la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el doce de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, publi-

cada en el Diario Oficial N° 232 Tomo 153 del diecisiete del mismo mes y año, en que el criterio anterior varía, pues empieza a plumbrarse la segunda de las tendencias, consistente en estimar el domicilio común como rector del criterio adoptado, acompañado de ciertas normas especiales. El Art. 1º Inc. 1º nos dice: "Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, aún cuando no tengan domicilio en la República, lo mismo que las Sucesiones y Fideicomisos pagarán un impuesto sobre el monto de la renta que obtengan en El Salvador, de acuerdo con las disposiciones de esta ley". Y el Art. 10 N° 4º apartado N° 2 nos dice: "Para los efectos de esta ley se considerarán domiciliados en El Salvador: a) Las personas naturales que de acuerdo con el derecho común tengan ese domicilio; b) Las personas naturales que habiten provisional o permanentemente en el país por más de seis meses en el año fiscal, o que se encuentren en el país en cumplimiento de un contrato de arrendamiento de servicios por más de seis meses; c) Los funcionarios o empleados del Gobierno o Instituciones Oficiales aunque desempeñen cargos en el exterior; d) Las personas jurídicas que tengan su dirección y administración en el país; y e) Todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios.

Transcrito lo anterior, podemos observar claramente el segundo de los criterios citados al principio de este título, el cual toma muy en cuenta el concepto del domicilio del derecho común acompañado de ciertas normas especiales que real o presuntamente establecen el domicilio fiscal. La misma tendencia se siguió en las reformas introducidas a la ley de mil novecientos cincuenta y uno, según el Decreto N°. 300 de septiembre de mil novecientos sesenta y uno, con la inclusión de los literales si-

guientes: "a-bis) Todos los contribuyentes que declaren su domicilio fuera de la República, pero que en ejercicios próximos anteriores han declarado que lo tienen en el país" y e) todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios. Se entiende por asiento principal de los negocios de un contribuyente el lugar en donde éste tiene el mayor volumen de sus inversiones".

El mismo criterio se sigue en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente que analizaremos en párrafos subsiguientes y que puede sintetizarse en tres puntos: "1º. Remisión al concepto civil. 2º. Ampliación del concepto civil con los criterios de objetividad, pero sin apartarse de sus principios generales y 3º. Empleo de un concepto más amplio que se justifica por razones de equidad". (4)

Por último tenemos el tercer criterio, el cual considera al derecho tributario como rama autónoma del derecho público y por consecuencia, el concepto del domicilio debe tener su propia independencia y naturaleza, apartándose completamente del concepto civilista para crear así las reglas propias que determinan el domicilio. Esta tendencia es de escasa aceptación, ya que es casi imposible abstraerse del concepto del domicilio en materia civilista.

Visto lo anterior, pasaré al problema de los sujetos que intervienen en toda relación tributaria, los cuales pueden agruparse en tres categorías: "Sujeto Activo, Sujeto Pasivo y Terceros" (5)

"Es sujeto activo aquel que tiene derecho de exigir el pago de tributos". (6) En nuestro medio por nuestro sistema de

Gobierno principalmente es el Estado y secundariamente el municipio como entidad autónoma.

"Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene obligación de pagar el impuesto". (7) En general los son en nuestro medio - las personas naturales con capacidad de goce y las personas jurídicas.

Siguiendo nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vigente - al tratar de los sujetos del impuesto en el Art.1º. nos dice: "Las personas naturales nacionales o extranjeras domiciliadas - en El Salvador, así como las Sucesiones y los Fideicomisos domiciliados en el país pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta ley. La sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es - aceptada la herencia. Las personas naturales, nacionales o ex- tranjeras y los Fideicomisos no domiciliados en El Salvador, -- sólo pagarán el Impuesto sobre la Renta obtenidas en el territorio nacional. Las personas jurídicas nacionales y las extranjeras domiciliadas o no en el país pagarán el impuesto sobre el - total de las rentas obtenidas en el territorio nacional".

En síntesis podemos decir, que sujetos pasivos que la Ley- de Impuesto sobre la Renta comprende son: 1º) Las personas na-- turales sean nacionales o extranjeras, domiciliadas o no; 2º) Las personas jurídicas nacionales o extranjeras, domiciliadas - o no en el país; 3º) Los Fideicomisos nacionales o extranjeros, domiciliados o no; y 4º) Las Sucesiones domiciliadas.

Hecha la enumeración anterior quiero hacer notar que en -- el artículo transcrito quizá por un lapsus de nuestro legisla-

dor olvidó incluir como sujetos del impuesto a las Sucesiones no domiciliadas, a pesar de que en el Art. 35 de la Ley citada, en el literal d) las comprende, lo mismo que al referirse a la tasa de impuesto que les corresponde pagar, consistente en el 28% o 38% que mencionan los Arts. 39 y 41 de la misma Ley. Considero que en nuestro medio las sucesiones no domiciliadas en el país, no deben pagar Impuesto sobre la Renta, ya que como dije anteriormente no están comprendidas en la disposición legal que enumera los sujetos del impuesto, pues de conformidad con nuestra ley fundamental las normas referentes a impuestos son de de recho estricto.

Apartándome un poco del tema quiero hacer referencia a la forma en que se aplica el segundo inciso de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando se habla de la sucesión domiciliada como sujeto del impuesto, pues se ha considerado erróneamente, contrariando el texto de la ley, que el período que a ella corresponde es el comprendido entre el día siguiente de la muerte del causante hasta el día en que es aceptada la herencia. Por ejemplo X muere el quince de abril de un año y la herencia es aceptada el veinte de junio, en este caso en la oficina tasadora de impuestos, exigen las declaraciones correspondientes al período del ejercicio que vivió la persona natural y la de la sucesión y dicen: la primera será del primero de enero al quince de -- abril de dicho año y la segunda del dieciséis de abril al veinte de junio del año correspondiente. Siguiendo el texto de la ley dichas declaraciones deberían ser: del primero de enero al catorce de abril, la primera, y del quince de abril al veinte de junio, la segunda.

Pero se me dirá, qué relevancia tiene el razonamiento anterior si solo se trata de un día más para la persona natural y un día menos para la sucesión?. Es importante desde dos puntos de vista: 1º) En cuanto a la computación del impuesto, ya que éste según veremos más adelante se hace en forma proporcional; y 2º) En cuando a la presentación de las respectivas declaraciones, ya que según Art. 52 de la ley que comento: "en caso de fallecimiento del contribuyente el representante legal de la sucesión estará obligado a presentar la declaración de las rentas percibidas por el causante y no declaradas por él, dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión. Cuando se trate de una sucesión, los representantes de ella deberán presentar la declaración de las rentas percibidas por la sucesión. Pero si una sucesión principia en un año y concluye en el siguiente, los representantes deberán presentar una declaración por los ingresos obtenidos hasta el treinta y uno de diciembre y otra por los percibidos en los meses del año siguiente. La declaración o declaraciones correspondientes deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aceptación de herencia respectiva."

La computación del impuesto de los períodos tanto de la persona natural y el de la sucesión, así como también el momento de la presentación de las respectivas declaraciones son importantes, ya que las que se hacen fuera de los términos establecidos, están sancionadas con multas por declaración extemporánea, las cuales habrá casos que son insignificantes y no pasarán de diez colones cuando no se tiene capacidad contributiva o de veinticinco colones cuando teniendo la mencionada capaci--

dad el impuesto a pagar es tan mínimo que se aplicará la sanción mencionada anteriormente, de conformidad con el Art. 98 Inc. 2o. y 3o. de la ley; pero habrá casos opuestos en los cuales, por lo considerable del impuesto la sanción del 5% por el día de extemporaneidad llegaría a cantidades bastante fuertes. (Arts. 98 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

Hecha la consideración anterior, tengo que llegar al punto fundamental de esta tesis y para eso, necesariamente daré por conocidos los términos personal natural, personas jurídicas, nacionales, extranjeros, pues salen del panorama del tema que trato de desarrollar.

¿Cuál es el concepto de domicilio que la Ley de Impuesto sobre la Renta ha tratado de reglamentar al hablar de personas naturales, jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados y no domiciliados?. Cuando me referí al domicilio en el derecho común, mencioné la clasificación ampliamente aceptada de civil y político. De aquí partiré para afirmar que la reglamentación aludida, necesariamente tiene que referirse al domicilio político o sea aquel vínculo jurídico y de hecho que hace referencia al territorio del Estado en general. Y no puede ser de otra manera, pues la capacidad contributiva de una persona, no se modifica, no cambia, por la clase de domicilio civil que tenga; es tan pequeño nuestro país que no podría haber variación por la mutación del domicilio civil de una persona, lo mismo paga el agricultor, el comerciante, el empleado, etc. ya sea que tenga su domicilio civil en Ahuachapán, San Salvador o la Unión.

Al revisar el texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta, son muy pocas las veces que se hace referencia al domicilio ci-

vil; la remisión a dicho concepto casi siempre se hace al político. He podido encontrar mención del domicilio civil, en el Art. 27 literal g N^o 2, cuando se habla de la deducción por ser vicios profesionales prestados por médicos, cirujanos, radiólogos, laboratoristas y dentistas, al propio contribuyente, así como a su cónyuge o a sus hijos, menores de dieciocho años o sirvientes domésticos, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: "Que el contribuyente exprese en la declaración el nombre, domicilio y residencia de la persona que prestó los servicios y recibió el pago correspondiente"; otro caso es aquel que se refiere a la notificación de la tasación del Impuesto que hace la Dirección General de Contribuciones Directas, en el Art. 114 Inc. 2^o. cuando dice: "La Dirección enviará la transcripción de la tasación respectiva bajo sobre cerrado, al Delegado o Alcalde del domicilio del contribuyente acompañada de una nota de remisión en la que además del nombre, se expresará la profesión y oficio y su residencia si fuere necesario".

La clasificación de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta en domiciliados y no domiciliados, esta fincada en el distinto tratamiento de que son objeto unos y otros con relación al tributo; los primeros gozan de ciertos beneficios, como son la deducción adicional de QUINIENTOS COLONES por hijos menores de dieciocho años que estén a su cargo o menores de veinticinco años solteros y que se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente; deducción del crédito básico y además pagan su impuesto de conformidad a la tabla de cuota proporcional progresiva contenida en el Art. 37 de la Ley de la Materia; los no domiciliados pagan

un impuesto real que responde a una cuota fija según el caso y que puede ser el 25%, el 28% o el 38%.

El doctor Alvaro A. Magaña en su trabajo "El domicilio en la legislación tributaria salvadoreña", comentando las reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenidas en el decreto - Nº 300 de septiembre de 1961, hace un análisis bastante exhaustivo de la injusticia existente entre el distinto tratamiento impositivo entre domiciliados y no domiciliados y demuestra con suma precisión que, resultaba más beneficiada una persona no domiciliada con relación a la domiciliada al aplicar el 20% a las primeras y las tablas vigentes en aquella época a las segundas. Para el caso a partir de una renta imponible de OCHENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO COLONES OCHENTA Y UN CENTAVOS, era preferible el tratamiento como no domiciliado pues al aplicar el 20% mencionado a una cantidad que excediera a la citada anteriormente, el impuesto resultante es menor que la aplicación de las tablas relativas a los domiciliados. Según el decreto en mención, a una renta imponible igual a la cantidad de OCHENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO COLONES OCHENTA CENTAVOS, equivalía a un impuesto de DIECISEIS MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE COLONES DIECISEIS CENTAVOS, se tratara de una persona domiciliada o no.

Con la vigencia de la nueva Ley la situación analizada en el párrafo que antecede, en el fondo casi es la misma, aún cuando se hayan elevado los porcentajes para las personas no domiciliadas, pues al mismo tiempo también se modificó la tabla aplicable a los domiciliados; siempre existe una cantidad que oscila entre CIENTO CINCUENTA MIL COLONES Y CIENTO SESENTA MIL

COLONES, a partir de la cual resulta mejor el tratamiento como no domiciliado, si a éste lo hacemos tributar con el 28%.

En el Título III de la Ley de Impuesto sobre la Renta, regulando específicamente el domicilio en materia tributaria el Art. 34 literalmente dice: "Además de las personas naturales que de acuerdo con el derecho común tengan domicilio en El Salvador, se consideran también como domiciliados en el país, para los efectos de esta Ley:"

La fracción del artículo transcrito, nos da la pauta para afirmar lo que he dicho en párrafos anteriores, con relación al domicilio, es decir que ante una situación planteada referente a una persona natural con respecto a su calidad de domiciliado o no en el país, lo primero que debemos hacer, es examinar si dicha persona de conformidad con las normas estatuidas en el Código Civil patrio, reúne los elementos que componen el domicilio en el derecho común: la residencia y el ánimo. Por ejemplo, si un extranjero llega al país acompañado de lo que constituye su familia, madre, cónyuge e hijos, adquiere en arrendamiento con promesa de venta una casa aquí en San Salvador, establece una empresa comercial con inversión de fuerte capital, o constituye una Sociedad Colectiva con personas nacionales o ejerce el cargo de gerente o sub-gerente de alguna compañía reconocida en el país etc., de estas circunstancias podemos inferir de que su intención es permanecer indefinidamente en el país y por lo mismo adquiere su domicilio en El Salvador, lo cual le dará ventajas o desventajas igual que a los nacionales.

De lo anterior podemos concluir que en nuestro ordenamiento jurídico, principalmente debemos atender a las reglas del

derecho común para determinar el domicilio fiscal de una persona.

A falta de las normas o reglas citadas, nuestro legislador, en la ley que comento, ha ampliado el concepto del domicilio político a personas naturales o a entidades, que no teniéndolo en el país, se consideran como tales siempre que reúnan cualquiera de los requisitos que establecen los literales del Art. 34 mencionado, el cual analizaré en el capítulo siguiente.

Por último y en atención a lo que se ha sostenido en alguna sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, quiero externar mi opinión, en el sentido de que las reglas que estudiaremos adelante, se aplican subsidiariamente, es decir, siempre a falta de normas del Derecho Civil. Esta constituye una excepción a la regla de que la Ley especial prevalece sobre la ley general.

- 1-) Claro Solar Luis. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y comparado. Tomo Primero. De las personas. 2ª Edición. Imprenta El Imparcial San Diego 75 Santiago de Chile 1942. Página 193.
- 2-) Idem., Página 195.
- 3-) Magaña Alvaro A. El domicilio en la Legislación Tributaria Salvadoreña.
Revista de la Asociación de Abogados de El Salvador año 1962 Enero-Diciembre Nº. 4. Página 12.

4-) Idem., Página 19.

5-) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Quinta Edición. Editorial Porrúa S. A. Avenida República Argentina 15 México 1961. Pág. 54.

6-) Idem., Pág. 51.

7-) Idem., Pág. 52.

CAPITULO II

Sujetos del impuesto domiciliados en El Salvador.

Art. 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

a) Personas naturales.

Los literales a que me he referido anteriormente contienen reglas para personas naturales y aquellos entes que no teniendo la calidad de persona jurídica, la Ley de Impuesto sobre la Renta, las considera como sujetos del mismo, ellos son los fideicomisos y las sucesiones.

El literal a) nos dice: "Las personas naturales que residen provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales de estas personas no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días;" la primera parte del literal, a mi juicio no tiene mayor problema ya que nos encontramos ante aquellas personas que habiendo ingresado al país, aún cuando permanezcan provisionalmente - lo hacen por un ejercicio fiscal completo es decir del 1o. de enero al 31 de diciembre y así sucesivamente por varios años. Claramente se vé que estas personas no tienen el ánimo de permanecer largo tiempo o indefinidamente en El Salvador; con todo y eso la ley los considera como domiciliados.

La segunda parte, comprende a aquellas personas que han adquirido el domicilio según el derecho común o aquéllas que han permanecido provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más y que por cualquier causa se ausentan temporalmente del territorio nacional, por un número de días no mayor de noventa y cuatro dentro del ejercicio fiscal. He di-



cho que las personas mencionadas se pueden ausentar del país -- por cualquier causa, ya que en la Oficina tasadora del impuesto se ha interpretado que las ausencias del contribuyente para tomárseles en cuenta deben ser en el ejercicio de sus funciones o en cumplimiento de su contrato de trabajo. No me parece tal criterio pues la ley no ha calificado dichas ausencias, lo que se necesita es que la persona permanezca en el país más de doscientos setenta días, independientemente de que sus salidas -- sean con motivo del trabajo que desempeñan o en vías de placer.

También se ha entendido la cuestión de los doscientos se-- tenta días en /el sentido de que una persona se considera como -- domiciliada, aún cuando no haya permanecido en el país un ejerci-- cio de imposición o más, bastando únicamente que el número de -- días permanecidos en el país le sume un total de más de los -- días indicados anteriormente. Por ejemplo X entra al país el quince de febrero de un año, permanece hasta el diez de enero -- del siguiente; esta persona, consecuentemente con lo dicho, el período comprendido del quince de febrero al treinta y uno de -- diciembre de ese año, tendría que computar su impuesto como do-- miciliado ya que ha estado dentro del territorio nacional en -- el ejercicio, más de doscientos setenta días.

Considero que esta interpretación si nos atenemos al tenor literal de la disposición no es correcta, ya que, requisito -- esencial cuando se habla de los doscientos setenta días es que la persona haya permanecido en el país uno o más ejercicios -- fiscales y aunque que el contribuyente se ausente temporalmente.

¿Y el período comprendido del primero al diez de enero, -- cómo lo computará? ¿Se le aplicará la tabla de los domicilia-- dos o la tasa correspondiente a los no domiciliados?. Yo creo

que por haber adquirido dicho contribuyente la calidad de domiciliado en el ejercicio que antecede, el mismo tratamiento habría que dársele para el período indicado.

Sobre las situaciones planteadas existe disparidad de criterios; personalmente creo tal como lo he manifestado, que la forma más justa en la aplicación del literal comentado es como lo he dejado expuesto. El asidero legal de mi opinión estimo encontrarlo en el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que dice: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley y de su respectivo reglamento, se entenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza".

También se presenta el caso de que a una persona al hacerle el recuento de los días que ha permanecido en el país en la ejecución de actividades lucrativas no alcanza a cubrir más de los doscientos setenta días; pero dentro del ejercicio, en su movimiento migratorio, le aparecen entradas y salidas al país como turista. Sumando las entradas como trabajador y turísticas, sí le dá un número de días, que según la ley debería considerarse como domiciliado. Estimo que en el presente caso las entradas al país en vías de placer no cuentan ya que legalmente estos tienen prohibición de ejercer labores lucrativas durante su estadía en la República. Debe entenderse que los doscientos setenta días de que habla la ley, tienen que ser en el cumplimiento de actividades que reporten ingresos a la persona natural.

Según la Ley de Migración vigente, Art. 5 "Los extranjeros podrán ingresar a la República como Turistas, Residentes -

Temporales o Residentes Definitivos.

El Art. 6 de la misma ley nos dice: "Son Turistas las -- personas que ingresen al país con fines recreativos, de salud, familiares, religiosos, deportivos, culturales y otros semejantes; o en tránsito y permanezcan por el territorio nacional por más de cuarenta y ocho horas, hasta NOVENTA DIAS, o por otro - período igual; pero no podrán dedicarse a ningún trabajo.

También se considerarán como turistas a aquellas personas que vengan en vía de negocios, ya sea como agentes viajeros o representantes de casas extranjeras, o en cualquiera otra calidad semejante, pudiendo dedicarse únicamente a esas actividades; pero estarán obligadas a declararlo ante el Delegado de Migra---ción del lugar de su ingreso. La no o falsa declaración con -- respecto a los fines de su viaje, hará incurrir al infractor en una multa de CIEN COLONES.

En ambos casos el Ministerio del Interior podrá conceder prórroga por una sola vez, siempre que se solicite con diez -- días de anticipación a su vencimiento. (2)"

El Art. 7 del mismo cuerpo de leyes dice: "Son Residentes Temporales todas las personas que ingresen a la República hasta por un período de un año, para los fines siguientes:

- a) Dedicarse a alguna actividad científica, cultural o -- deportiva;
- b) Trabajar como técnicos u obreros especializados; y
- c) Ejercer cualquier otra actividad temporal lícita.

Además el Art. 8 expresa: "Se considerarán también como Residentes Temporales a las personas que ingresen a la Repú--blica para proteger su libertad y su vida de persecuciones po

líticas. Estarán sujetas a las prescripciones de las Convenciones Internacionales vigente sobre la materia y a la regulación especial que determinen las autoridades nacionales. (2)"

Y por último el Art. 9 dice: "Son Residentes definitivos las personas que, habiendo cumplido con todos los requisitos que establecen las leyes, adquieran el derecho de permanecer en el país por tiempo indefinido".

Con relación a los turistas y a los residentes definitivos estimo que la incidencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referida al domicilio, es clara. Para los primeros, ya sabemos que por su condición de extranjeros transeuntes y con prohibición para trabajar, el ámbito de la ley no los alcanza. Para los segundos, éstos adquieren el domicilio en El Salvador al conferírseles su residencia definitiva y en tal concepto deben pagar, pues el ánimo de permanecer en el país se manifiesta que es indefinidamente.

El problema puede suscitarse con referencia a los residentes temporales, a quienes se les puede conceder permiso para permanecer en el país hasta por un año. ¿Implicará esto que debe considerárseles como domiciliados?. Estimo que fuera del caso de que ellos permanezcan por más de doscientos setenta días en el país dentro del ejercicio fiscal, así como lo exige el literal que comentamos, dichos extranjeros no adquieren domicilio en El Salvador, pues de lo contrario se violaría lo establecido en los literales a) y b) del Art. 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que para el caso debe considerarse especialísima, pues tampoco lo adquieren conforme el derecho común. Art. 61 Código Civil.

Continúa el Art. 34 que comento en el literal b) y considera como domiciliados en el país, b) "Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno, Municipio o Instituciones Oficiales que desempeñan cargos en el exterior".

Las personas mencionadas, fiscalmente siguen atadas a nuestro país, aunque físicamente se encuentran en el exterior. Hay que observar que el texto de la ley ha sido amplio, ya que no solo comprende a los funcionarios del Gobierno Central, que podrían ser Embajadores, Cónsules, Encargados de Negocios, etc. los cuales tradicionalmente se ha estimado que ocupan en el país extranjero una parte de su territorio, que por una ficción se toma como una ampliación del territorio nacional y les considera como si continuaran residiendo en el país que representan; también se ha incluido a los funcionarios y empleados del municipio o Instituciones Oficiales. Para éstos considero que también rige la discutida teoría de la ficción, la cual -- -- no voy a criticar por apartarse del tema.

Para terminar con las personas naturales que no siendo domiciliadas nuestro derecho tributario las considera como tales, el literal c) del Art. mencionado nos dice: "todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios".

¿Qué se entiende por el asiento principal de los negocios de una persona? Actualmente no tenemos ningún punto de referencia para poder determinar el concepto anterior; de tal suerte, que necesariamente habremos de elucubrar para llegar a esa determinación.

Históricamente, solo el Decreto 300 del dieciocho de septiembre de mil novecientos sesenta y uno derogado, nos daba el concepto que tratamos de desentrañar, el cual en lo pertinente decía: "Se entiende por asiento principal de los negocios de un contribuyente el lugar en donde éste tiene el mayor volumen de sus inversiones". Esta disposición fué criticado por el doctor Alvaro A. Magaña, ya que según lo demuestra en su trabajo citado con anterioridad, tenía "efectos inconvenientes desde el punto de vista de la equidad" (1)

Y además al decir de dicho profesional la reforma introducida por ese Decreto fué para resolver cierta situación que a la fecha en que elaboró su comentario ya había sido resuelta.

Pero bién, ante el silencio de la ley actual, nos encontramos de nuevo con la dificultad de la interrogante ¿Cuándo podemos decir que una persona tiene en la República el asiento principal de sus negocios? Gramaticalmente, principal significa el primero, el más importante, el que se antepone a otro; es indudable, que no se puede concebir la idea de principal si no existe pluralidad, para el caso, de lugares y relación --- entre los mismos; es decir, que como dije antes, los casos -- contemplados en este artículo, se refieren necesariamente a -- personas que teniendo su residencia en el extranjero, por la - circunstancia de tener el asiento principal de sus negocios, fiscalmente los estimamos como domiciliados en el país.

¿A quién corresponde la carga de la prueba en estos casos? Entiendo que la cosa varía según se presente la situación, pues habrá personas que por la mínima cuantía de sus ingresos - les convenga que se le considere como domiciliados, pues la ta-

real del 25% o el 28%; pero las habrá, en que es más ventajosa la calidad de no domiciliado, por ejemplo cuando la renta obtenida es bastante fuerte, pues como dije en párrafos anteriores existe un punto en el cual el sacrificio de la carga tributaria se vuelve más generosa para el no domiciliado en relación con el domiciliado.

En la primera situación naturalmente el interesado en probar que el asiento principal de sus negocios se encuentra en la República, es el contribuyente y en consecuencia él tendrá que probar tal circunstancia; en la segunda el sujeto pasivo del impuesto puede permanecer en silencio pues es de su conveniencia que lo traten como no domiciliado. Aquí traslada la carga de la prueba a la Dirección General de Contribuciones Directas.

En las leyes de Impuesto sobre la Renta anteriores a la vigente, para los grandes inversionistas o capitalistas nacionales, les era más ventajoso tener su domicilio en el extranjero, pues el impuesto real del 20% los favorecía; actualmente la cosa ha cambiado un poco con los nuevos porcentajes.

b) Fideicomisos

En este apartado trataré los entes que no siendo personas jurídicas, la Ley de Impuesto sobre la Renta los considera como sujetos del impuesto, ellos son los fideicomisos y las sucesiones.

El literal d) del Art. 34, aparentemente destruye todo lo que he manifestado con anterioridad, relativo a la ampliación del concepto del domicilio, pues según la ubicación del mismo, pareciera que los fideicomisos constituidos de conformidad a la ley salvadoreña, originariamente son no domiciliados,

pero para los efectos tributarios debemos considerarlos como tales. Estimo que la falta de técnica en la elaboración precipitada de esta ley es la culpable del contrasentido apuntado, ya que ese literal bien podría faltar y no variaría la calidad de domiciliados a los fideicomisos constituidos de conformidad a la Ley de Fideicomisos vigente. Esta ley por ser un conjunto de normas de la República, rige para los salvadoreños, su territorialidad no puede extenderse a otro ámbito espacial de validez que no sea nuestro país, por lo tanto obligadamente, todo fideicomiso constituido de conformidad a ella, deberá sin necesidad de que la Ley de Impuesto sobre la Renta lo exprese estarse como domiciliado.

Distinto es el caso de los fideicomisos creados bajo leyes extranjeras; su nominación en el literal e) se justifica ya que se entiende que éstos, en primer lugar deben de regirse por las reglas que imperen en su país de origen y tendrán como domicilio no El Salvador, sino el de aquel país en que hayan sido constituidos.

Por excepción la Ley de Impuesto sobre la Renta considera como domiciliados en El Salvador aquellos fideicomisos que reúnan cualquiera de los requisitos siguientes: "1º) Que la mayoría de los fideicomisarios residan en El Salvador; 2º) Que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso."

La postura de nuestra ley al respecto, sin lugar a dudas es de las más curiosas y de difícil aplicación, con respecto a los fideicomisos constituidos de conformidad a una ley extranjera, ya que al consultar la jurisprudencia tributaria no encontramos caso alguno de aplicación de las presunciones ci-

tadas en el párrafo que antecede.

Podríamos imaginar hipotéticamente casos sobre la aplicación del literal e) del artículo que comento, los cuales en -- resumidas cuentas resultarían ineficaces, pues en ellos concurrirían normas de Derecho Internacional Privado reconocidas y respetadas que destruirían la posición de nuestra Ley al respecto. Por ejemplo, se constituye un fideicomiso en Guatemala, en donde todos los bienes están situados, y todos los fideicomisarios o la mayor parte son domiciliados salvadoreños. Como vemos concurren en el caso las dos situaciones planteadas. ¿Qué ley sería la aplicable? Sin lugar a dudas tendría que ser la guatemalteca, en virtud del principio "locus regist actum", por más que los fideicomisarios residan en El Salvador ¿Qué -- medios tendría nuestro país para obligar a los fideicomisarios a tributar por aquel fideicomiso extranjero?. Ninguno. En el caso contrario, todos los bienes están situados en El Salvador y todos o la mayor parte de los fideicomisarios son extranje-- ros. Aplicando el principio enunciado anteriormente, resulta de inmediato la respuesta, de que tendría que considerarse como domiciliado aquel fideicomiso. ¿Pero hasta que punto puede obligar la ley salvadoreña a los extranjeros? Considero que -- existe una remota posibilidad de coacción en este caso, ya que si los fideicomisarios extranjeros quieren gozar del fideicomiso, voluntariamente tendrían que someterse a nuestra legisla-- ción; pero si no les interesa el supuesto de la disposición se ría letra muerta.

Considero que sobre el problema debatido a faltado cierta reglamentación que hace casi imposible la creación de fideicomisos extranjeros que deben considerarse como domiciliados en

El Salvador, ya que esto depende de la voluntad del fideicomitente, quién vería la manera de arreglar sus asuntos de otra manera que no fuera un fideicomiso que se va a normar por leyes extrañas a su país. La experiencia de mis años de trabajo en la Dirección General de Contribuciones Directas, no me aporta ni siquiera un caso de los que imaginó el legislador de la ley vigente.

c) Sucesiones

El mismo literal e) del Art. 34¹ de la Ley de Impuesto sobre la Renta, regula la situación de las sucesiones que no -- siendo domiciliadas según el Derecho Civil, para los efectos -- fiscales las estima como domiciliadas, reuniendo cualquiera de los dos requisitos siguientes: 1º.) Que la mayoría de los herederos residan en El Salvador y 2º.) Que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio de la sucesión.

Como ya expuse anteriormente, las sucesiones como sujetos del impuesto pueden ser de dos clases: domiciliadas y no domiciliadas. De las domiciliadas, en párrafos anteriores hice -- las consideraciones pertinentes, siendo aquí que trataremos -- aquellas sucesiones que habiéndose abierto en países extranjeros, para los efectos fiscales, nuestro legislador del 1963 -- las estima como domiciliadas; así como los fideicomisos tampoco las sucesiones de la índole expresada anteriormente se presentan en la práctica. Hay inconvenientes de naturaleza jurídico práctico que hace muy difícil que en nuestro medio se conozca de los casos planteados.

Creo que la única situación con relación a las sucesio-- nes que podría gravarse es en la segunda de la hipótesis, cual

es "que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio de la sucesión"; y esto es por la misma razón que invoqué anteriormente de que los bienes inmuebles o muebles se rigen por la ley del lugar en que estén situados. Por otra parte, es más factible el control, ya que necesariamente para poder inscribir los bienes inmuebles heredados se tienen que seguir las diligencias respectivas para liquidar el impuesto sucesoral causado; de estas diligencias conoce ya sea en revisión o apelación la Dirección General de Contribuciones Directas, Oficina esta que tendría el cuidado de la calificación como domiciliada una sucesión que originalmente tiene domicilio en otro país.

"Cuando la mayoría de los herederos residan en El Salvador", también dice la ley que se considera como domiciliada la sucesión. En este caso, opino que nuestro legislador ha hecho caso omiso de la ley extranjera, pues ignorándola no se sabe cual es la regulación a que tiene que someterse y lo mas probable es que la ley extranjera grave tal sucesión, pues cada país dentro de su política interna casi siempre tiende a cerrar las puertas que faciliten la fuga de capitales. Por otra parte, los herederos, saldrían perjudicados en el caso de que se les grave aquí y también en el país en que se abra la sucesión. Se perfilaría una doble imposición internacional que en ningún momento sería justa ni permitida por los causahabientes, ya que estos al deferírseles una sucesión en el extranjero, silenciosamente irían a aceptarla al país respectivo y se someterían a las leyes del mismo.

Creo haber abordado el tema que trata de los fideicomisos y sucesiones que presume el legislador nuestro como domicilia-

dos en el país; demás esta decir, repito, que han transcurrido más de cuatro ejercicios de imposición de vigencia de la ley sin que hasta la fecha se hayan presentado los casos imaginados.

- 1-) Magaña, Alvaro A. El domicilio en la Legislación Tributaria Salvadoreña Revista de la Asociación de Abogados de El Salvador. Año 1962. Enero-Diciembre. No. 4. Pág. 23.

1º.) SUJETOS DEL IMPUESTO NO DOMICILIADOS
EN EL SALVADOR. Art. 35 de la Ley
de Impuesto sobre la Renta.

a) Personas naturales

El Art. 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos dice:
"Las personas naturales no domiciliadas en el país, de acuerdo
con esta ley, se clasifican en las categorías siguientes:

a-) Las personas que no han estado físicamente presentes
en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición
respectivo:

b) Las personas naturales que han estado físicamente pre-
sentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de treⁱⁿ
ta días;

c) Las personas naturales que han permanecido en el terri-
torio nacional más de treinta días y menos de un año, siempre
que no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con
la letra a) del artículo anterior;"

Estimo que de la clasificación que antecede, los dos lite-
rales primeros, en su aplicación no tienen ningún problema, -
ya que su redacción es completamente clara.

En el primer caso estamos en presencia de aquellas perso-
nas que teniendo bienes productores de ingresos computables en
el territorio nacional, como son, las acciones de Sociedades -
Anónimas, que dicho sea de paso, es el ejemplo típico, la au--
sencia en el país de los accionistas ha sido absoluta dentro -
del ejercicio fiscal respectivo. En el segundo, la presencia
de dichas personas en el país no debe pasar de los treinta --
días. Esta situación se presenta con frecuencia, con los ---
artistas, deportistas, supervisores de empresas extranjeras -

que operan en el país los cuales por la naturaleza de las labores que desempeñan, su estancia dentro del territorio nacional se vuelve corta.

En cuanto a la clase de personas que por breve tiempo visitan el país, se presentan serios problemas debido a la falta de coordinación existente entre las Oficinas encargadas del control de las mismas, ya que en infinidad de casos ingresan al país como turistas, y por ende inhibidas de ejercer labores lucrativas, pero en flagrante violación de la ley realizan actividades que las sujetan a tributar. Es necesario que para remediar el problema apuntado se decrete un reglamento para la vigilancia y control de los extranjeros que ingresan al país bajo cualquier pretexto, en el cual para su elaboración obligadamente deben tomar parte el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, Ministerio del Interior, Ministerio de Relaciones Exteriores, Dirección General de Migración, Dirección General de Contribuciones Directas y Cámara de Comercio.

El literal c) del artículo que comento, comprende a las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de treinta días y menos de doscientos setenta días -- pues de lo contrario tendrían que ser consideradas como domiciliadas en la forma que lo expuse en el capítulo anterior al comentar el artículo 34 de la Ley de la Materia literal a) en sus diversas interpretaciones.

b) Fideicomisos

c) Sucesiones

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

El literal d) del Art. 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al hablar de los fideicomisos y sucesiones nos dice --

que son "aquellos no incluidos en el artículo anterior" ¿En que forma debemos entender este literal? Positivamente podemos afirmar, siguiendo el texto de la misma ley, que fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y sucesiones abiertas en otro país no domiciliados son aquellos que reúnen cualquiera de los siguientes requisitos: 1º.) Que la mayoría de los fideicomisarios y herederos no residan en El Salvador y 2º.) Que estén situados en El Salvador, bienes cuyo valor no exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.

Al explicar en el apartado anterior, lo referente a los fideicomisos y sucesiones que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta considera como domiciliados en el país, hice hincapié que las situaciones planteadas por el legislador, difícilmente se presentan en la realidad; con mucha más razón puedo afirmar que casi es imposible que se de el caso de los fideicomisos y sucesiones no domiciliados cuando la mayoría de los fideicomisarios o herederos no residan en El Salvador.

La situación del lugar en que se encuentran los bienes de una persona, sobre todo si se trata de inmuebles hace posible que remotamente pueda presentarse el caso de los fideicomisos o sucesiones no domiciliadas llenando el requisito segundo, o sea que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor no exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.

La clasificación de fideicomisos y sucesiones en domiciliados y no domiciliados, tiene como fundamento el distinto tratamiento en cuanto a las cuotas de impuesto que les corres-

pon de pagar; los primeros pagan de conformidad a la tabla contenida en el Art. 37 y los segundos de acuerdo con el Art. 39 en relación con el 41, todos estos artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Además es importante la clasificación, por cuanto a los fideicomisos y sucesiones domiciliadas, tributan por la renta mundial; en cambio los mismos entes no domiciliados tributan solo por la renta obtenida en el territorio nacional, así lo dice el Art. 10. Inc. 3o. de la Ley de la Materia.

2º.) FUNCIONES DE LA SECCION DE INFORMACION DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

El Art. 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dice: -- +
"La Dirección General de Contribuciones Directas registrará en la Sección de Información todo dato revelador de la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto". --

Una de las principales funciones de la Sección de que hablamos es la que consiste en recopilar todos los datos que sean posibles, sobre las distintas fuentes de ingreso que puede tener todo sujeto del impuesto. Al efecto, por este medio se -- + controlan los ingresos cuyas fuentes pueden ser sueldos, aguinaldos, gratificaciones, bonificaciones; aportes y utilidades de Sociedades Colectivas, acciones y utilidades de Sociedades Anónimas; producción de algodón; transacciones de ganado de toda clase con excepción del porcino; producción de aguardiente y alcohol; venta de envases y tapones; datos acerca de los Registros de Propiedad Raíz e Hipotecas de toda la República. --
Toda la información que se recibe es trasladada a tarjetas especiales, en clasificación que hace posible obtener con bastan

Dicha información en la mayor parte de casos es enviada - voluntariamente; pero los hay en que la renuencia a informar - de la empresa privada y en ciertos casos de algún funcionario público es manifiesta, a tal grado que es necesario requerir - por escrito, una o más veces, llegándose al extremo de que la Oficina tasadora del impuesto directo que tratamos, se ve obli- gada a sancionar a dichos personeros, en virtud del Art. 62 -- con relación al Art. 101 literal "b" de la Ley de Impuesto so- bre la Renta que dicen: "Todas las autoridades, entidades ad- ministrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tiene la obligación de su- ministrar los datos e informes que la Dirección General o sus Delegaciones les requieran para la investigación, determina- ción, recaudación, y demás materias relacionadas con este im- puesto. Queda autorizada la Dirección General de Contribucio- nes Directas para hacer la investigación necesaria a fin de ve- rificar los datos e informes que se le proporcionen de confor- midad a este artículo. Se exceptúan de las disposiciones que contiene el inciso anterior, el Instituto Salvadoreño del Se- guro Social, la Dirección General de Estadística y Censos y -- las entidades estatales en lo que concierne a informes confi- denciales que su respectiva ley de creación o reglamento les - prohíba divulgar, los cuales en todo caso no tendrán ningún va- lor como indicio revelador de la renta. En caso de disolución, liquidación fusión, transformación y cualquier modificación de la Sociedad, ésta o el liquidador, en su caso, deben dar aviso a la Dirección General de Contribuciones Directas, dentro de - los sesenta días siguientes a la fecha en que ocurra cualquie-

ra de los casos previstos, información detallada, acompañando la documentación correspondiente". "Serán sancionados con una multa de veinticinco a diez mil colones, según la capacidad -- económica del infractor y la gravedad, reiteración y circuns-- tancias del caso, por cada infracción: b) El contribuyente o - tercero que no suministre o suministre falsos, los avisos, da- tos, informes, ampliaciones y explicaciones a que esté obliga- do legalmente".

¿Pero bien, que se hace con la informaciones recibidas? - Como dije con anterioridad, son trasladadas a tarjetas en don- de son consultadas por empleados especializados, cuando las - distintas Secciones de la Dirección General, principalmente la Pericial, Jurídica, Control, solicitan algún dato que se necesi- ta para la investigación directa o indirecta de un contribu- yente. La solicitud se hace por escrito y es contestada en la misma forma.

Quiero hacer mención de que en la Sección de Información, uno de los controles que opera en forma bastante acertada es - el relacionado con las retenciones por remuneraciones por ser- vicios de carácter permanente.

Otra de las funciones de la Sección que estudiamos es la relativa al extracto que se hace de las diligencias de tasa-- ción del Impuesto Sucesoral o de Donaciones, cuando éstas lle- gan a la Dirección General de Contribuciones Directas en revi sión, apelación, o cuando dicha Oficina ha intervenido nombrando peritos en las diligencias respectivas, extracto que con-- siste en tomar los datos con relación a la cuantía de los bie- nes que corresponden a los herederos, legatarios o donatarios

reales o presuntos. De aquí se infiere si determinada persona está o ha estado colocada en la situación que genera el crédito fiscal, lo que da lugar a que se investigue a ciertas personas que nunca han declarado, ha imponer cuotas originales o -- complementarias de Impuesto sobre la Renta o Vialidad, Serie "A" u obligar a declarar, a aquellos sujetos del impuesto que nunca lo han hecho, requiriéndoles en legal forma. (Envío de formularios de declaración Art. 50 No.7) Ley de Impuesto sobre la Renta).

También se extractan las diligencias que se siguen en las Del gaciones Fiscales, para determinar si en la constitución, modificación o disolución y liquidación de Sociedades existe o no donación. Como ya dije anteriormente, existe registro especial de Sociedades y socios, de tal suerte que en un momento determinado se puede saber el número de acciones o aporte de una persona en las sociedades a que pertenecen y las utilidades que les correspondan en cada año fiscal.

Merece mención especial el control, que dentro de las muchas limitaciones, se lleva en dicha sección del movimiento -- migratorio de personas naturales extranjeras no domiciliadas en el país, las cuales ejercen actividades lucrativas, ya sea por contrato con compañías domiciliadas, o no domiciliadas o por cuenta propia. En esta actividad colabora la Dirección -- General de Migración enviando a dichas personas a que se reporten en la Dirección General de Contribuciones Directas.

De conformidad con el Art. 112 inciso último de la Ley de Impuesto sobre la Renta, "Las personas comprendidas en los literales b) y c) del Art. 35 que hubieren obtenido alguna renta

en el país y no dieran cumplimiento a la obligación prescrita en el Art. 49, (presentar declaración) no podrán salir del país mientras no hayan cumplido con el requisito indicado y hasta haber pagado el impuesto correspondiente o haber obtenido declaratoria de exención, en su caso". En tal virtud de conformidad con el inciso transcrito, es exigencia para los extranjeros no domiciliados antes de abandonar el país, sea temporal o definitivamente, obtener la correspondiente solvencia de renta. Para tal fin podríamos decir que existen dos procedimientos, uno que se refiere a las personas contratadas por persona natural o jurídica en el país y el otro para las que trabajan por su cuenta y riesgo.

En el primer caso las personas extranjeras, deberán llenar los requisitos siguientes: "Presentar: a) Pasaporte; b) Tarjeta de Migración, en su calidad de extranjero con residencia temporal o definitiva o de centroamericanos en su caso; c) Copia del contrato de trabajo, el cual deberá ser igual y contener las mismas cláusulas y conceptos que tiene el presentado para efectos legales a los Ministerios del Interior y de Trabajo y Previsión Social; y en su caso a la Dirección General de Educación Física o cualquier otra entidad oficial; d) Autorización del Ministerio del Interior; e) Carta de responsabilidad o de compromiso en el papel sellado correspondiente, por medio del cual el representante legal de la empresa, se compromete a presentar la declaración respectiva y a pagar el impuesto correspondiente, en caso de que el contribuyente no regrese al país y no hubiere declarado o pagado sus impuestos; f) En defecto del atestado a que se refiere la letra anterior podrá presentarse constancia autorizada por el representante legal-

de la empresa de que el interesado trabaja en la misma, que se va ausentar del país por tal tiempo "el que corresponda" y que a su regreso continuará trabajando para la propia empresa. Esta constancia será aceptada solo cuando se compruebe fehacientemente que se han efectuado las retenciones legales sobre los sueldos del interesado (1)

La carta de responsabilidad y la constancia a que se hace referencia en los literales e) y f) del párrafo anterior, deberán ser autenticadas y en la misma acta notarial deberá darse fé de la personería del representante legal de la empresa. Dicha carta deberá ser redactada en el papel de treinta centavos y del tenor literal siguiente: "Señor Director General de Contribuciones Directas. Presente. Yo, XX, en calidad de representante legal de la empresa ZZ, por medio de la presente HAGO CONSTAR: que AA, es empleado de esta empresa, y para atender - asuntos relacionados con la empresa tiene que efectuar viajes frecuentes a diferentes países en el transcurso del año, siendo requisito indispensable para dichos viajes, el obtener solvencia de Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto en mi calidad de representante legal pido les sean extendidas las solvencias respectivas, cuantas veces sean solicitadas por AA, haciéndose la empresa (Sociedad) que represento responsable de la presentación de la declaración y del pago del Impuesto sobre la Renta que aducare al fisco, correspondiente al año de mil novecientos sesenta y ocho, una vez que el señor AA, no regrese del -- país. Fecha. Firma. Sello en su caso. Auténtica".(2)

Cuando las personas interesadas hubieren llenados los requisitos mencionados, a satisfacción de la Dirección General de Contribuciones Directas al Jefe de la Sección de Informa-

ción, expedirá un atestado en el que deberá hacer constar, que se han cumplido aquellos requisitos y autorizará la expedición de la constancia de solvencia respectiva. Este atestado se acompañará de los documentos personales del interesado que se han tenido a la vista y todo ello lo remitirá al Jefe de la Sección de Control para que proceda a la expedición de la constancia de solvencia de que se trata. El documento de mérito deberá llevar la razón correspondiente relativa a la expedición, el nombre y apellido de la persona a cuyo favor debe expedirse, y la firma del referido Jefe (de Información). Con vista de tales documentos, el Jefe de Control emitirá la constancia de solvencia a la mayor brevedad posible, y la entregará al interesado juntamente con sus documentos personales". (3)

He de hacer notar que todo el trámite relacionado, en principio no tiene asidero legal, pero la Oficina tasadora de los Impuestos sobre la Renta en un afán de dar facilidades a las personas de que habla el Art. 112 inciso último, en la forma que he dejado establecido les hace posible que salgan del país sin la previa liquidación de los impuestos.

Considero que la carta de responsabilidad así como la constancia de que X persona trabaja en determinada empresa y que regresará a su puesto, de cualquier modo que se redacte, no encierran más que una obligación de hacer, la cual por decirlo así, volvería compendiosa una ejecución con base en este tipo de documentos. Creo que los fines perseguidos por la Dirección General de Contribuciones Directas serían más efectivos si la carta de responsabilidad fuera sustituida por una fianza bancaria, la cual tendría que otorgarse por una cantidad que se fiaría en una suma estimada, tomando como base el

impuesto pagado en años anteriores (si hay declaraciones) o la cantidad que pagaría según su contrato de trabajo correspondiente al año; cantidad que en ambos casos, para efectos de la garantía, se duplicaría o triplicaría. Además, dicha fianza tendría vigencia hasta la completa cancelación del Impuesto computado y para efectos de la expedición de las solvencias surtiría efectos únicamente para el año fiscal en que se otorgue. Eso sí, habría que hacer una adición al artículo 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 85 de su Reglamento, para legalizar la situación.

El segundo procedimiento de que he hablado anteriormente - o sea cuando las personas naturales no domiciliadas de los literales b) y c) del Art. 35 desean abandonar el país y trabajen por su cuenta, consiste en la presentación de una declaración de Impuesto sobre la Renta, desde la fecha que ingresaron al país a la fecha en que lo abandonarán, liquidación de su impuesto, pago del mismo y se les dá la solvencia respectiva. Estas personas, cuantas veces vengán al territorio nacional -- con fines lucrativos tendrán que someterse al mismo procedimiento.

- 1-) Instructivo sin número de la Dirección General de Contribuciones Directas.
- 2-) Modelo de Carta de responsabilidad redactado por la Dirección General de Contribuciones Directas.
- 3-) Instructivo citado.

CAPITULO IV

DOMICILIO DE LAS PERSONAS JURIDICAS, AGENCIAS
Y SUCURSALES. ASPECTO CONSTITUCIONAL

En el Capítulo I de este trabajo, cuando me referí al domicilio en el derecho común, hice mención de las personas jurídicas y al efecto dije, siguiendo las definiciones del Código Civil, que eran "las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial y extrajudicialmente". También expresé que según el Art. 540 - del mismo Código éstas son de dos especies: I.- Corporaciones y fundaciones de utilidad pública; y II.- Asociaciones de interés particular.

Siguiendo el desarrollo de mi tema, con relación al domicilio de las personas jurídicas, considero que en esta parte - la Ley de Impuesto sobre la Renta ha sido, hasta cierto punto vaga, pues en el Art. 36 únicamente se limita a decir "El domicilio de las personas jurídicas se regulará por lo establecido en el derecho común". ¿Y que nos dice el derecho común al respecto? pues, casi nada, ya que también el mismo Código Civil - en el Art.64 al hablar del domicilio que doctrinariamente se le denomina "necesario" también se limita a decir "las personas jurídicas y asociaciones reconocidas por la ley tienen su domicilio en el lugar donde esta situada su dirección o administración, salvo lo que digan sus estatutos o leyes especiales".

Normalmente la determinación del domicilio de las personas jurídicas según se ha dicho en el párrafo que antecede, no tiene problemas, pues bastará consultar los estatutos de las -

corporaciones y fundaciones de utilidad pública o el contrato social en las asociaciones de interés particular, pues usualmente en dichos documentos se establece el lugar en donde tendrán la dirección y administración. De tal suerte que sin temor a equivocarnos, tal como nos pasaría con la determinación de domicilio de las personas naturales, podemos afirmar que - en nuestro país el domicilio de las personas jurídicas se determina solo de acuerdo al derecho común, a diferencia de las naturales, para las cuales nuestra ley establece situaciones especiales.

En el Capítulo IV de esta tesis veremos el distinto tratamiento a que están sometidas las personas jurídicas con relación al pago del impuesto según sean o no domiciliadas.

Pero bien, quiénes pagan impuesto? Según examinaremos -- más adelante, pagan impuesto las asociaciones de interés particular pues según la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art.2º. "No están sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta: I.-Las corporaciones y fundaciones de derecho público. 2.- Las corporaciones y fundaciones de utilidad pública establecidas de -- conformidad a la ley. Las primeras, según el Art. 2 del Reglamento, gozan de la exención sin llenar ningún requisito ni -- condición, las segundas para gozar de la exención deben lle--nar los requisitos siguientes: a) presentar solicitud por es--crito, acompañando un ejemplar de los estatutos aprobados de conformidad con la ley; b) presentar original y copia del instrumento constitutivo de la entidad; c) presentar relación nominal de los miembros que integran la entidad y d) rendir -- cualquier otra prueba que la Dirección General de Contribuciones Directas estime necesario. (Art.3 del Reglamento de la -- Ley de Impuesto sobre la Renta).

Además "para los efectos de la exención se considerarán de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivos, - siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su institución y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que las integran. (Inc. 2º. Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

"La exención concedida se entiende renovada automáticamente mientras la Dirección no comunique por escrito su revocación". (Art.3 Ley de la Materia"). El Art. 4º. de la misma Ley nos agrega que una vez revocada la exención aquella corporación o fundación que fué calificada de utilidad pública en sus inicios se convierte en contribuyente. ¿Será un nuevo sujeto del Impuesto distinto de los enumerados en el Art. 1º. de la Ley? Considero que no existe nuevo sujeto del impuesto; lo que sucede es que aquella corporación o fundación de utilidad pública por la naturaleza de sus fines con ropaje de interés público o social encubre un interés particular y se convierte en una asociación de ese tipo y en ese concepto paga.

Ya adelanté que esencialmente son las asociaciones de interés particular las que tributan, pues en su formación y funcionamiento el objeto principal es obtener lucro, ganancia, beneficio, utilidad o como dice el tratadista don Emilio Langle y Rubio "es aspiración de conseguir ingresos de dinero (no eco

nomía) que hayan de ganarse traficando con terceros (actividad comercial propiamente dicha)" (1)

Sabemos que las asociaciones de interés particular pueden ser civiles o mercantiles y pueden contemplarse desde puntos - de vista diversos; para el caso "cabe adoptar el criterio económico o jurídico y, dentro de este último el teórico o legal" (2)

Para nuestro estudio seguiremos el criterio jurídico-legal. Al efecto nuestro Código Civil en el Art. 1817 dice: "La Sociedad puede ser Civil o Comercial. Son Sociedades comerciales las que se forman para negocios que la ley califica de actos de comercio. Las otras son sociedades civiles". Y el Art. 1819 del mismo Código expresa: "La Sociedad sea Civil o Comercial puede ser colectiva en comandita o anónima. La Sociedad Colectiva es aquella en que todos los socios administran por sí o por un mandatario elegido de común acuerdo. Es Sociedad en comandita aquella en que uno o más de los socios se obligan solamente hasta concurrencia de sus aportes. Sociedad Anónima es aquella en que el fondo social es suministrado por accionistas que solo son responsables por el valor de sus acciones y no es conocida por la designación de individuo alguno sino por el objeto a que la Sociedad se destina".

Repito para efectos de este trabajo lo que nos interesa - es la situación del domicilio de las personas que tratamos, y como dije anteriormente, requisitos de las escrituras sociales importante es la determinación del domicilio; en este entendido no hay problema ya que el Código de Comercio en el Art. 169 N.º. 5.º. lo dice cuando se refiere a las Sociedades Colectivas - y el Art. 231 N.º. 1 del mismo Código cuando regula a las sociedades anónimas. Con relación a las comanditarias, estas depen

den del tratamiento que adppter.

El Código de Comercio además de las sociedades que hemos enumerado nos habla de las Cooperativas y dice en el Art. 313 - que "se caracteriza por la variabilidad del capital social e - ilimitación del número de socios. Esta clase de personas jurí - dicas pueden o no ser sujetos del Impuesto sobre la Renta se - - gún lo dice el Art. 330: "Las Sociedades Cooperativas estarán - sujetas al pago de todo impuesto o contribución fiscal o muni - cipal pero quedan exentas de cualquier imposición directa su - capital y los rendimientos del mismo. Para la exención de que se trata se tomarán por bases la escritura constitutiva de la - sociedad y la contabilidad llevada en forma legal. No habrá - lugar a la exención cuando para la inscripción de la escritura constitutiva no se hubiere oído previamente la opinión del Fis - cal de Hacienda, o cuando la contabilidad no fuere llevada con todos los requisitos de Ley.

Pues bien, lo que determina el domicilio de cualquier so - ciedad nacional ya sea civil o comercial es el establecimiento específico del mismo en su escritura de constitución o sus es - tatutos.

Con relación a las Sociedades extranjeras que pueden te - - ner inversiones en el país, en concepto de accionistas de so - - ciedades nacionales o aquellas que circunstancialmente se esta - blecen en El Salvador para el cumplimiento de un contrato de - obra o de servicios, el rigor del 38% se les aplica sin ningun - na consideración sobre su Renta Neta, ya que su domicilio lo tienen en el exterior. Lo más que pueden conseguir es que pa - ra los efectos de la retención a que esta obligada la empresa - contratante, pueden solicitar la reducción del porcentaje de -

dicha retención de conformidad con el Art.82 de la Ley de Im--
puesto sobre la Renta.

Aspecto escabroso y de suma importancia en nuestra legis-
lación en general, es el que se refiere a las agencias y sucur-
sales. Para empezar, no encontramos en nuestro ordenamiento -
jurídico un concepto de las mismas y mucho menos sus diferen--
cias, necesariamente tenemos que recurrir a los expositores de
derecho mercantil para poder tener por lo menos una idea de lo
que dichos términos encierran.

Al respecto podemos decir que agencia es el asiento o es-
tablecimiento en donde ejerce sus actividades el Agente de Co-
mercio. ¿Y que es un Agente de Comercio? Según el tratadista-
JOAQUIN RODRIGUEZ RODRIGUEZ "Los Agentes de Comercio son comer-
ciantes encargados permanentemente de preparar o realizar con-
tratos en nombre o cuenta de otros comerciantes" "El Agente -
de Comercio esta vinculado con una relación permanente con la
casa por la que actúa. No se concibe la actuación de un Agen-
te de Comercio sino mediante la realización de una serie de ac-
tos iguales y reiterados". (3)

A su vez los Agentes de Comercio tienen sus derechos y --
obligaciones "el primer derecho de todo Agente de Comercio --
consiste en su libertad de acción, esto es el derecho de dedi-
carse a las actividades que estime pertinente en la forma y --
tiempo que crea necesario. De aquí la posibilidad de ser agen-
tes de varias casas. En segundo lugar se les reconoce el li-
bre ejercicio del comercio, lo que es una simple consecuencia -
del principio anterior, si bien se le limitan aquellas activi-
dades que pueden suponer una competencia ilícita con su repre-
sentado. El sistema de retribución descansa en la percepción de

un porcentaje sobre operación realizada o preparada, variando los detalles según las diferentes casas, ramas del negocio y aun la individualidad de los agentes. Es de sumo interés la costumbre de limitar territorialmente las zonas de los agentes donde actúan con carácter exclusivo, hasta el punto de que no es raro encontrar cláusulas en las que se establece que el agente tendrá derecho a percibir comisión por todas las operaciones que se practiquen en su zona aunque se hagan sin su intervención. Entre las obligaciones de los agentes deben mencionarse la de atender personalmente los negocios que les hayan confiado y la de transmitir a su principal todos los datos, elementos y obligaciones que hubiesen adquirido en nombre de los mismos" (4)

Siguiendo al mismo autor podemos decir que sucursal "es el establecimiento distinto de la matriz en el que también se atienden directamente los negocios que constituyen la actividad de la empresa, con independencia jurídica y económica sin perjuicio de la concentración total de los resultados económicos y del derecho de dirección y representación de la matriz"(5)

Del concepto anterior el mismo autor enuncia los caracteres de las sucursales y los hace consistir en: "1-) Deben tratarse de locales en los que concluyan negocios jurídicos de los que constituyen la base de la negociación; 2-) Deben gozar de una cierta independencia jurídica y económica de manera que su director pueda actuar frente a terceros; 3-) Debe estar subordinado (El Director) a la alta dirección de la casa matriz en el sentido de que esta puede dar instrucciones a aquélla. La idea de separación material es la base de toda sucursal. (Gierke) (6)

Del articulado del Código de Comercio vigente podemos extraer ciertos elementos que caracterizan a la sucursal, ellos son: 1º.) Se encuentran a cargo de un gerente con facultades para intervenir en todos los actos y contratos relacionado con el giro de los negocios de la sociedad; 2º.) El nombramiento del gerente debe inscribirse en el Registro de Comercio del respectivo Distrito Judicial; 3º.) El lugar donde se inscribe el nombramiento del gerente se considera domicilio de la sucursal; 4º.) El domicilio de la sucursal pueden cambiarse dando aviso al público e inscribiendo el nombramiento del gerente en el nuevo distrito judicial en donde haya de establecerse.

El intento efectuado para determinar el concepto de las sucursales y las agencias considero que es suficiente, ya que la naturaleza de mi trabajo me apartaría del tema; lo importante es su situación frente al Fisco con sus obligaciones tributarias por los ingresos que perciban.

Si se trata de las agencias y sucursales nacionales, la cosa no se dificulta, el Art. 16 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta regula tal situación y nos dice: "La persona natural domiciliada en El Salvador que tenga sucursales o agencias, esta obligada al pago del Impuesto sobre el total de los ingresos percibidos en la casa matriz y las sucursales o agencias. Igual obligación tendrá la persona jurídica domiciliada en el país con respecto a las sucursales o agencias establecidas en El Salvador".

Pero si nos referimos a las agencias y sucursales de sociedades o empresas extranjeras, qué tratamiento se les aplica? ¿Tienen o no domicilio en El Salvador?. Si aplicamos el Art. 62 del Código Civil, necesariamente tenemos que llegar a la --

conclusión de que deben considerarse como no domiciliadas en el país, ya que "su dirección y administración" la tienen en el exterior y como consecuencia su domicilio, criterio éste que se justifica por razones de política económica nacional.

Ahora bien, si analizamos el Código de Comercio de los pocos artículos que se refieren a las agencias y sucursales podemos llegar a la conclusión, que llenando ciertos requisitos se adquiere el domicilio en El Salvador.

Veamos: en el capítulo segundo del Código de Comercio cuando habla del Registro Mercantil en el Art. 12, que trata de los documentos que deben inscribirse en el No.6º. nos dice: "Los contratos sociales y estatutos de compañías anónimas extranjeras que establezcan sucursales o agencias en El Salvador, los nombramientos de gerentes o agentes y la inscripción que se hubiere hecho de dichos contratos o documentos en el Tribunal de Comercio del domicilio de las expresadas compañías".

Y el Art. 16 del mismo Código nos dice: "Si no se cumple con lo dispuesto en el No. 6º. del artículo 12, las sucursales o agencias de compañías anónimas extranjeras, no tendrán personalidad jurídica en El Salvador, para comparecer en juicio como demandantes mientras no se verifique la inscripción; y los gerentes o agentes serán además personal y solidariamente responsables por los actos o contratos que ejecuten o celebren en nombre de dichas compañías aunque hubiere estipulación contraria. (El subrayado es mio)

Como se ve el incumplimiento de los requisitos mencionados anteriormente se encuentra sancionado; por el contrario el fiel cumplimiento de los mismos, acarrea ventajas como es que dichas sucursales o agencias adquieran "personalidad jurídica-

en El Salvador".

¿Y que encierra eso de la personalidad jurídica? Sencillemente que por ello "La Compañía tiene su nombre o razón social; tiene también su domicilio y nacionalidad, goza de capacidad jurídica; ostenta derechos, y contrae obligaciones; posee un patrimonio separado y autónomo; y cuenta con órganos y representantes" (7)

Claro está que esa personalidad jurídica de que hemos hablado por si misma involucra el elemento que necesitamos para considerar que las agencias o sucursales extranjeras tienen - su domicilio en El Salvador, y como tales debe considerárseles para los efectos tributarios, pues resulta un contrasentido - legal que para efectos civiles, laborales, mercantiles, etc.- se les considere como domiciliadas.

Considero que el punto debatido no reviste sencillez alguna, por el contrario es de suma importancia abordarlo con seriedad y en plan de unificar criterios legislativos.

Personalmente opino que las sucursales y agencias legalmente constituidas en nuestro país, debe dárseles el tratamiento de domiciliadas, ya que si se les confiere personalidad jurídica es injusto que de ella hagan uso en forma parcial.

Pasaré ahora al punto que he denominado aspecto constitucional del regimen a que están sometidas las personas jurídicas.

El Art.17 de la Constitución Política vigente dice:"Son salvadoreñas las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la República que tengan domicilio legal en el país". "Las regulaciones que las leyes establezcan en beneficio de los salvadoreños no podrán vulnerarse por medio de personas

jurídicas salvadoreñas cuyos socios o capitales sean en su mayoría extranjeros".

El principio constitucional contenido en el Art. transcrito se conserva de 1886. "No se exige, para la nacionalidad ni que exista determinado capital salvadoreño ni cierta cantidad de socios salvadoreños. Si la ley salvadoreña preside de la formación de las personas jurídicas, se les otorga la nacionalidad siempre que tengan domicilio legal en el país. Se da así, pues gran oportunidad a las sociedades formadas por extranjeros y se trata de estimular las inversiones extranjeras, concediéndoles la nacionalidad sin atender a la calidad de sus socios. Este es un precepto que merece figurar en la Constitución; desde luego que significa una garantía para las personas jurídicas que en adelante gozarán permanentemente de las ventajas de la nacionalidad sin riesgo de que una ley secundaria aumente o modifique las exigencias correspondientes. El inciso segundo prevee la situación de que, para burlar las leyes que se emitan en beneficio de los salvadoreños, se constituyan personas jurídicas por extranjeros. En efecto habiendo gran facilidad para otorgar la nacionalidad a las personas jurídicas, pudiera ocurrir que para gozar de los beneficios reservados a los salvadoreños se formasen sociedades por extranjeros con el objeto de aprovechar la nacionalidad de éstos. Se quiere evitar, pues, el fraude de ley. Por eso se dice regulaciones en beneficio de los salvadoreños no podran vulnerarse por medio de personas jurídicas salvadoreñas cuyos socios o capitales sean en su mayoría extranjeros. La nacionalidad salvadoreña que corresponda a una persona jurídica según su constitución no será suficiente para que esta goce de los be-

neficios reservados a los salvadoreños. En estos casos se requerirá que la mayoría de los socios sean salvadoreños y que la mayoría de capital pertenezca a éstos" (8)

La exposición de motivos de la Constitución Política de El Salvador de 1950 y que podemos decir es la misma para la vigente, en forma clara y sucinta nos comenta el Art. 17. Restanos agregar que las leyes secundarias se han encargado de velar por el cumplimiento de dicha disposición, pues si analizamos los criterios o factores que informan a las leyes para su aplicación nos damos cuenta que es muy difícil que se viole el principio.

Al hablar de criterios o factores que informan a las leyes para su aplicación, principal y específicamente para el tema, podemos decir que son tres: el territorio, el domicilio y la nacionalidad. A veces operan independientemente pero hay casos en que se combinan.

Por ejemplo: las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagan sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional. ¿Que criterio informa a la Ley de Impuesto sobre la Renta para gravar a dichos sujetos del impuesto? El domicilio y la nacionalidad. Para las personas jurídicas nacionales y las extranjeras, domiciliadas o no en el país, el criterio que informa es el territorio, pues pagan impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional.

Ahora bien sí nos trasladamos a otras leyes por ejemplo en la Ley de Fomento Industrial, que criterio sigue? Esencialmente la nacionalidad. Al respecto el Art. 16 de dicha Ley di

ce: "Para que una empresa goce de las prerrogativas que establece esta Ley, deberá a) Tener por lo menos el 50% de capital salvadoreño. Cuando se trate de Sociedades, las participaciones o acciones que se consideren como capital salvadoreño conforme a la presente Ley, no podrá bajar de ese porcentaje mínimo ni estar en desigualdad de condiciones con respecto a los pertenecientes a los extranjeros", etc.

En la solicitud que se hace para gozar de los beneficios de la Ley de Fomento Industrial, si se trata de persona natural se exige la partida de nacimiento y si es persona jurídica certificaciones de las partidas de nacimiento de cada uno de los socios.

Requisitos similares se exigen para obtener licencia para la explotación de pesca y caza marítima, según la Ley y Reglamento de la materia.

Sentados los principios anteriores podemos afirmar que -- no hay ley que prohíba a los extranjeros poderse agrupar en -- forma de sociedades y tener su domicilio en El Salvador. Opi-- no que para efectos del pago del Impuesto sobre la Renta lo -- tendrían que hacer como domiciliados, de lo que no gozarían se -- rían de los beneficios que gozan los salvadoreños según las le -- yes que he mencionado anteriormente y de otras como la adquisi -- ción de patente de pequeño comerciante ya que de conformidad -- con el Art. 146 Cn. "El Comercio y la Industria en pequeño. -- son patrimonio de los salvadoreños por nacimiento y de los cen -- troamericanos naturales".

- (1) Langle y Rubio, Emilio. Manual de Derecho Mercantil Español. Tomo I Primera Edición Bosch, Casa Editorial Ur--gel 51-Bis Barcelona 1950 Imprenta Clarasó, Villaroel, --17 Barcelona Página 413.
- (2) Idem Pág. 454.
- (3) Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil--Tomo I Tercera Edición Editorial Porrúa, S. A. Av. Repú--blica Argentina, 15 México D. F. 1957, Pág. 227.
- (4) Idem Pág. 228.
- (5) Idem Pág. 415.
- (6) Idem. Pág. 415
- (7) Langle y Rubio, Emilio. Obra Citada Pág. 338 a 392.
- (8) Documentos Históricos Asamblea Constituyente de 1950
Pág. 56.

CAPITULO V

10.) El domicilio como punto de conexión en el Derecho Internacional Privado.

Los criterios generales que nos sirven para determinar -- que legislación es aplicable ante una relación jurídica que -- puede ser regida por más de una legislación, son lo que en -- Derecho Internacional Privado se denominan puntos de conexión. Básicamente se pueden agrupar en dos: el territorio y la autonomía de la voluntad, pero hay quienes agregan la ambivalencia y la conexión regional.

Por la naturaleza de mi trabajo me limitaré al primero de ellos: el territorio, el cual para su estudio lo podemos dividir para la comprensión de los problemas que comprende, haciéndolo dimanar bajo los términos de dependencia, real, local y personal.

La dependencia real, puede decirse que es la rectora de todas las demás ya que en determinadas situaciones no cabe la oportunidad de pensar en que tal punto de conexión puede aplicarse bajo cualquier otra dependencia, ejemplo clásico lo tenemos en la aplicación de la ley en lo que el refiere a los inmuebles; siempre y universalmente, el inmueble se rige por la ley de su situación ya que ésta no cambiara a travez del tiempo.

La dependencia local, casi se asimila a la real, pues busca siempre la situación de la cosa y la ley que la regula será la de su ubicación.

En las dependencias tanto real y local, la territorialidad se hace sentir en forma inequívoca; en cambio en la dependencia personal la cosa cambia, ya que ésta se refiere a los -

derechos intrínsecos de cada persona como son los derechos civiles y políticos, los cuales pueden tratarse o bien por la nacionalidad o por el domicilio.

Ya vimos que según el derecho civil dos son los elementos que comprende el domicilio: La residencia de una persona en un lugar determinado y el ánimo de permanecer en aquel lugar. A pesar de esto hay quienes, agregan un tercer elemento que lo hacen consistir en el "animus semper manendis", o sea el ánimo de permanecer siempre en determinado lugar, este nuevo elemento no es de aceptación general.

Con relación a la dependencia personal, hay criterios que hacen fincar tal punto de conexión en la nacionalidad y el domicilio. Es natural que es de más aceptación el domicilio -- pues este puede cambiarse con mayor facilidad y prácticamente no está sometido a requisitos tan estrictos.

En Derecho Internacional Privado la cuestión de los problemas que pueden surgir con relación a la aplicación del domicilio se presentan en virtud del concepto que se tenga del mismo; por ejemplo en los países anglosajones priva el criterio de que la persona lleva el domicilio del lugar en que ha nacido. Por otra parte existe el domicilio legal al cual están -- sometidas ciertas personas por circunstancias especiales, como la minoridad, la dependencia por cuestión del trabajo que se desempeña, como los sirvientes y dependientes.

Pero todo lo que se puede decir con relación al domicilio en el aspecto que comento, nos sirve para resolver cuestiones de derecho privado; pero en derecho público como es el derecho tributario, considero que no se presentan casos en que una situación de domicilio tenga que controvertirse a la luz del De-

recho Internacional Privado, no puede existir ese conflicto.-- Nuestra ley al respecto es bastante clara y hasta excesivamente casuística con relación a la tributación, para el caso, las personas naturales o son domiciliadas o no lo son, ya lo hemos visto anteriormente; el problema está en determinar la calidad de domiciliado o la de no domiciliado y si ha tenido ingresos-gravables. En el primer caso tributa por la renta que percibe en el país y por la mundial y la tasa de impuesto será de conformidad a la tabla contenida en el Art.37 de la ley respectiva. En el segundo caso el tratamiento, consistirá, en pagar - el 25%, el 28%,o el 38%, según sea la situación, tasas de impuesto, sobre las cuales hablaré en el capítulo subsecuente.(1)

2º.) Reciprocidad

Las excepciones a los puntos de conexión constituyen los parámetros técnicos o mejor dicho, son los criterios que implican una variación al criterio original de conexión.

Los principales son: la reciprocidad, el orden público -- internacional, el fraude de ley, el conflicto de calificaciones, el reenvío, la cuestión incidental, el derecho intertemporal internacional y la valoración del derecho extranjero.

Tal como lo hice en el número anterior me limitaré a exponer ideas unicamente con relación al primero de los parámetros técnicos citados.

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

"La reciprocidad, consiste ~~en la aplicación de~~ determinadas normas jurídicas siempre y cuando en el país a que pertenecen las personas a quienes se les vaya aplicar, se aplique en la misma forma a los nacionales del país que se aplique. En Derecho Civil tenemos el caso de la adquisición de los bienes-rústicos por extranjeros; pero esto opera, siempre que los sal

vadoreños puedan adquirir dichos bienes en el país de origen de aquel extranjero, es decir a cambio de reciprocidad. Esta puede ser positiva (caso anterior) o negativa y entonces le denominamos retarsión:

A la vez se habla de reciprocidad legislativa y de judicial. La que nos interesa es la primera ya que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta contempla casos y reglamenta la reciprocidad.

El Art. 43 nos dice "cuando de conformidad con la legislación de un país centroamericano las personas domiciliadas en él no tengan que pagar impuesto sobre la Renta obtenida en El Salvador, las personas domiciliadas en El Salvador mencionadas en el Art. 34, no incluirán en su declaración la renta que obtengan en ese país. El contribuyente que invoque este principio de reciprocidad deberá comprobar, la existencia y aplicación de la legislación extranjera en la forma que determine el Reglamento".

La disposición anterior establece el principio de reciprocidad, limitándolo a los centroamericanos; ignoro cuales han sido las razones de tal limitación ya que debería comprender todas las legislaciones del mundo, no hay motivo que pueda justificar tal discriminación, talvez por tratarse de una ventaja para los domiciliados en cualquiera de las demás parcelas que constituyeron la gran nación de centroamérica y el nuestro y en ese afán de dar incentivos que nos conlleven al ideal de unión, que ha decir verdad, considero, que no es valdero pues cada día ese ideal se va destruyendo.

¿Cómo opera la reciprocidad en nuestro ordenamiento tributario? pues de la misma manera que en derecho internacional --

privado. Por una parte, para que las personas que la ley considera como domiciliadas en El Salvador gocen de dicho beneficio se necesita: a) Que las personas domiciliadas en un país - centroamericano no tribute sobre las rentas percibidas en El Salvador, y entiendo que se trata de cualquier clase de renta-ya que la ley no ha hecho ninguna distinción; b) que el principio de reciprocidad esté reconocido en el país de Centro América del cual se quiere hacer valer; y c) que la reciprocidad en la legislación extranjera, se compruebe de conformidad con el Art. 38 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta -- que literalmente dice: "Para los efectos del Art. 43 de la Ley, el contribuyente que invoque el principio de reciprocidad, deberá comprobar la existencia y aplicación de la legislación extranjera, justificando su texto, vigencia y sentido, mediante certificación de dos abogados en ejercicio en el país de cuya legislación se trata, que deberá presentarse debidamente legalizada. Si la certificación a que se refiere el inciso anterior no fuere prueba suficiente, a juicio de la Dirección General, ésta podrá solicitar de oficio, antes de resolver y por la vía diplomática, que el Estado de cuya legislación se trata, proporcione una información sobre el texto, vigencia y sentido del derecho aplicable".

No voy a entrar a la explicación del artículo transcrito que se refiere a la prueba del principio que analizo, pues es bastante claro, simplemente me referiré al beneficio que, encierra, para las personas domiciliadas en el país, el cual consiste en que éstas de conformidad a esa innovación de la ley, no tributan por aquella fracción de la renta mundial percibida en cualquier país de Centroamérica. A la fecha, no conozco al

gún caso que se haya dado en la práctica y creo que ni se dará ya que para la aplicación y control de esa especie de renta no existe una reglamentación efectiva, que convierta en una realidad el ideal de nuestros legisladores.

Tenemos en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vigente otra aplicación del principio de reciprocidad cuando nos habla de los ingresos exentos; al efecto el Art. 21 nos dice: "están exentos del impuesto, y en consecuencia, no forman parte de la renta bruta, los ingresos que a continuación se expresan: 3-) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que con la debida autorización residan en la República, temporal o permanentemente a condición de reciprocidad".

Ya vimos al comentar el Art. 34 lit.b) que los mismos funcionarios salvadoreños a que se refiere el numeral citado, se consideran como domiciliados y bajo tal concepto pagan su impuesto en El Salvador. El Ministerio de Relaciones Exteriores o sus apoderados se encargan de remitir los formularios correspondientes y en la época debida, a nuestros representantes diplomáticos para que los contesten. Creo que no existe, país en el mundo que los haga tributar.

La aplicación de la exención de impuestos para los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros, es completa, no hay limitación de ninguna especie, el precepto se respeta íntegramente. (2)

- (1) Todos los conceptos que he enumerado en este capítulo con relación al domicilio en el Derecho Internacional Privado, los he tomado de copias mimeografiadas de clases impartidas en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales por el doctor Roberto Lara Velado.

- (2) Todos los conceptos que he mencionado en este capítulo -- con relación a la reciprocidad en el Derecho Internacional Privado han sido tomados de las mismas clases impartidas por el doctor Roberto Lara Velado en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.

CAPITULO VI

CALCULO DEL IMPUESTO. CREDITO BASICO

Es aquí en donde todos los principios que hemos analizado, cobran la importancia que encierra el estudio del domicilio, - como punto de referencia que da lugar a la distinta aplicación de las tasas que corresponden, según se trate de personas naturales, fideicomisos, sucesiones o personas jurídicas domiciliadas o no en la República.

Antes de entrar a la forma y aplicación de las tablas de imposición contenidas en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, me referiré a otra de las figuras nuevas de nuestro ordenamiento tributario sobre ingresos, que se denomina crédito básico.

El antecedente que tiene lo que actualmente se denomina crédito básico es lo que en las leyes anteriores se llamaba deducción básica, que no era sino aquella cantidad de colones -- que por término medio una persona natural, con o sin familia, puede gastar en sus necesidades principales como son la alimentación, la vivienda, el vestido, etc., en un ejercicio de imposición determinado. Esta deducción básica a variado según las distintas leyes pero nunca ha pasado de SEIS MIL COLONES. Por otra parte, a constituido dentro de la renta de una persona -- una exención, ya que en las épocas que ha tenido aplicación la deducción aludida, por esa cantidad no se ha tributado, siempre se ha restado de la renta neta para efectuar el cálculo -- del impuesto.

La ley vigente, apareció con relación a la deducción citada con una nueva terminología denominándola crédito básico y -- además, con la modalidad de que ya no constituye una exención.

Al respecto el Art.38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dice: "Todo contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, descontará de una sola vez en cada ejercicio de imposición, del Impuesto calculado, la suma de CIENTO OCHENTA COLONES que se denominará crédito básico". Es decir, de conformidad con las leyes anteriores, para el ejemplo los primeros SEIS MIL COLONES no pagaban ningún impuesto; se empezaba a gravar a las personas naturales domiciliadas desde SEIS MIL COLONES UN CENTAVO en adelante, caso no tuviera hijos; o de la cantidad resultante, verificada la deducción adicional por los mismos. Actualmente se tributa desde el primer centavo que se determine como Renta Imponible, la cual se establece en la forma siguiente: Renta bruta (total de los productos de las distintas fuentes de ingreso), menos la deducción de los gastos necesarios para la producción y conservación de su fuente y los que la ley determine; esta resta nos da la renta neta a la cual habrá que deducirle la deducción adicional por hijos, si los hubiere, en la forma que lo establece el Art.31 de la Ley de la materia y 32 de su Reglamento. Esto constituye la renta imponible a la cual se le aplica la tabla respectiva, a fin de efectuar el computo del impuesto; hecha esta operación se resta el crédito básico y tenemos así el impuesto a pagar por el contribuyente.

Se ha criticado en varias ocasiones la terminología actual de "crédito básico", considerándola inadecuada y hasta inconstitucional, ya que la palabra crédito implica obligación y en el presente caso el Estado se está obligando para con terceros sin que se reúnan los requisitos de existencia ni de va-

líder de los contratos; por una parte; por otra, no existe -- principio constitucional que le de asidero a una obligación -- que por ley el Estado se obligue en materia tributaria o fiscal. Considero que la crítica que se hace es valedera; no ha bía necesidad de cambiar el término tradicional de "deducción básica", pues éste se acomoda a las dos situaciones: la prime ra, cuando la cantidad que se resta constituye parte de la -- renta bruta y en la segunda cuando es impuesto el que se disminuye.

El crédito básico, se aplica a las personas naturales do miciliadas propiamente dichas y a las que la Ley de Impuesto sobre la Renta considera como tales y con relación al monto de la renta, equivale a SEIS MIL TRES CIENTOS DIECISEIS COLONES.

Hasta aquí lo referente al crédito básico y pasaremos -- ahora a la forma del cálculo del impuesto.

El Art. 37 de la Ley nos dice: "Las personas naturales -- domiciliadas en el país; las consideradas como tales de conformidad con los literales a), b) y c) del Art. 34; los fidei comisos y sucesiones a que se refieren los literales d) y e) del Art. 34 y las no domiciliadas comprendidas en el literal c) del Art. 35 pagarán un Impuesto sobre la Renta Imponible -- de acuerdo con la siguiente tabla": (Aquí habría que copiar -- la tabla respectiva pero no lo hacemos por considerarlo innecesario). Y sigue diciendo el Art.: "Las personas comprendi-- das en la letra c) del Art. 35 pagarán sobre su renta imponible de conformidad con la tabla establecidas en este Artículo, pero en ningún caso el impuesto podrá ser inferior al 25% de la renta imponible.

Para mejor entendimiento de la disposición legal transcrita daré ejemplos que abarquen situaciones comunes.

1º. Comprende a las personas naturales propiamente dichas y las consideradas como tales según los literales a), b) y c) del Art. 34.

Renta bruta total.....	₡ 30.500,00
Total de las deducciones.....	₡ 5.500,00
Renta N eta.....	₡ 25.000,00
Menos: deducción adicional por hijos..	₡ 1.000,00
Renta Imponible.....	₡ 24.000,00
Impuesto.....	₡ 1.826,00
Menos: crédito básico.....	₡ 180,00
Impuesto a pagar.....	₡ 1.646,00

2º. Comprende a los fideicomisos y sucesiones de los literales d) y e) del Art. 34.

Renta bruta total.....	₡ 50.000,00
Total de las deducciones.....	₡ 23.000,00
Renta N eta.....	₡ 27.000,00
Renta Imponible.....	₡ 27.000,00
Impuesto a pagar.....	₡ 2.286,00

En esta parte cabe hacer notar que las sucesiones propiamente domiciliadas, a pesar de ser consideradas como sujetos del impuesto según el Art. 1º de la Ley, no están sometidas a ninguna tabla impositiva; pero en la Dirección General de Contribuciones Directas se aplica, por mayoría de razón, la tabla contenida en el Art. 37, en su totalidad cuando se trata de un ejercicio impositivo completo; y cuando se refiere a un período menor de un año se aplica la misma tabla en relación con el Art. 33 de la misma ley, sin reparar que este artículo solo -- comprende a las personas naturales y jurídicas domiciliadas.

Considero otra lapsus de nuestro legislador que debe ser enmendado.

3º. Comprende a las personas naturales del literal c) del Art. 35 haciendo la salvedad que éstas o bien pagan según la tabla del Art. 37 o el impuesto real del 25% según el caso.

Veremos como se aplica:

Renta bruta total.....	₡ 25.000.00
Total de las deducciones.....	₡ 5.000.00
Renta Neta.....	₡ 20.000.00
Renta Imponible.....	₡ 20.000.00
Impuesto.....	₡ 1.246.00

Según lo manifestado, si aplicamos la tabla, el impuesto a pagar sería UN MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS COLONES, cantidad menor del 25% de la renta imponible y por ende, se contrariaría el texto de la ley; de tal suerte que en aplicación del Art. citado el impuesto a pagar debe ser CINCO MIL COLONES.

El Art. 39 dice: "Los no domiciliados comprendidos en los literales a), b) y d) del Art. 35 y los conjuntos a los que se refiere el Art. 19 pagarán un Impuesto del 28% sobre la Renta Imponible que perciban, excepto los dividendos los cuales pagarán el impuesto que señala el Art. 41".

La disposición legal anterior, comprende a las personas que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo; las personas naturales que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de treinta días; los fideicomisos y sucesiones no domiciliados y los conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, los cuales, con excep

ción de los conjuntos enumerados anteriormente pueden encontrarse en tres situaciones. 1ª.) Que su renta provenga de cualquier fuente de ingresos, con excepciones de utilidades de sociedades; 2ª.) Que su renta la perciban solo de dividendos; y 3ª.) Que su renta sea mixta es decir de cualquier fuente incluyendo los dividendos.

En el primer caso pagan el 28%; en el 2º el 38% y en el 3º habrá que hacer dos operaciones, una aplicando el 28% a las rentas que no son utilidades de sociedades y la otra consuección al 38% sobre los dividendos obtenidos. El resultado se suma y tendremos así el impuesto a pagar.

Las personas jurídicas domiciliadas tienen su tabla especial contenida en el Art. 40 y pagan sobre su renta obtenida en el territorio nacional. Considero que no es necesario copiar dicha tabla, unicamente pondré un ejemplo:

Renta bruta total.....	₡ 135.000,00
Total de las deducciones.....	₡ 40.000,00
Renta Neta.....	₡ 95.000,00
Renta Imponible.....	₡ 95.000,00
Impuesto a pagar.....	₡ 8.000,00

Y las personas jurídicas y sucesiones no domiciliadas en el país, pagan según el Art. 41 el 38%.

Según he venido sosteniendo, las sucesiones no domiciliadas, en puridad de derecho no deben tributar en el país e insisto nuevamente en este punto, ya que sí observamos tanto el Art. 39 como el 41 las comprende. Si las he mencionado ha sido por cuanto he tenido que referirme al texto de la Ley.

CAPITULO VII

CONSIDERACIONES ESPECIALES

No he querido terminar este trabajo, sin antes referirme a ciertos aspectos de la Ley, que por tener íntima relación con el domicilio, merecen especial atención, los cuales paso a desarrollar.

1º.) CONJUNTOS ARTISTICOS, etc. Art.19 DE LA LEY
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La primera pregunta que debe formularse al hablar del -- Art. 19 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es si el legislador, ha creado un nuevo sujeto de impuesto, que se denomina "Conjuntos Artísticos, etc.". Con el respeto que merece la -- opinión de muchos que opinan lo contrario, considero que no hay tal creación de un nuevo sujeto de impuesto, ya que, lo -- que se grava es colectivamente a un grupo de personas naturales no domiciliadas, que por su calidad de tales tienen que -- pagar un impuesto real del 25% ó 28% y que por lógica conse-- cuencia, lo mismo es hacerlos tributar individualmente que en grupo.

Además, si se tratara de un nuevo sujeto de impuesto, -- también se hubiese gravado en forma conjunta a los grupos artísticos, culturales, deportivos, y similares integrados por personas naturales domiciliadas, que en la actualidad son muchos y que no tienen un tratamiento especial, como son las orquestas, conjuntos de música moderna, clubs deportivos, de los cuales sus integrantes, si acaso tributan, lo hace individualmente.

Por último y como argumento principal podemos decir que -- la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Art. lo. no compren-

dió a los pretendidos nuevos sujetos del impuesto; de tal suerte que no podemos afirmar que se les puede tener como tales -- por analogía o por mayoría de razón, ya que en materia impositiva la ley siempre trata de ser lo suficientemente clara -- por constituir derecho estricto.

Es natural que la inclusión del Art. 19 en la Ley, ha subsanado o mejor dicho ha abreviado el trabajo intelectual y material que implicaba la determinación del impuesto de cada una de las personas que formaban parte de un conjunto, que percibía renta en el territorio nacional, por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares. Como afirma el doctor Mario Alberto Fernández, en muchos casos, como el enunciado por él, "tenía que presentar su declaración cada uno de los integrantes del conjunto (50 declaraciones) por el salario devengado y el representante del conjunto por la utilidad líquida del mismo, deducidos por supuesto, los salarios devengados!"

En conclusión el artículo comentado establece una forma de percibir una contribución directa y no sujeto de impuesto -- alguno distinto, constituyendo una facilidad en la liquidación de los mismos a aquellos conjuntos formados por personas naturales, que teniendo compromisos que cumplir en otros países, desearían abandonar a la mayor brevedad posible el país; de lo contrario la gira artística, cultural, deportiva o similar se les entorpecería.

Con relación a la determinación del impuesto, los conjuntos que estudiamos, de su renta neta, tienen derecho a deducir los gastos necesarios para desempeñar su actividad, como son -- el transporte interno, hospedaje, alimentación, ya que no tie--

ne derecho a deducirse el crédito básico. Por ejemplo: cuando se trata de conjuntos artísticos se les acepta los gastos efectuados en limpieza de los trajes de presentación, pago de taquilleros, tramoyistas. A los circos se les acepta depreciación proporcional de las carpas, graderías, sillas, según los días permanecidos en el país.

2º.) Renta periódica, no periódica y mixta.
Art.33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Cuando me referí a la ausencia de tablas impositivas aplicables a las sucesiones domiciliadas, cité el Art. 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta e hice ciertas observaciones al respecto que huelga repetirlas. Ahora veremos cual es la aplicación de este Art. que literalmente dice: "La renta periódica percibida por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, en lapsos menores de un año, se gravará de conformidad al siguiente método: se determinará la renta que se habría obtenido, en el año, en proporción a la obtenida en el período de que se trata; a la renta anual así determinada, se le aplicará la tarifa correspondiente para establecer su impuesto y luego, por el mismo sistema proporcional, se fijará el monto del impuesto que se trata de determinar. La renta no periódica y la mixta obtenida por las mismas personas en lapsos menores de un año se gravará con un impuesto del 15%. Se entenderá por renta periódica la que se devengue por períodos regulares de meses, quincenas, semanas o días; y por no periódica la que se devengue eventualmente o por temporadas de trabajo."

Los conceptos del título de este tema, el artículo que he copiado los dá claramente, nos bastará únicamente hacer hincapié, en la forma que opera. El respecto podemos decir que --

se trata de dos tratamientos y comprende únicamente a las personas naturales o jurídicas domiciliadas que obtengan renta -- gravable en lapsos menores de un año.

Dije que se trataba de dos tratamientos: uno para las rentas no periódicas y mixtas. El primero puede darse en los casos de que una persona natural o jurídica, por la índole de -- sus negocios desea llevar período especial de imposición dis-- tinto del natural de conformidad con el Art. 32 de la Ley, o -- en caso de muerte de una persona de quién hay que presentar -- una declaración de Impuasto sobre la Renta que comprende el período del 1o. de enero a la fecha del fallecimiento y la que -- corresponde a la sucesión, a quién incorrectamente y sin nin-- gúna base legal se le aplican los procedimientos de este artí-- culo.

En estas situaciones pueden presentarse los tratamientos-- de que he hablado, ya qué, una persona bien puede tener renta-- periódica como serían los sueldos, honorarios profesionales -- cánones de arrendamiento, ingresos por la industria y el comercio, compra venta de ganado vacuno, caballar, porcino etc. --- Aquí se aplica el inciso primero y pondremos un ejemplo de una persona que fallece el treinta de abril de este año:

Renta bruta del período (120 días .	₡	25.000.00	
Total de las deducciones del período	₡	7.000.00	
Renta Neta del período.....	₡	18.000.00	
Renta Neta proporcional del año (365 días).....	₡	54.750.00	(2)
Renta Imponible.....	₡	54.750.00	
Impuesto correspondiente al año.....	₡	7.753.50	(3)
Menos: Crédito básico.....	₡	180.00	

Impuesto..... ₡ 7.573.50
Impuesto proporcional del período..... ₡ 2.489.92 (4)
A percibirse..... ₡ 2.489.92

El mismo procedimiento se aplica a las personas jurídicas de interés particular. En las Sociedades civiles, las cuales para su existencia no necesitan de inscripción en Registro Público alguno, les basta el otorgamiento de la Escritura Pública, deben presentar declaración por el lapso comprendido desde su fundación hasta el treinta y uno de diciembre del año correspondiente; las sociedades mercantiles, tienen que hacer una declaración, desde su inscripción en el Registro de Comercio hasta el treinta y uno de diciembre, y así sucesivamente por los ejercicios completos. También se presenta el caso cuando esta clase de personas quieren cambiar su ejercicio de imposición natural por uno especial distinto tal como lo dije anteriormente, que necesariamente tiene que ser de acuerdo con el establecido en el contrato social, ya que de conformidad con el Art. 43 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se puede llevar un ejercicio contable distinto del Fiscal, pues implicaría duplicidad en los registros o en la contabilidad. Pues bien, en estos casos puede presentarse la aplicación del inciso primero del artículo que comentamos. Supongamos una Sociedad Mercantil se inscribe en el Registro de Comercio el diez de julio de este año, tendrá que presentar su primera declaración desde aquella fecha hasta el treinta y uno de diciembre; obtiene una renta bruta total de CIENTO CINCUENTA MIL COLONES; gastos necesarios OCHENTA Y CINCO MIL COLONES; el cálculo del impuesto será en la forma siguiente:

Renta bruta del período (174 días).	₡ 150.000.00
Total de las deducciones.....	₡ 85.000.00
Renta Neta en el período.....	₡ 65.000.00
Renta Imponible en el período.....	₡ 65.000.00
Renta Neta proporcional al año (365 días).....	₡ 136.350.57
Renta Imponible proporcional al año	₡ 136.350.57
Impuesto correspondiente al año....	₡ 13.952.59
Impuesto proporcional al período...	₡ 6.651.44
A percibirse.....	₡ 6.651.44 (5)

El cambio de ejercicio natural por uno especial de una -- Sociedad, cuando ya tiene varios años de funcionar opera en la siguiente forma: para adecuarle su período especial, tendrá -- que presentar su declaración del período comprendido del prime ro de enero a la fecha en que funcionará su nuevo ejercicio, - por ejemplo desea llevarlo en las fechas comprendidas del prime ro de julio de un año al treinta de junio del siguiente, ten drá que presentar una declaración por el lapso comprendido del primero de enero al treinta de junio de este año, para empezar su nuevo ejercicio tal como se ha dicho. El cálculo del im--- puesto será en la misma forma del ejemplo anterior. ,

El segundo tratamiento, o sea el de las rentas no períodi cas y mixtas, para el cálculo del impuesto resulta fácil, ya - que se aplica a la renta imponible un impuesto real del 15% -- sin deducción del crédito básico. .

Se ha considerado como renta no periódica la que próviene de los productos agrícolas, dada la falta de tecnificación de- muestra agricultura, lo mismo que los sueldos que perciben los pilotos que riegan insecticidas; también para los herederos de

la sucesión, en ciertos casos, el reparto de utilidades de una Sociedad cuando el mismo se verifica en el período sucesoral.

La renta mixta es aquella en la cual se combinan la renta periódica y la no periódica, siempre en un período menor de un año; ejemplo sería la obtención de cánones de arrendamiento y los productos de la agricultura.

3º.) R e t e n c i o n e s

El sistema de retención de cierta cantidad de dinero que una persona natural o jurídica hace a otras de las misma especie, en virtud de remuneraciones de carácter permanente, por contrato o sobre utilidades (Art.76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta derogado), obedece a fines claramente manifestados, que justifican por sí mismos la función que desempeñan, ya que por un lado el Fisco ve garantizado el posible pago del impuesto que al contribuyente le corresponde y por el otro, la persona natural o jurídica a quién se le ha retenido al final del ejercicio fiscal tiene, por decirlo así, ahorrado el probable impuesto que deberá pagar con sus ingresos obtenidos.

Este tema por sí solo podría dar base para una tesis, dada su extensión e importancia. En lo que a mi respecta, abordaré el tema en forma panorámica y lo enfocaré dándole relevancia a lo que se relacione con el domicilio. En este entendido hablaré de las retenciones que se hace: 1º.) A Socios domiciliados; 2º.) A socios no domiciliados; 3º.) En remuneraciones de carácter permanente a personas naturales domiciliadas y a las comprendidas en el literal c) del Art.35 de la Ley; 4º.) A personas naturales no domiciliadas y 5º.) A personas jurídicas no domiciliadas.

10.) Retención a Socios domiciliados

Con todo y que el Art. 76 de la Ley ha sido derogado por el Decreto Legislativo N^o.609 de fecha veinte de mayo de mil novecientos sesenta y seis, publicado en el Diario Oficial N^o. 91 Tomo 211 del mismo veinte de mayo citado, me referiré a la retención que se hacía a los socios domiciliados, pues a la fecha, todavía hay Sociedades que habiendo hecho la retención de mérito, no han liquidado las utilidades correspondientes y en consecuencia la mecánica de dicha retención es necesario explicarla.

Al efecto, el Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos dice: "Las Sociedades Anónimas domiciliadas en el país, retendrán en cada ejercicio impositivo a cuenta del impuesto que a los socios les corresponda pagar sobre los dividendos que recibirían, el 15% del total de las utilidades distribuíbles de la Sociedad, con deducción del impuesto de la propia Sociedad, y de las utilidades distribuíbles que constituyan dividendos que reciban de otra Sociedad, excepto las sociedades anónimas cuyo capital no excediere de cien mil colones, las cuales retendrán únicamente el 10%. Si el socio fuere otra Sociedad que reciba esos dividendos exentos por el artículo 23 de esta Ley, deberá trasladar, al distribuir a sus propios socios, el derecho a usar la retención mencionada."

El Art.77 del Reglamento respectivo da el trámite que seguía para efectuar la retención y decía: "Para el efecto de determinar la cantidad a retenerse de conformidad con el Art. 76 de la Ley, se procederá de la manera siguiente: al total del ingreso computable de la Sociedad, en el ejercicio impositivo de que trata, más las rentas exentas solo para la sociedad

y que no haya sido objeto de retención a que se refiere el --- artículo citado, en su caso, se les restará el monto de los -- gastos y reservas deducibles legalmente y el impuesto de la -- propia Sociedad. Al remanente así obtenido se aplicará el por- centaje de retención correspondiente. Se entenderá por ingre- so computable el que la Sociedad esté obligado a incluir en su declaración de Impuesto sobre la Renta".

El Art. 78 nos expresa cuales son los requisitos que de--- be contener la constancia de retención y dice: "Para los efec- tos consignados en el Art. 76 de la Ley, el representante le--- gal de la Sociedad deberá entregar al socio, a más tardar den- tro de los tres meses siguientes a la fecha de retención, una constancia de la retención, en que deberá contener la denomina- ción social, las fechas de constitución e inscripción de la So- ciedad, su domicilio, el capital social, el número y valor de las acciones y el nombre del socio; la cantidad retenida, el - total de las utilidades distribuibles sobre las que hayan re--- caído la retención y los demás datos que la Dirección General- de Contribuciones Directas indique en casos especiales. Si la Sociedad fuere socio de otra Sociedad y le han sido retenidas- cantidades de acuerdo con el Art. citado, la referida constan- cia contendrá. Además los siguientes datos: denominación de - la Sociedad que hizo la retención, la cantidad retenida y la - fecha de esa retención. La constancia de que se trata en este artículo no constituye un valor comercial y servirá únicamente para los efectos determinados en la Ley de este Reglamento. Al momento de computar su impuesto personal, el socio podrá hacer uso de la constancia en calidad de prueba de su crédito contra el pago de su impuesto. deduciéndoselo proporcionalmente a las

utilidades recibidas. La constancia le será devuelta con una razón puesta al dorso y autorizada por el Delegado, en que aparezca la cantidad que de dicho crédito haya hecho valer en la declaración correspondiente".

He creído necesario transcribir los artículos anteriores, por cuanto ellos dan el trámite a seguir con relación a la retención que nos ocupa. De conformidad con el Art. 76 de la Ley derogado, una persona natural o jurídica con participación en Sociedades Anónimas, podía encontrarse que al final del ejercicio fiscal de la Sociedad ya fuera este natural o especial, con un crédito a su favor en virtud de la retención efectuada por la Sociedad. Pero esto no implicaba que necesariamente tuvieran que hacer efectivo aquél crédito pues las retenciones se efectuaban sobre las utilidades distribuibles; de tal suerte, que efectuada la retención bien podían darse los tres casos siguientes: 1º.) Que se distribuyeran todas las utilidades y entonces tenían derecho a deducirse la totalidad del crédito; 2º.) Que se distribuyesen solo parte de aquellas utilidades, entonces el crédito se reducía a la parte proporcional del mismo, con derecho a la devolución del remanente o a poderse emplear contra futuras obligaciones de este impuesto, según establece el 2º. Inc. del Art. 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y 3º.) Que no se distribuyeran dichas utilidades, con derecho a hacer efectivo dicho crédito, hasta la fecha o ejercicio fiscal en que los ingresos que hubiese recibido en concepto de dividendos deban ser incluidos en su declaración.

Como es sabido, la retención de que hablo, trajo una serie de inconformidades de parte del sector capitalista, a tal grado como lo dije antes hubo que derogar el artículo perti---

nente, y como consecuencia vino el Decreto 609 mencionado anteriormente, que en vez de establecer una retención sobre utilidades, estableció un nuevo tratamiento para las mismas, el cual puede concretarse en tres puntos: 1º.) Reparto de utilidades, igual pago de impuesto por parte de los Socios; 2º.) Capitalización de las mismas, igual pago de impuesto de capitalización; y 3º.) Mantenimiento en reservas, igual pago de impuestos de reservas.

2º.) Retención a Socios no domiciliados

De conformidad con el Art. 77 de la Ley a los socios de sociedad anónima domiciliadas en el país, que distribuyera dividendos a una persona jurídica no domiciliada o a cualquier contribuyente comprendido en los literales a), b) d) del Art. 35, efectuaba una retención del 43% o el 38% en su caso, ya que además del 28% por ciento que establece el Art. primeramente citado, se sumaba la retención del 15% o 10% que establece el Art. 76.

Con la derogatoria del Art. 76 solamente se ha quedado la retención a las personas mencionadas, en el 28%, cantidad que no cubre el impuesto del 38% que les corresponde pagar a dichas personas según el Art. 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Considero que en este aspecto cabe una reforma al Art. 77 de la ley mencionada.

3º.) Retención en remuneraciones de carácter permanente a personas naturales domiciliadas y a las comprendidas en el literal c) del Art. 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

Sobre las retenciones en remuneraciones de carácter permanente es muy poco lo que se puede comentar ya que existen las-

tablas de retención y sus reglas de aplicación, contenidas en el Decreto Ejecutivo No. 153 del nueve de octubre de mil novecientos sesenta y cuatro, publicados en el Diario Oficial No. 187 del 13 del mismo mes, y año, en los cuales se puede encontrar todo lo que debe saber un agente de retención para el fiel cumplimiento de sus funciones, como son: quienes están obligados a retener; qué se considera como servicios de carácter permanente; pagos sujetos a retención, período de pago, deducción por hijos; uso de las tablas etc. Como complemento a dichas tablas existe un Instructivo N o. 210-A del Ministerio de Hacienda y la Corte de Cuentas de la República, del siete de noviembre de mil novecientos sesenta y seis, en donde se emiten instrucciones relativas a la intervención que corresponde: I- Agentes de retención; II- Delegados Departamentales; III- Colectores de Servicios de Tesorería; IV- Sección de Información de la Dirección General de Contribuciones Directas; V- Dirección General de Tesorería; VI- Departamento de Procesamiento de datos (I.B.M .) del Ministerio de Hacienda; y VII- Corte de Cuentas de la República.

4º.) Retenciones a personas naturales no domiciliadas

Con relación a las personas naturales no domiciliadas comprendidas en el Art. 35 literales a) y b) fideicomisos o sucesiones no domiciliadas, conjuntos deportivos, artísticos o similares, a quienes se les pague o acredite, sumas provenientes de cualquier clase de renta, se les retendrá el 28% así lo expresa el Art. 80.

En este caso la situación casi no cambia pues la retención equivale a la tasa de impuesto que le corresponde pagar. En nuestro medio, últimamente se ha comprobado que son muy po-

cas las personas que han cumplido con esta obligación de retener, sobre todo los contratistas de conjuntos artísticos, deportivos. Se necesita más control en este aspecto.

5º.) Retención a personas jurídicas no domiciliadas.

El Art. 81 dice: "Toda persona natural o jurídicas, domiciliada en el país, que pague o acredite a una persona jurídica no domiciliada en la República sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, excepto dividendos - está obligada a retenerle, por concepto de Impuesto sobre la Renta, el 38% de dichas sumas".

Del artículo se desprende que la renta obtenida se refiere a contratos por servicios prestados por la persona jurídica no domiciliada a una natural o jurídica domiciliada, pues excluye los dividendos. Esta disposición, como la contenida en el Art. 77 de la Ley, era consecuente antes de la derogatoria del Art. 76; pero ahora, tal como lo expresé anteriormente los dividendos que reciben estas personas jurídicas solo se gravan con la retención del 28%.

Por otra parte en este artículo hay un vacío que llenar y es el que trata de las personas naturales o jurídicas no domiciliadas, que paguen o acrediten a una persona jurídica no domiciliada, sumas de cualquier clase de renta. ¿Que retención habrá que hacer? Ninguna. No hay disposición legal que obligue a las personas primeramente mencionadas a hacer retención en el caso planteado.

4º.) PAGO PRESUNTO DEL IMPUESTO

Art. 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Una de las características especiales que tiene nuestra vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, es el uso de cierta ---

terminología que no se adapta a los que en realidad se quiere significar con sus disposiciones, una de ellas es la usada como título del artículo 44 que aparece con el mote de pago presunto del impuesto, que más bien podría llamarse pago anticipado del mismo, y quizá este segundo término resulta inapropiado, pues lo que puede encerrar el artículo citado, es otra sanción por no presentar en tiempo la declaración, distinta a la contenida en el Art. 98 de la Ley o por no cumplir definitivamente con la presentación de la declaración que establece el Art. 102 de la misma ley.

Porque de más está decir que la posibilidad de que el -- artículo se aplique, traería problemas que no han sido previstos, ni en la misma Ley o su Reglamento, pues se habla única-- mente de trasladar la retención que se supone se encuentra en Fondos Ajenos en Custodia al Fondo General, pero no ha dicho -- en que concepto ingresa, ni la forma en que operaría la Dirección General de Tesorería, sí de hecho o mediante una orden -- emitida por la Oficina tasadora del impuesto, contenida en un Mandamiento de Ingreso.

Supongamos que la disposición se aplica a X persona y ésta presenta la declaración respectiva después de los cinco meses y resulta que dadas las deducciones a que por ley tiene de recho, no computa impuesto alguno, esta persona tiene derecho a que se le haga la devolución correspondiente de conformidad al Art. 93 de la Ley. Como dije anteriormente, la ley no ha explicado el concepto en que ingresa la retención de conformidad con el Art. 44 que literalmente dice: "Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 66 y 67, las cantidades que de con-

formidad a los artículos 76, 77 y 80, se hubieran retenido a los contribuyentes comprendidos en los literales a), b) y d) del Art. 35, así como a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, pasarán al Fondo General de la Nación, siempre que dichos contribuyentes no hubieran presentado su declaración de la renta obtenida en el país, dentro los cinco meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio impositivo en que se hubiera percibido los ingresos que han causado dichas retenciones". En consecuencia, si es un pago anticipado o presunto y existe a favor del contribuyente la totalidad de la retención, ¿Quién ordenará la devolución? Será Contribuciones Directas o el Ministerio de Hacienda? No puede ser Contribuciones Directas porque ésta no tiene facultades para ordenar al Ministerio de Hacienda que devuelva cantidades que han ingresado al Fondo General; y si es dicho Ministerio, implicará una serie de trámites que perjudicarían a los contribuyentes.

Y así como dije anteriormente, constituye una sanción? -- No hay duda que se trata de una exacción legalizada, pues la presentación extemporánea de una declaración o la no presentación de la misma tienen sus sanciones específicas ya citadas que pueden determinarse a través de la facultad que le conceden los Arts. 66 y 67 de la Ley, es decir de tasar cuotas originales o complementarias del impuesto dentro de los términos de prescripción de cinco o diez años, en su caso. Si es una sanción no cabría la posibilidad de devolución alguna.

En conclusión el principio contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Art.44, puede ser que sus fines sean loables pero no definidos; en tal virtud y para clarificar tal situación se necesita que dicho principio se reglamente. pues-

como repito, no es preciso en su redacción.

(1) Fernández, Mario Alberto. Tesis doctoral "El Impuesto sobre la Renta en El Salvador". Facultad de Economía. Octubre de 1965. Pág. 96.

(2) Para llegar a la determinación de la renta neta proporcional al año, se sigue el siguiente método.

Si en 120 días se obtiene una renta de ₡18.000.00, en 365 días se obtendrá X.

$$\begin{array}{r} 120 \text{ _____ } ₡ 18.000.00 \\ 365 \text{ _____ } \quad \quad \quad X \quad = \frac{365 \times ₡18.000.00}{120} : ₡54.750.00 \end{array}$$

(3) Una vez establecida la renta neta del año se calcula el impuesto correspondiente al mismo, en la siguiente forma:

A la renta de ₡54.750.00 se aplica la tabla del Art. 37.- así:

De ₡ 54.000.00 hasta ₡ 62.000.00 ₡7.566.00 más el 25% sobre el excedente de ₡ 54.000.00.

Nos da el resultado siguiente:

$$₡ 750.00 \times 25\% = ₡187.50 \text{ más } ₡ 7.566.00 = ₡ 7.753.50$$

A esto le restamos el crédito básico de ₡ 180.00 y nos da un impuesto para el año de ₡ 7.573.50.

(4) Para calcular el impuesto del período se efectúa la operación que podríamos llamar "de regreso" en la siguiente forma:

Sí en 365 días corresponde pagar un impuesto de ₡ 7.573.50, en un período de 120 días pagaré X. Veamos

$$\begin{array}{r} 365 \underline{\hspace{10em}} \quad \text{₡ } 7.573.50 \\ 120 \underline{\hspace{10em}} \quad \quad \quad X \quad \quad \quad = \quad \frac{\text{₡ } 7.573.50 \times 120}{365} = \text{₡ } 2.489.92 \end{array}$$

(5) El mismo procedimiento explicado anteriormente con aplicación de la tabla correspondiente y sin restar el crédito básico.

SUGERENCIAS

Como uno de tantos de los que brogan en el hacer jurídico diario, siempre he considerado, que las reformas que parcialmente se hacen a cuerpos de leyes, nunca resultan beneficiosas, pues desarticulan el sistema completo que inspira determinada ley; he creído que una reforma, debe consistir en un examen integral de la ley que se desea reformar. Por eso y tratándo de no incurrir en lo que yo critico, la parte final de mi tesis - la he denominado sugerencias, que pueden ser tomadas en cuenta al hacer una revisión de nuestra trasplantada Ley de Impuesto sobre la Renta, que de todos es conocida por su obscuridad y falta de técnica en la elaboración.

En ese entendido, paso a enumerar mis sugerencias en la forma siguiente:

1ª.) Como he sostenido a través de este trabajo considero que para armonizar las disposiciones contenidas en los Arts. 39 y 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que yo he llamado un lapsus del legislador propongo que en el Art. 12. de la misma Ley que enumera los sujetos del Impuesto, se incluyan en el Inc. 3º. a las sucesiones no domiciliadas; por que considero que dichos entes actualmente no son sujetos del Impuesto, aun cuando interpretemos la Ley en forma sistemática.

2ª.) Reglamentar ya sea dentro de la Ley de Impuesto sobre la Renta o fuera de ella en forma estricta el ingreso de extranjeros que visiten el país por placer o en vías de trabajo. En esta reglamentación necesariamente habrá que oír a los Ministerios de Trabajo, Interior, Relaciones Exteriores, Dirección General de Migración, Dirección General de Contribuciones Directas, Cámara de Comercio y otras entidades afines.

3ª.) Con relación a la carta de responsabilidad de que -- hablé en en el Capítulo III No. 2 de este trabajo que se exige a los extranjeros no domiciliados que desempeñan labores lucrativas en el país, estimo que debe sustituirse por una fianza - bancaria. Esto implicaría una adición al Art.113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 85 de su Reglamento.

4ª.) Incluir a las sucesiones domiciliadas en el Art.37 - que se refiere al cálculo del Impuesto, lo mismo que en el Art. 33 ambos artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando habla la ley de la renta periódica en lapsos menores de un año, pues en este artículo solo comprende a las personas na-- turales y jurídicas.

5ª.) Cambiar el monto a retener que establece el Art. 77 de la Ley, ya que con la derogatoria del Art.76 a las personas que deben pagar el 38% solo hay obligación de retener el 28% - es decir a toda persona jurídica no domiciliada o a cualquier contribuyente comprendido en los literales a), b) y d) del Art. 35, que se le reparte dividendos. Con dicho cambio, del 28% - al 38% el Art. 77 sería consecuente con el Art. 81 que impone la obligación de retener el 38% por las sumas que paguen a las personas jurídicas no domiciliadas, provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país con excepción de los divi-- dendos.

6ª.) Regular la retención que debe efectuar una persona - natural o jurídica no domiciliada que pague o acredite sumas - de cualquier renta a personas naturales o jurídicas no domici-- liadas.

7ª.) Reglamentar en forma clara la situación de lo que --

la Ley ha denominado pago presunto del impuesto pues en la forma en que se ha redactado el Art. 44 de la Ley que contiene dicho principio, es inoperante pues no informa lo suficiente sobre su aplicación y su funcionamiento.

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

Constitución Política de la República de El Salvador.

Código Civil de El Salvador.

Código de Comercio de El Salvador.

Ley de Impuesto sobre la Renta y Reglamento vigentes

Ley de Migración.

Ley de Extranjería.

Código de Trabajo.

Ley de Fideicomisos.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ernesto Flores Zavala.

Principios de Hacienda Pública. Luigi Einaudi.

Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado. Luis Claro Solar. Tomo I.- Segunda Edición.

Derecho Internacional Privado. Julián G. Verplaetse.

Curso de Derecho Mercantil. Joaquín Garrigues.

Manual de Derecho Mercantil Español, Tomo I. Primera Edición. Emilio Langle y Rubio.

Curso de Derecho Mercantil. Tomo I. Tercera Edición. Joaquín Rodríguez Rodríguez.

El domicilio en la legislación tributaria salvadoreña. -- Dr. Alvaro A. Magaña, Revista de la Asociación de Abogados de El Salvador "Derecho". Año 1962 Enero-Diciembre No. 4.

Copias mimeografiadas de clases de Derecho Internacional Privado impartidas por el Dr. Roberto Lara Velado en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.

Estudios de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis Dr. Carlos Escalante h.,

El Impuesto sobre la Renta en El Salvador, Tesis Dr. Mario Alberto Fernández (Economista)

Compendio General de los Impuestos con aplicación al derecho impositivo salvadoreño. Tesis. Dr. Oscar Adalberto Zepeda.

1

