

T
343.04
A 293T
1428
F. J. y es.
Ej. 5

070581

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

**LA TASACION Y SU IMPUGNACION
EN LAS LEYES DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD**



TRABAJO DE TESIS PRESENTADO
EN EL ACTO PUBLICO DE
SU DOCTORAMIENTO POR

EMILIO AGUILAR CHAVARRIA



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

TRIBUNALES EXAMINADORES

Examen Privado sobre: "MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

Presidente: Dra. Ana Parada Sandoval

Primer Vocal: Dr. José Ernesto Criollo

Segundo Vocal: Dr. Eduardo Enrique Campos

Examen Privado sobre: "MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

Presidente: Dr. Francisco Arrieta Gallegos

Primer Vocal: Dr. Julio Díaz Sol

Segundo Vocal: Dr. José Domingo Méndez

Examen Privado sobre: "CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

Presidente: Dr. Guillermo Manuel Ungo

Primer Vocal: Dr. Marcos Gabriel Villacorta

Segundo Vocal: Dr. Luis E. Gutiérrez

ASESOR DE TESIS: Dr. Francisco Bertrand Galindo

TRIBUNAL CALIFICADOR DE LA TESIS

Presidente: Dr. Guillermo Manuel Ungo

Primer Vocal: Dr. Javier Angel

Segundo Vocal: Dr. Salvador Navarrete Azurdia

T E S I S

LA TASACION Y SU IMPUGNACION EN LAS LEYES DE
IMPUESTO SOBRE RENTA Y VIALIDAD

F o r

EMILIO AGUILAR CHAVARRIA

*DEDICATORIA:**A la memoria de mis padres**Rosendo Chavarría Rivera y
Emilia Aguilar**A la memoria de mis hermanos**Miguel Ángel y Jorge David**A mi esposa**María Alicia Torres de Aguilar Chavarría**A mis queridas hijas**Ana Raquel y
María Alicia**A mis hermanos**José Mario, Carlos Alberto, Pedro Constantino
y Ricardo Antonio*

I N D I C E

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

C A P I T U L O I

QUE ES EL ESTADO	4
CUALES SON SUS FINES	5
FOR QUE PARA CUMPLIR ESTOS FINES NECESITA DEL IMPUESTO'.	7
LUGAR E IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD.	12
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE IMPUESTOS	17

C A P I T U L O II

JERCICIO DE IMPOSICION	33
OBELIGACION A DECLARAR	38
PLAZO PARA DECLARAR	45
FORMULARIO DE DECLARACION	51
PRESENTACION DE LA DECLARACION	53

C A P I T U L O III

COMPROBACION DE LAS DECLARACIONES	59
TASACION ORIGINAL	68

TASACION COMPLEMENTARIA

70

PRESCRIPCION

70

CAPITULO IV

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

76

RECURSO DE RECTIFICACION

79

RECURSO DE QUEJA

83

RECURSO DE APELACION

86

RECURSO DE HECHO

99

CONCLUSIONES

103

BIBLIOGRAFIA

107

INTRODUCCION

Puesto a escogitar el tema sobre que haría versar mi Tesis Doctoral, bien pronto hube de decidirme por uno que me permitiera - cubrir dos requisitos esenciales que, por personal consideración, entiendo deben ir forzosamente vinculados: formal el primero, si tal adjetivo es propio a la obligación de elaborar un trabajo de tesis para poder optar al título académico; y moral el otro, que hago consistir en la necesidad -o en el deseo o intención- de que tal trabajo pueda llegar a rebasar el límite ordinario de utilidad personal que su exigencia conlleva.

Seleccioné así el tema "La Tisación y su Impugnación en las Leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad", que me ha permitido - tratar los aspectos quizá más importantes, talvez más intrincados de una materia que, como la tributaria, es de trascendencia tal que su regulación puede básicamente determinar el avance o retroceso del progreso integral de nuestra patria. Di preferencia a este tema, por ser bien sabido que no es suficiente la titularidad de un derecho, sino que es también básico conocer la manera de ejercitarlo, pues que ignorando ésto, aquél se vuelve nugatorio.

He querido así, pues, realizar una modesta investigación, - cuyos frutos puedan ser aprovechados tanto por quienes cultiven las disciplinas jurídicas, como por quienes, siendo sujetos de obligaciones, lo son también necesariamente de derechos, y en fin, por quienes manejan o pueden llegar a manejar la cosa pública, que son en definitiva quienes mayor responsabilidad tienen frente al fenómeno impositivo.

Cuando mi trabajo recibió la aprobación de las autoridades

universitarias, estuve cierto de haber llenado el primer requisito; pero aun después de ello, me queda la duda si el segundo -mayormente importante para mi- he podido cubrirlo.

Si quien se interese por leer mi Tesis encuentra que - en alguna forma le ha sido provechosa, que una mínima utilidad le ha prestado, consideraré que mi esfuerzo ha sido positivo, y que logré ciertamente el fin que me propuse.

C A P I T U L O I

QUE ES EL ESTADO

CUALES SON SUS FINES

POR QUE PARA CUMPLIR ESTOS FINES
NECESITA DEL IMPUESTO

LUGAR E IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS
DE RENTA Y VIALIDAD

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE IMPUESTOS

La historia nos muestra cómo el hombre en su proceso evolutivo ha tenido necesidad de asociarse, llegando así a constituir grupos que si bien en un principio estuvieron integrados por individuos vinculados por el parentesco, se ampliaron después hasta dar lugar a corporaciones de tipo político de las que el Estado es la más alta expresión. Podemos asegurar, pues, que la concepción del Estado obedeció a las exigencias de una mejor organización de los pueblos con miras a contar con un organismo rector de sus actividades que procurara la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas, al para que tutelara los derechos y garantías propios de la nueva estructuración social.

La concepción del Estado no ha sido uniforme en el espacio ni en el tiempo, pero puede afirmarse que siempre ha existido la tendencia a lograr una mejor organización para obtener así una mayor garantía de los intereses de la colectividad. Se ha pasado de esta manera de la concepción embrionaria del Estado que se tuvo en la antigüedad y que en "La República" expuso Platón "como una formación que resulta de la unión de individuos de diversas profesiones y oficios para satisfacer con ayuda de cada quien, las necesidades de todos," a la concepción contemporánea según la cual el Estado está formado por todo pueblo organizado jurídicamente, en un territorio determinado y bajo un poder de mando.

La finalidad primordial del Estado podemos decir que ha sido una en todas las épocas, y es la de velar por los intereses de la colectividad, ya sean estos intereses de tipo material, moral o intelectual. Hemos de agregar sin embargo que las diversas corrientes filosóficas imperantes en un lugar y época dados, han determinado que esa finalidad pri-

mordial se haya manifestado y se siga manifestando en formas diversas, según el núcleo humano de que se trate, formas que van desde una limitadísima hasta una total intervención estatal en la estructura de la sociedad.

No se discute ya sobre la facultad del Estado para ejercer esa intervención; pues sólo hay discusión sobre el grado en que la intervención debe darse, grado que a su vez está determinado por el concepto filosófico imperante sobre los fines específicos que se atribuyen al Estado y que encontramos en la Constitución Política de cada pueblo.

Nuestra Constitución señala tales fines en su Art. 2, que dice::

""Art. 2. - Es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social. ""

Este artículo es el mismo Art. 2 de la Constitución de 1950, cuya fundamentación y alcances encontramos en los documentos históricos de la Asamblea Nacional Constituyente, que al respecto dijo:

"El Estado, como ente político, tiene fines; como ente jurídico, tiene obligaciones y derechos. Aquellos fines conviértense en obligaciones. El Estado moderno es el Estado de Derecho. El movimiento - constitucionalista significó la sujeción del Estado al derecho, sustituyendo el arbitrio de los reyes por el imperio de la ley. Es, pues, completamente ajustado a la doctrina hablar de las obligaciones del Estado.

Este artículo consagra, en el aspecto jurídico, los fines del Estado promotor del bien público. De esta manera los derechos me-

ramente formales que proclamó la Revolución Francesa se completan, y el Estado queda obligado a actuar, no en beneficio de grupos dominantes ni de determinadas clases sociales, sino en beneficio del pueblo entero. Este artículo es indispensable para caracterizar la nueva Constitución."'"

Y por lo que respecta a la orientación del régimen económico delineado por la Constitución para la realización de los fines señalados, encontramos el Art. 135, que dice:

"'"Art. 135.- El régimen económico debe responder esencialmente a principios de justicia social, que tiendan a asegurar a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano."'"

La Constitución impone al Estado, mediante los principios que sienta este artículo, la obligación de asegurar a los habitantes del país una existencia digna, para lo que el legislador constituyente estimó indispensable que el régimen económico se estructure y oriente con miras a la realización de los principios de justicia social.

Podemos decir que la realización de los principios de justicia social que señala nuestra Constitución equivale al cumplimiento de los fines que en tal orden le están encomendados al Estado y que en términos generales son: procurar a los habitantes condiciones económicas para que puedan vivir decorosamente, para lo que deberá velar porque haya trabajo para todos y que tal trabajo proporcione un salario mínimo, debiendo previamente crear instituciones que capaciten mejor al trabajador, que le presten todas las garantías inherentes a tal condición y que le aseguren una existencia digna a la época de su retiro; velar por la salud de

los habitantes, creando cuanta institución sea necesaria para prestar asistencia gratuita a quien no pueda costársela; elevar el nivel cultural y educacional de los habitantes, creando las instituciones y servicios necesarios, etc. Resumiendo, el Estado debe procurar la elevación del nivel de vida de todos los habitantes de la República tanto en el aspecto material como en el intelectual, moral, cívico y físico. En fin, que el Estado debe proyectar las exigencias de justicia sobre las relaciones económicas.

Para realizar las funciones antes citadas, el Estado necesita de recursos económicos suficientes, que ha de procurarse por los medios que la misma Constitución señala. Esos medios son varios y de diversa naturaleza, pero en nuestro estudio nos tocaría circunscribirnos a los impuestos y más precisamente a los de renta y vialidad Serie "A", para estudiar concretamente el procedimiento general que nuestra legislación señala para su determinación. Sin embargo, estimo conveniente hacer una breve exposición sobre los principios doctrinarios que fundamentan los ingresos del Estado, sobre las nociones de cada uno de los rubros que los forman, sobre la historia de la creación de los impuestos de renta y vialidad en nuestro medio y sobre los principios constitucionales atinentes, antes de entrar al tema específico que he de desarrollar.

Para la formación del capital social necesario para cumplir con sus fines, el Estado recibe ingresos de su patrimonio, es decir, del conjunto de bienes que posee, los cuales en lenguaje económico se llaman ingresos del dominio fiscal, ya que el Estado los obtiene en la misma forma que un propietario particular cualquiera; pero cuando el producto de este patrimonio no es suficiente para cubrir sus gastos, acude a la ad-

quisición coactiva, esto es, al derecho de exigir a los ciudadanos servicios no remunerados o al de apelar a su renta o patrimonio, imponiéndoles exacciones en forma de impuestos, derechos y contribuciones especiales, cuyos conceptos paso a examinar.

El profesor Ernesto Flores Zavala, en su libro "Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas", al referirse a la definición de impuesto, nos dice: El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 20., define el impuesto en los siguientes términos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija, unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. -""

""Por Derecho se entiende: las contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él. Es lo que históricamente se ha denominado, tasas, derechos- "fees" dicen en inglés- Como ejemplos comunes, son los 10 centavos que pagamos en el correo por enviar una carta, son los cinco colones o más, que pagamos al registrar una escritura en el Registro de la Propiedad, en fin, todas aquellas contra-prestaciones, dice la definición, que exige el Poder Público en pago de ciertas actividades de carácter administrativo, que desarrolla a favor del ciudadano. " (1)

"Podemos definir la contribución como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles. De la definición se vé por qué esta institución se llama contribución, ya que

(1) Moisés Beatriz Alfonso: Notas acerca del Impuesto Sobre la Renta, San Salvador, 1957. Pág. 7

se trata de una especie de concurso que los beneficiados son llamados a prestar, para contribuir al pago de los gastos de una obra hecha en interés público, pero que les es particularmente ventajosa." (2)

En el Estado moderno la fuente principal de los ingresos es el producto derivado de los impuestos, cuya justificación la encontramos en el hecho de que el Estado necesita medios para realizar sus fines; y en esa necesidad estriba precisamente el fundamento jurídico, social, político y económico del impuesto.

"Si bien es cierto que la teoría del impuesto es obra moderna, a través de la historia nos encontramos que aun en la antigüedad más remota, los Estados no pudieron constituirse y mantenerse sin la ayuda de los impuestos. Por los relatos de los historiadores griegos, y particularmente de Herodoto, sabemos que en los grandes imperios militares establecidos en los valles del Eufrates y del Tigris hace seis mil años, se aplicaron impuestos varios como el tributo -expresión del vasallaje, y la décimo cuota de cooperación que satisfacía solamente las clases aristocráticas, para atender al sostenimiento de los ejércitos, al lujo de los reyes, mantener la plebe y pagar a los magistrados.

*Fero donde los impuestos alcanzaron su mayor desenvolvimiento fue entre los romanos, Limitados durante los primeros tiempos de la República, aumentaron desmesuradamente bajo el Imperio. Se crearon entonces impuestos sobre los pobres, las mujeres divorciadas, las viudas, los ediles, los esclavos, la venta de fruto, las bestias de carga, los pe-
rros, la sal, las sucesiones, las defunciones, los lagos, las puertas, las*

(2) Mancini Luigi: Principios de Hacienda Pública, Última Edición pág. 71

ventanas, las columnas, el lujo, las calles, los caminos, el humo, los lupanares, las minas, los matrimonios, los oficios y las profesiones, los consumos, los metales preciosos." (1)

Puede afirmarse, pues, que el impuesto siempre ha sido base necesaria para la constitución y vida del Estado, sólo que su concepción y lineamientos han evolucionado en la medida en que también ha evolucionado la concepción filosófico-jurídica del Estado, pues mientras en la antigüedad se establecía en forma arbitraria, se imponía en forma desigual y se aplicaba con miras particulares, al presente se establece exclusivamente para aplicarlo a la satisfacción de las necesidades colectivas a través de los servicios públicos, procurándose que su imposición sea equitativa bajo el principio de que el impuesto debe significar sacrificio igual para los contribuyentes.

De la necesidad de los servicios públicos deriva el deber de los ciudadanos de pagar el impuesto, y el derecho del Estado, de exigirlo, pudiendo recurrir a la coacción en caso de incumplimiento; porque derecho y deber son corolarios jurídicos de la naturaleza económica del impuesto y términos esenciales a su definición. Los ciudadanos están obligados a pagar los impuestos porque sin ellos no sería posible la existencia del Estado, y sin el Estado no podrían los ciudadanos poseer, ni producir, ni cambiar, ni ejercitar libremente todas sus actividades. El Estado se procura los impuestos coactivamente, porque las condiciones que aseguran el ejercicio de aquellas actividades, como son la seguridad de

(1) Flora Federico: *Ciencia de la Hacienda*, Sexta edición -Madrid 1927
Pág. 226

las personas y de los bienes, el orden, la libertad, la defensa, el tránsito, no se producen gratuitamente, sino que requieren la disponibilidad de riqueza, que el Estado no posee o que no puede ofrecer en la medida de las exigencias.

De aquí el fundamento económico del impuesto, que descansa en el carácter de economía productiva del Estado. La colectividad soporta el impuesto en cuanto sirve para constituir el capital necesario para la producción de los servicios, cuyo disfrute a la misma colectividad corresponde. La variedad de los fines del Estado explica su necesidad de procurarse coactivamente los tributos generales, y la transformación de éstos en servicios y bienes capaces de satisfacer las necesidades comunes.

En este punto es interesante la definición o el concepto de impuesto que Edgar Allix, autor francés, quien fundamenta el impuesto en la soberanía del Estado. Dice así: "El Estado es una necesidad histórica y social; tiene que cumplir un cierto número de fines materiales y morales, que proveer a un cierto número de necesidades colectivas; debe mantener la solidaridad material entre todos los individuos presentes y entre las generaciones actuales y pasadas, y, como esta misión extraña gastos, el Estado tiene el derecho de hacer concurrir a ellos en nombre de la solidaridad nacional, a todos aquellos que viven bajo su ley, el impuesto simplemente es, pues, atributo de la soberanía del Estado." (1).

Resumiendo las ideas expuestas sobre la naturaleza y fundamentación del impuesto, diremos que por ser el Estado la sociedad

(1) Moisés Beatriz Alfonso: *Obra Citada* Pág. 13

políticamente organizada e independiente, la forma imprescindible de convivencia humana, y necesitando para cumplir sus fines la aportación económica de sus súbditos, la fundamentación jurídica del impuesto radica en esa necesidad y en la existencia misma del Estado.

Por lo que se refiere al Estado salvadoreño, la carga tributaria que representan los impuestos nacionales que percibe el Gobierno de El Salvador, se distribuye entre la tributación directa y la indirecta.

La tributación directa está constituida fundamentalmente — de impuestos sobre los ingresos y sobre el patrimonio; es decir, impuestos sobre la renta, sobre el capital (Vialidad Serie "A") y sobre las — transferencias de propiedad (sucesiones, donaciones y alcabala), siendo los — más productivos los primeramente citados.

El impuesto sobre la renta es un impuesto global, ya que — grava la suma de todos los ingresos que el contribuyente percibe, bien procedan de la posesión de capitales, de tierra o edificios, o bien de la explotación de un comercio o industria, o del ejercicio de una profesión o trabajo y demás negocios lucrativos. El impuesto sobre la renta grava en principio la renta total, tanto del patrimonio mueble o inmueble como del trabajo, y tanto de las percepciones fijas, seguras y permanentes como de las variables, inseguras y temporales. Se excluyen solamente los casuales aumentos de patrimonio, producto por ejemplo de herencia y donaciones, que se gravan con impuestos especiales.

Haciendo historia sobre la creación del impuesto sobre la renta en nuestra patria, encontramos que data de 1915, en que se aprobó una de las primeras leyes de impuesto sobre la renta en el continente ame-

ricano. Esta ley, que gravaba solamente los ingresos obtenidos en el territorio nacional, daba un tratamiento tributario similar a los ingresos de las personas jurídicas y de las personas naturales.

De 1917 a 1940 se computó el impuesto en base a tasas que variaban en forma progresiva, a través de diez tramos, de un 2% (¢2.000.00 a ¢ 3.000.00) a un 6% (¢ 10.000.00 en adelante). Por reforma introducida en 1919, se aplicó la tasa máxima de 6% a todas las rentas imponibles en exceso de ¢ 8.000.00. La exención básica era de ¢2.000.00. La ley incorporaba medidas para evitar la doble tributación de las personas jurídicas y naturales.

En 1940 la Ley de Impuesto sobre la Renta fue modificada, sin cambiar su carácter territorial ni su característica de usar las mismas tasas progresivas para personas jurídicas y naturales. Las nuevas tasas, considerablemente más altas que las anteriores, comenzaban en un 2% (para rentas imponibles hasta ¢ 1.000.00) y a través de veintitrés tramos llegaban a un máximo del 20% (para ingresos superiores a ¢50.000.00). No se incluían a la base del impuesto los ingresos provenientes de la producción de café, azúcar y tejidos de algodón, ni las ganancias de capital. Las sociedades anónimas pagaban un impuesto del 2% sobre los dividendos y los bancos comerciales el 1% sobre sus utilidades.

En 1951 fue publicada una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta que introdujo cambios radicales y que fue modificada posteriormente por los siguientes decretos: Decreto No. 300 (Diario Oficial del 19 de septiembre de 1961), Decreto No. 442 (Diario Oficial del 7 de diciembre de 1961), Decreto No. 502 (Diario Oficial del 23 de diciembre de 1961),

) Decreto No. 536 (Diario Oficial del 28 de diciembre de 1961) y Decreto No. 34 (Diario Oficial del 23 de marzo de 1962).

Finalmente, por medio del Decreto No. 472 (Diario Oficial del 20 de diciembre de 1963) se adoptó la Ley de Impuesto sobre la Renta actualmente en vigencia.

El criterio básico que informa el sistema impositivo vigente es el del domicilio para las personas naturales, sucesiones y fideicomisos domiciliados en el país; y el territorial para las personas naturales, sucesiones y fideicomisos no domiciliados en el país y para todas las personas jurídicas. El primer grupo paga impuesto sobre el total de sus rentas independientemente de su fuente, mientras que el segundo sólo paga sobre las rentas obtenidas en el territorio del Estado. Las tasas, tanto en uno como en otro caso, son progresivas, oscilando las de las personas naturales, fideicomisos y sucesiones entre el 2.85% para los primeros ¢ 7.000.00 y el 60% para los excesos sobre ¢250.000.00, mientras que las aplicables a las personas jurídicas varían entre el 2.5% para rentas hasta ¢ 10.000.00 y el 15% para excesos sobre ¢100.000.00.

A continuación exponemos la proporción en que el impuesto sobre la renta ha contribuido en el total de los ingresos en El Salvador durante los años de 1960 a 1967.

Años	Ingreso Total	Ingresos por Impuesto sobre la Renta	Por ciento del Total de Ingresos
1960	170.984.366.45	13.437.177.09	7.9
1961	161.124.288.23	15.409.675.22	9.6

Años	Ingreso Total	Ingresos por Impuesto Sobre la Renta	Por ciento del Total de Ingresos.
1962	171.677.979.17	23.110.256.78	13.5
1963	181.198.125.64	24.753.368.22	13.7
1964	218.227.974.84	35.762.836.93	16.4
1965	242.021.313.54	34.662.229.41	14.3
1966	232.192.622.09	34.714.794.49	15.
1967	234.235.911.79	38.666.910.84	16.6

Fuente: Informes Complementarios Constitucionales del
Ministerio de Hacienda.

El impuesto sobre el patrimonio o sea el impuesto de viabilidad Serie "A" grava a todas las personas naturales nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país, a las personas naturales, jurídicas domiciliadas en el exterior y a las sucesiones y fideicomisos, en todos los casos en cuanto a los capitales que posean en territorio salvadoreño.

El capital a gravar es el capital líquido poseído en el territorio nacional, el cual se determina restando al activo las deudas debidamente comprobadas que forman el pasivo.

Por lo que respecta a la función del impuesto de viabilidad Serie "A" en el sistema tributario, ésta puede ser, bien la de un impuesto principal, bien la de un impuesto complementario de otros impuestos que gravan directamente la capacidad de prestación, especialmente

como impuesto complementario del general sobre la renta. En nuestro medio el impuesto de vialidad Serie "A" es un impuesto complementario y accesorio al impuesto sobre la renta y cuya función es gravar la renta fundada.

El nombre de dicho impuesto se deriva de que originalmente su producto se destinaba a la construcción de caminos. En la actualidad los ingresos que produce forman parte del Fondo General de la Nación.

El impuesto de Vialidad Serie "A" data de 1926, año en que reemplazó a varios impuestos especiales que constituían el fondo de caminos. No ha sido objeto de reformas de importancia sino hasta los años de 1953 y 1967 en que se elevaron las cuotas impositivas, diferenciándose éstas en que antes de la reforma de 1967 estaban obligadas a declarar las personas cuyo capital total era mayor de \$ 10.000.00, y de conformidad a las reformas de 1967 es obligado a declarar quien posea un capital mayor de \$ 25.000.00.

La productividad de este impuesto, por no ser impuesto principal sino complementario del impuesto sobre la renta, es de poca consideración como se demuestra en el cuadro siguiente.

Años	Ingreso Total	Ingresos por Impuesto de Vialidad Serie "A"	Por ciento del Total de Ingresos
1960	170.984.366.45	3.616.277.52	2,1
1961	161.124.288.23	3.666.722.80	2,3
1962	171.677.979.17	3.686.529.63	2,1
1963	181.198.125.64	4.125.798.53	2,3

Años	Ingreso Total	Ingresos por Impuesto de Vialidad Serie "A"	Por ciento del Total de Ingresos
1964	218.227.974.84	4.946.092.76	2.3
1965	242.021.313.54	5.111.279.47	2.1
1966	232.192.622.09	5.312.030.61	2.3
1967	234.235.911.79	5.697.424.97	2.4

Fuente: Informes Complementarios Constitucionales del Ministerio de Hacienda.

Se discute si es conveniente que exista el impuesto de vialidad Serie "A", y de serlo, si debe recaer sobre todo el patrimonio o sólo sobre parte de él. En mi opinión debe gravar solamente el patrimonio improductivo, ya que al no hacer discriminación alguna contribuye a la destrucción de la riqueza, a la cesación de toda actividad productora, a la ruina de la economía privada y, como lógica consecuencia, a la del Estado mismo.

Estudiado en forma general el fundamento político, jurídico y económico de la actividad financiera del Estado, así como el lugar e importancia dentro de nuestro sistema impositivo de las leyes de impuesto sobre la renta y vialidad Serie "A", pasamos hacer una exposición, también a grandes rasgos, de las disposiciones de nuestra Constitución, base fundamental de todo el ordenamiento jurídico y garantía de las libertades individuales, que en materia tributaria nos señalan el procedimiento para determinar el objeto y tasa del impuesto, así como los linea-

mientos a seguir para su determinación y percepción así como la finalidad a que está destinado, preceptos que deben observarse estrictamente, porque la inobservancia de alguno de ellos haría que el tributo careciera de fundamento legal,

En todo Estado de Derecho, sus actividades deben estar enmarcadas en la ley, y solamente con base en las facultades que ésta le concede es que puede imponer exacciones en forma de impuestos, derechos y contribuciones, respetando aquel conjunto de derechos que representan las esferas de libertad del individuo y que el Estado tiene la obligación de proteger por mandárselo así nuestra Constitución en el Art. 163 que dice:

""Art. 163.- Todos los habitantes de El Salvador tienen derecho a ser protegidos en la conservación y defensa de su vida, honor, libertad, trabajo, propiedad y posesión. Se establece la indemnización conforme a la Ley, por daños de carácter moral.-""

Los derechos que enuncia este artículo son derechos fundamentales, que valen como anteriores y superiores al Estado por ser reconocidos como dados antes que él, y en los que cabe penetrar sólo en una cuantía mensurable y dentro de un procedimiento regulado. Claro está que ninguno de estos derechos puede tener alcances absolutos ya que ningún sujeto es capaz de atributos ilimitados, porque la idea de derecho lleva en sí misma la de responsabilidad en su ejercicio y es correlativa de la noción de deber, ya que desde el instante mismo en que se está reconociendo un derecho a un ciudadano o entidad, se está fijando a los demás el

deber de respetarle en toda su amplitud y sin otro límite que el derecho de terceros, la conveniencia general o el interés público.

Como puede verse, nuestra Constitución consagra en este artículo las garantías que políticamente arrancan de la declaración de los derechos del hombre, y gracias a ellas es que podemos sentirnos amparados en nuestra seguridad personal y confiados en que si no violamos la Constitución o las leyes, seremos respetados y nadie podrá estorbarnos en nuestras actividades naturales ni mucho menos sancionarnos por nuestros actos.

""Art. 164.- Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su libertad, ni de su propiedad o posesión, sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.

Toda persona tiene derecho al habeas corpus ante la Corte Suprema de Justicia o Cámaras de Segunda Instancia que no residan en la capital, cuando cualquier autoridad o individuo restrinja ilegalmente su libertad. ""

Como antes expusimos, los derechos fundamentales consagrados en el Art. 163 no pueden tener alcances absolutos, porque para que la vida social sea posible, en determinados casos estos derechos pueden ser limitados por el Estado, no en forma arbitraria sino por una ley emanada del órgano especialmente autorizado para acordar tal restricción.

El artículo 164 otorga dos garantías: la de la legalidad y la de audiencia.

En virtud del principio de legalidad, inherente al Estado Constitucional o de Derecho, todo acto estatal que afecte la libertad del individuo, limitando la órbita de aquélla al imponerle un deber activo o pasivo, debe tener como antecedente necesario una ley formal, la cual debe ser general y abstracta, sin consideración de clase ni de persona, y nunca una decisión individual y concreta, adoptada con relación a una persona o una clase determinada, ya que las restricciones impuestas a la libertad individual de cada uno en interés del conglomerado social deben ser las mismas para todos por ser consecuencia directa del principio de igualdad, según el cual todos los hombres son iguales ante la ley.

Para que una persona pueda ser privada de su vida, de su libertad, de su propiedad o posesión, debe ser previamente oída y vencida en juicio de conformidad con las leyes, es decir, que debe concedérsele el derecho de audiencia y para que exista este derecho, como dice el Maestro Gabino Fraga, citado por Ernesto Flores Zavala, a la página 171 de su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", es necesario que se observen los requisitos siguientes:

1o.) que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas;

2o.) que se organice un sistema de comprobación, en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien sostenga la contraria pueda también comprobar su veracidad;

3o.) que cuando se agote la tramitación se dé oportuni-

dad a los interesados para presentar alegaciones;

4o.) por último : que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo -- tiempo, fije la forma de cumplirse.

En materia tributaria el principio de legalidad en nuestro medio exige que la obligación de tributar resulte de una ley formal en que se hayan satisfecho todos los requisitos indispensables para su formación y por lo cual ha adquirido desde ese momento el carácter de un acto legislativo formal que no puede ser derogado ni modificado sino por otro acto que tenga el mismo carácter, siendo en consecuencia una atribución exclusiva del Poder Legislativo con la intervención posterior del ejecutivo, la creación de impuestos, derechos y contribuciones. En nuestro ordenamiento jurídico esa facultad del Poder Legislativo la encontramos en el No. 15 del Art. 47 de nuestra Constitución, que dice: "Corresponde a la Asamblea Legislativa:

""No. 15.- Decretar Contribuciones o Impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias.""

Como puede verse, esta facultad es privativa del Poder Legislativo, por lo que el Poder Ejecutivo no puede recaudar ninguna contribución o impuesto que no haya sido creado por acto legislativo formal.

El principio antes enunciado también lo encontramos en el Art. 119 de nuestra Constitución, que dice:

""Art. 119.- No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.

Los templos y sus dependencias estarán exentos de impuestos sobre inmuebles. -""""""

De los artículos constitucionales antes citados que desarrollan el principio de legalidad en materia tributaria, vemos que sólo el Poder Legislativo puede privar al particular de una parte de su renta o de su capital y que solamente por la ley puede determinarse el crédito fiscal, es decir aquel conjunto de situaciones que deben considerarse como generadoras de este crédito, ya que al no emanar del Poder Legislativo la determinación del impuesto, derecho o contribución, carecerá de validez por inexistencia de causa constitucional, y planteado el proceso correspondiente ante la Corte Suprema de Justicia, ésta declararía la ilegalidad del tributo.

De conformidad al No. 15 del Art. 47 de nuestra Constitución, es atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos. El producto de estas exacciones pasan a formar parte de la Hacienda Pública ordinaria, la cual está constituida por el conjunto de recursos de los cuales todos los años dispone el Estado para cubrir los gastos que ocasiona la satisfacción de las necesidades colectivas, por medio de los servicios públicos.

Estas contribuciones o impuestos deben decretarse en forma equitativa, de manera que el sacrificio que ocasione al sujeto de obligaciones debe ser igual para todos. No debemos atender esta igualdad en forma cuantitativa o matemática, ya que pobre no debe pagar lo mismo -

que el individuo de la clase media, ni éste igual que el rico, debiendo los contribuyentes ser llamados no a soportar una suma igual, sino a pagar una suma de dinero que haga que el sacrificio de uno sea igual o proporcional al sacrificio de otro; es decir que todos los que poseen igual riqueza satisfagan cuotas iguales, y los que estén dotados de distinta capacidad contributiva, cuotas desiguales, de suerte que la recíproca condición subjetiva de cada uno, luego de realizar el pago del impuesto, quede lo mismo que antes.

En otros términos, la equidad del impuesto se obtiene distribuyendo la carga en razón proporcional a la capacidad contributiva, de modo que el aumento del impuesto crezca en la propia medida de la capacidad del sujeto.

El principio de equidad así expuesto pareciera no estar consagrado en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta cuando en sus Arts. 39 y 41 establece que por los ingresos percibidos en el territorio nacional, las personas no domiciliadas tributarán de conformidad a un porcentaje fijo, desde luego que las personas domiciliadas tributan de conformidad al sistema de tasas progresivas. Entiendo, sin embargo de ese cambio de modalidad, que el principio se observa, toda vez que el legislador tomó en consideración que a las personas no domiciliadas no se puede con certeza determinárseles su capacidad económica, por tener su arraigo en el exterior, por no tener en la República el asiento principal de sus negocios o por ser su permanencia sólo accidental, amén de que las enormes ganancias aquí obtenidas las trasladan a sus países.

El producto de las diversas clases de ingresos pasa a fer-

mar parte del Fondo General de la Nación, que está destinado a cubrir los gastos que se ocasionan en cada ejercicio fiscal, gastos que generalmente son constantes o que sólo aumentan en forma previsible, por lo que es factible determinarlos de antemano y a su vez crear nuevas fuentes de ingresos ordinarios para cubrirlos.

Pero cuando estos ingresos ordinarios no alcancen para cubrir los gastos que demande una grave y urgente necesidad, o los ocasionados por motivos de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, el Estado puede, siempre por acto legislativo formal, contraer empréstitos voluntarios en el primer caso y forzosos en el segundo, de conformidad a los Nos. 160. y 150. del Art. 47 de la Constitución.

Al estudiar la potestad legislativa, dijimos que incumbe privativamente al Poder Legislativo la determinación del objeto, de la tasa y de la forma de la recaudación del tributo, y ninguna ley fiscal puede prescindir de tales regulaciones y mucho menos delegarlas al órgano ejecutivo; pero el Poder Ejecutivo puede dictar providencias que faciliten la aplicación de las leyes, de conformidad a la potestad reglamentaria que le reconoce nuestra Constitución expresamente en el No. 15 del Art. 78 que dice:

""150.- Decretar su reglamento interior y los que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde. -""

Los Decretos expedidos por el Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad reglamentaria, tienen fuerza obligatoria y serán -- aplicados mientras no sean contrarios a la Constitución y a la leyes,

por que la reglamentación debe ceñirse al pensamiento del legislador, sin desvirtuarlo; debe dirigirse a respetar su autoridad, no a menguarla; debe concretarse a lo indispensable y nada más, porque su fin ha de ser buscar la verdadera y efectiva aplicación de las leyes. En los casos en que la ley misma contenga los necesarios resortes para su aplicación o en que su inteligencia no requiera la ayuda de un reglamento, la facultad que concede el No. 15 del Art. 78 no tiene por que ejercitarse.

Llenar los vacíos, facilitar el cumplimiento de la voluntad del legislador, dictar las reglas convenientes para que sea realizada en toda su extensión, ésa y no otra es la facultad reglamentaria, que exige una fidelidad completa en quien la ejerce al consultar el espíritu de las disposiciones legales que se quieren aclarar, procurando su mejor inteligencia y eficacia.

La atribución reglamentaria del Poder Ejecutivo en materia impositiva es muy delicada, por cuanto puede llevar fácilmente a una peligrosa extralimitación de funciones, que anule o varíe la obra del cuerpo legislativo. Situación que nuestro legislador Constituyente previó en el Art. 80, que dice:

""Art. 80. - Todos los Decretos, Órdenes y Resoluciones que el Poder Ejecutivo emita, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación del Poder Legislativo. -""

Al referirnos al Art. 119 de nuestra Constitución dijimos que en su primera parte establece el principio de legalidad en materia -

tributario. **T**ícanos ahora considerar el otro principio en él enunciado, - que es el fin a que están destinados los productos del impuesto.

La finalidad del impuesto en nuestro sistema tributario es la satisfacción, conforme a los principios supremos de la generalidad e igualdad de los tributos, de las necesidades ordinarias del Estado, cuya magnitud, por efecto de la evolución social, tiende constantemente a crecer.

Se sostiene que, atendiendo a la finalidad de los impuestos, éstos se pueden dividir en cuatro grupos:

1o.) Impuestos con finalidad exclusivamente fiscal, que son aquellos cuyo objeto exclusivo es el de obtener recursos para costear los gastos públicos;

2o.) Impuestos con finalidad fiscal y finalidad extrafiscal, que son aquellos que a la vez que sirven para obtener recursos contribuyen al logro de otros propósitos, por lo general de orden económico, social, moral o cultural;

3o.) Impuestos con finalidad exclusivamente extrafiscal, cuyo fin exclusivo es favorecer determinada actividad sabiendo de antemano que no se percibirá ningún ingreso; y

4o.) Impuestos con finalidad fiscal cuyo producto está afecto a un determinado fin. En la actualidad esta clase de impuesto no existe en nuestro medio, aunque este fin contribuya a la satisfacción de una necesidad de carácter colectivo que el Estado tenga que realizar; anteriormente existían en El Salvador varios impuestos destinados a satisfacer necesidades específicas de carácter colectivo, como eran los va-

rios impuestos con que se constituía el fondo de caminos, los cuales fueron derogados por la Ley de Vialidad decretada en 1925.

Expuesta la anterior clasificación, que se basa en los fines de los impuestos, cabe preguntarnos si en nuestro medio y de conformidad al Art. 119 de nuestra Constitución, pueden existir impuestos con finalidad fiscal y finalidad extrafiscal e impuestos con finalidad exclusivamente extra-fiscal.

Soy del criterio que la disposición constitucional citada, ha querido sentar el principio de que el destino del producto derivado de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, debe ser la satisfacción de los gastos que ocasionan los servicios públicos, pero ello no impide al Estado a emplear los impuestos, tasas y demás contribuciones como instrumento para el logro de determinados fines independientes de la recaudación de fondos, fines que como antes expusimos pueden ser de orden económico, social, moral o cultural.

Los recursos económicos de que dispone el Estado salvadoreño para cumplir sus fines, son los que indica el Art. 118 de la Constitución, que dice:

""Art. 118. - FORMAN LA HACIENDA PUBLICA:

- 10.) Sus fondos y valores líquidos;
- 20.) Sus créditos activos;
- 30.) Sus bienes muebles y raíces;
- 40.) Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro

título le correspondan.

Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados. -" " " " " " " " " " " "

Los fondos y valores líquidos son las cantidades de dinero que se encuentran en Caja Servicio de Tesorería.

Los créditos activos están constituidos por el conjunto de obligaciones a favor del Estado, como impuestos por cobrar, rentas devengadas por percibir, inversiones a corto plazo, intereses devengados por cobrar, préstamos a instituciones autónomas.

Los bienes muebles y raíces de la Hacienda Pública son los que pertenecen al Estado, como ser construcciones accesorias y permanentes en bienes fiscales, construcciones en proceso, bienes muebles en proceso de fabricación y bienes muebles en proceso de investigación.

Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones no son más que obligaciones a favor del Estado, forman parte de los créditos activos, pero se mencionan en numeral aparte por su especial importancia dentro de la Hacienda Pública y para poder contabilizarlos en forma especial para efectos presupuestarios.

La parte final del No. 4 comprende aquellos derechos de que puede llegar a ser titular el Estado, como los de herencia y legado.

En el inciso último, el Art. 118 establece las obligaciones que pueden afectar a la Hacienda Pública.

Deudas reconocidas son las obligaciones que el Estado ha

contraído a través de empréstitos, ya sean a corto o largo plazo.

Estas deudas pueden ser externas o internas, y en ambos casos pueden ser contraídas directamente por el Gobierno Central o simplemente garantizadas por él.

La deuda pública externa directa del Gobierno Central está constituida por los saldos de las obligaciones a favor de entes extranjeros o internacionales, que han otorgado préstamos a largo plazo para financiar la construcción de caminos, obras aeroportuarias, carreteras, grupos escolares, puestos y unidades de salud, etc.

La deuda externa garantizada está constituida por obligaciones contraídas por entidades autónomas, a quienes avala el Gobierno Central, con organismos internacionales. Tales son las deudas contraídas por la Comisión Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL), por la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA), por la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA), y por la Financiera Nacional de la Vivienda.

La deuda interna del Gobierno Central la constituyen los bonos por él emitidos y colocados en el mercado. La emisión de estos bonos obedece siempre a urgente necesidad de fondos por parte del Estado para costear obras que no pueden diferirse; y son amortizados a plazo determinado. Ejemplos son los bonos para la rehabilitación y desarrollo del Valle de la Esperanza, los bonos de Tesorería, etc.

La deuda interna garantizada la constituyen las obligaciones provenientes de bonos emitidos por entidades autónomas con la garantía del Gobierno Central. Tales son los emitidos por la CEL, CEPA,

ANTEL e INSAFI.

Las deudas que tiene origen en los gastos públicos debidamente autorizados, son las que se originan de la ejecución del Presupuesto de la Nación y la constituyen las erogaciones que el Estado tiene que hacer en cada ejercicio fiscal para costear la adquisición de bienes y remunerar los servicios personales y no personales.

Para concluir esta primera parte de mi trabajo, creo conveniente aclarar que el término "contribuciones" que aparece en los Arts. 118 No. 4o., 119 y 47 No. 15 de nuestra Constitución, no ha sido empleado en la acepción técnica que ya hemos expuesto, sino en una acepción más amplia, de tipo genérico, según la cual abarca a impuesto, al derecho y a la contribución propiamente dicha, o sea a todas las clases de exacciones que el Estado puede imponer a los habitantes para procurarse fondos.

Del análisis general hecho sobre las disposiciones constitucionales en materia impositiva, y partiendo del Art. 119, concluimos que única y exclusivamente compete a la Asamblea Legislativa la imposición de todo tipo de exacciones y que ello implica al propio tiempo la exigencia de que sólo mediante una ley debe determinarse el hecho generador de la exacción, su cuantía y el procedimiento para su determinación y percepción. Y si esto es así, tenemos una conclusión más: la de que en nuestro medio no se observan plenamente los principios constitucionales, desde el momento que en muchos casos son autoridades administrativas, a través de simples reglamentos, las que tienen establecido el monto del impuesto, tasa o contribución, así como el procedimiento para su determi-

nación y percepción, lo que en otros términos significa una clara violación a nuestra Carta Magna, que impone la obligación de revisar integralmente y rectificar la legislación secundaria. Tal es el caso del Impuesto por Desalmacenamiento de Aguardiente. - A. E. No. 1227 . D. C. 21 de Diciembre de 1967. -

C A P I T U L O II

EJERCICIO DE IMPOSICION

OBLIGACION A DECLARAR

PLAZO PARA DECLARAR

FORMULARIO DE DECLARACION

PRESENTACION DE LA DECLARACION

Luego de la somera exposición sobre la justificación de la potestad del Estado para exigir a los ciudadanos concurrir con su esfuerzo al gasto público, sobre los fundamentos generales de los impuestos, sobre las formas en que aparecieron y han evolucionado en nuestro medio los impuestos de renta y vialidad, y sobre los principios constitucionales relativos a la materia tributaria, paso a tratar el tema propio de este trabajo; que comprende, por una parte, desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta o de vialidad Serie "A" hasta el momento en que la Dirección General de Contribuciones Directas se pronuncia sobre si tal declaración es conforme o no con la capacidad contributiva del sujeto del impuesto; y por otra, la defensa del contribuyente, constituida por los medios que la ley le concede para impugnar las resoluciones que a su juicio no están arregladas a derecho, medios que no son otros que los recursos establecidos por la misma.

""Art. 32.- El ejercicio de imposición es de un año y comienza el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre.

En atención a la naturaleza de los negocios del contribuyente, la Dirección General de Contribuciones Directas podrá autorizarlo para llevar un ejercicio de imposición anual - comprendido en fechas diferentes a las establecidas en el inciso anterior, siempre que el interesado contabilice en debida forma todos o la mayor parte de sus negocios.

Para los efectos de esta ley la renta se considera ganada a la media noche del día en que termine el ejercicio de

imposición correspondiente.

De conformidad al artículo transcrito, los ejercicios de imposición del impuesto sobre la renta son de dos clases: el corriente u ordinario y el especial. El primero lo establece el primer inciso y constituye la regla general, en tanto que el ejercicio especial lo estatuye el inciso segundo y viene a ser una especie de excepción en beneficio del contribuyente, toda vez que requiere previa autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas, que para otorgarla debe constatar los requisitos que el mismo inciso señala.

Ambos ejercicios tienen de común el de ser por anualidades completas y se diferencian en que mientras el ordinario sigue al año calendario, al especial hay que señalarle fechas de inicio y terminación.

La autorización para el ejercicio especial presupone solicitud de parte interesada, de donde resulta que la Dirección General ha de empezar por examinar si tal solicitud reúne los necesarios requisitos de forma y por comprobar si el solicitante contabiliza todos o la mayor parte de sus negocios dentro del ejercicio económico a que desea acomodar su ejercicio de imposición, siendo esto lo que la ley quiere significar cuando señala que es condición necesaria que el interesado contabilice en debida forma todos o la mayor parte de sus negocios. Establecidos tales extremos, la Dirección General dicta resolución autorizando tal clase de ejercicio, señalando las fechas en que ha de comenzar y de terminar y previniendo al interesado que los impuestos que gravan los ingresos percibidos en los períodos de imposición resultantes de la autorización del ejercicio especial, ha de ser computados de conformidad al Art. 33 de

la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo que significa que los impuestos que gravan los ingresos de los períodos anteriores a la fecha de inicio del ejercicio especial, habrán de computarse en forma proporcional.

Aclaremos lo anterior con un ejemplo. Se crea la Sociedad X y obtiene existencia legal el día cinco de julio de 1967, estableciéndose en sus estatutos que el ejercicio económico será del primero de abril de un año al treinta y uno de marzo del siguiente; la Sociedad tendría que solicitar a la Dirección General un período especial que coincida con esas fechas, porque de conformidad al Art. 43 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta el ejercicio contable de cada contribuyente debe establecerse dentro de las mismas fechas del ejercicio de imposición a fin de que concilien los ejercicios económicos e impositivos. Al conceder la autorización, la Dirección General prevendría a la sociedad que el impuesto que grave los ingresos percibidos en los períodos comprendidos del cinco de julio al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, y del primero de enero al treinta y uno de marzo de mil novecientos sesenta y ocho, han de ser computados de conformidad al Art. 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El inciso tercero del artículo comentado establece cuando es que se considera ganada la renta y dice: "Para los efectos de esta Ley, la renta se considera ganada a la media noche del día en que termine el ejercicio de imposición correspondiente. -""

Este inciso nos da a entender que para la ley la renta no se obtiene día por día como en realidad sucede, sino que por una ficción la renta se ha percibido a la medianoche del día en que termina

el ejercicio; si este es ordinario, será a la medianoche del día treinta y uno de diciembre, y si es especial será a la medianoche del día en que termine. En el ejemplo anterior será a la medianoche del treinta y uno de marzo de cada año.

La Ley de Impuesto de Vialidad en relación a la Serie - "A" grava el capital poseído por el contribuyente al treinta y uno de diciembre de cada año, y si el contribuyente ha solicitado y obtiene ejercicio especial, el impuesto gravará el capital poseído el último día del ejercicio.

A continuación expondré varios casos que se presentan en la práctica, en relación con el artículo comentado:

Con frecuencia sucede que a la Dirección General de Contribuciones Directas se solicitan ejercicios especiales de imposición sin que las solicitudes en muchos casos reúnan los requisitos de forma ya porque son hechas en papel que no es del sello correspondiente, ya porque si se trata de una sociedad no se comprueba la existencia legal de ésta o no se comprueba que la persona que solicita es el representante legal y si está facultada para procurar por otro; y se ha dado hasta el caso de que en la solicitud no aparece el nombre de la persona peticionaria. Como consecuencia de todas estas informalidades la Dirección General de Contribuciones Directas dicta esta resolución: "Viniendo en forma se proveerá", o previene al solicitante que compruebe los extremos señalados anteriormente. En la mayor parte de los casos ~~stados~~ los contribuyentes han sido asesorados por personas que creen conocer de estas cosas, que creen conocer de Derecho sin ser abogados; pero siendo la realidad que desco-

ocurre la ley, y que aun teniéndola a mano son incapaces para interpretarla correctamente, dirigen mal al contribuyente y por eso es corriente ver que éste no cumple las prevenciones, no llene esos vacíos de su solicitud, y vuelve a la carga con nuevos escritos en los mismos términos, resultando al final de cuentas que no obtiene la autorización. Pero los problemas del contribuyente creados por el mal asesoramiento no terminan aquí, ya que sucede que el mal asesor, quien a la vez lleva la contabilidad, por regla general, comienza a operar como si el ejercicio especial estuviera autorizado, hace los ajustes contables y presenta la declaración de la Sociedad a la fecha en que debió terminar el ejercicio especial, que no ha sido autorizado; la Dirección General obliga al contribuyente a declarar del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año y como éste no lo hace así, en primer lugar lo sanciona por hacer uso de un ejercicio especial sin estar autorizado para ello, no le toma en cuenta las declaraciones presentadas, le determina el impuesto por los ingresos percibidos al treinta y uno de diciembre de cada año y le impone multas por falta de declaración.

Con relación al inciso tercero que dice que la renta se considera ganada a la medianoche del día en que termina el ejercicio de imposición correspondiente, se ha presentado el siguiente caso: muchas empresas que estaban gozando de los beneficios de la ley de Fomento Industrial -los cuales terminaron, por ejemplo, el veinticinco de julio de mil novecientos sesenta y siete- al presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta por los ingresos percibidos del primero de enero al treinta y uno de diciembre del año mencionado, excluyeron los ingresos per-

ciados en el período comprendido del primero de enero al veinticinco de julio, manifestando que en tal período no tienen obligación de tributar porque de conformidad a la Ley de Fomento Industrial estos ingresos estaban exentos del impuesto sobre la renta. La Dirección General de Contribuciones Directas estimó que tales empresas estaban en la obligación de tributar por todos los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, argumentando en la siguiente forma: que si bien es cierto que la Sociedad X estaba amparada por la Ley de Fomento Industrial y que los beneficios que le otorgaba, entre ellos la exención del pago del impuesto sobre la renta, concluirían el veinticinco de julio de mil novecientos sesenta y siete, de conformidad al inciso tercero del Art. 32, esta sociedad no había percibido renta en ese período sino que toda la renta del ejercicio comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, había sido percibida a la medianoche del treinta y uno de diciembre citado.

""Art. 49.- Todo el que conforme a esta Ley sea sujeto del impuesto, esté registrado o no lo esté, queda obligado a presentar una declaración jurada de su renta en el formulario redactado por la Dirección General de Contribuciones Directas.

Las personas naturales domiciliadas en el país que obtengan hasta una renta bruta de cinco mil colones en el ejercicio de imposición respectivo, estarán exentas de hacer la declaración a que se refiere el inciso anterior, sin per-

juicio de lo dispuesto en el artículo 50 de esta Ley. -"""

Este artículo establece en forma general quienes son los obligados a declarar, al decir que todo el que conforme a la Ley sea sujeto del impuesto, esté registrado o no lo esté, queda obligado a presentar una declaración jurada...

Ahora nos preguntamos ¿quiénes son sujetos del impuesto y en consecuencia tienen obligación de declarar? Para ello nos remitimos al artículo primero de la Ley, que nos hace una enumeración de los sujetos del impuesto.

1) las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador.

2) las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país.

3) las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en el Salvador.

4) las personas jurídicas nacionales, y las extranjeras domiciliadas o no en el país.

Continúa el artículo diciendo "esté registrado o no lo esté". La Dirección General de Contribuciones Directas lleva un registro de las personas obligadas a declarar, pero el hecho de no estar registrado, no releva de la obligación de presentar la declaración, siempre que la persona se encuentre en la situación prevista por la Ley para considerarla sujeto del impuesto; debe tenerse en cuenta que el hecho que una persona no tenga capacidad contributiva en un determinado ejercicio no la releva de la obligación de presentar la declaración, encontrándose obligada

a ello aunque en ésta no se compute impuesto.

Los sujetos del impuesto deben presentar declaración jurada.

El señor Barros Errázuriz refiriéndose al juramento dice:

"Juramento es el acto en que se invoca a Dios como testigo de la verdad de lo que se asevera o promete. El juramento tiene un carácter meramente religioso, que supone en el que lo presta la creencia en Dios a quien invoca como testigo."""(1)

Siguiendo la definición de juramento antes transcrita, podemos decir que declaración jurada de impuesto sobre la renta y de viabilidad Serie "A", es la manifestación que quien está obligado a formularlas hace al Fisco de los ingresos que ha obtenido en un ejercicio o período de imposición, de las deducciones a que tiene derecho, de la renta imponible y del impuesto a pagar; y de su activo y pasivo al final de cada ejercicio, del capital imponible y del impuesto a pagar, invocando a Dios como testigo de la verdad de lo que asevera.

El inciso segundo del Art. 49 establece la regla de que no están obligados a presentar declaración de impuesto sobre la renta las personas naturales domiciliadas en el país que obtengan hasta una renta bruta de CINCO MIL COLONES en el ejercicio de imposición respectivo. Debe ponerse atención a este inciso, el cual nos habla de renta bruta y cuyo concepto lo encontramos en el Art. 7 de la Ley que dice:

""Art. 7. - La renta bruta se determina sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingreso incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o

(1) A. Barros Errázuriz: Curso de Derecho Civil, Pág. 374

compensaciones por servicios personales; y los provenientes del ejercicio de profesiones u oficios; actividades agrícolas, industriales y comerciales, alquileres, intereses, dividendos o participaciones ; compra-ventas, permutas, o transacciones de cualquier clase y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen. -"""

Digo que ha de ponerse atención al inciso 2o. del Art. 49 por que del concepto de renta bruta que nos da el Art. 7, como constituida por la suma total de ingresos, muchas personas sacan la conclusión de que la obligación nace del hecho de tener capacidad contributiva o sea de tener obligación de tributar, lo que no es cierto, ya que la obligación de declarar es independiente de la obligación de tributar; y así una persona que obtiene una renta bruta superior a los \$ 5.000.00 puede no estar obligada a tributar si las deducciones a que tiene derecho hacen que su renta imponible no cause impuesto.

Concluye el inciso diciendo: " sin perjuicio a lo dispuesto en el Art. 50 de esta ley", lo que nos indica que la regla general que establece este inciso tiene sus excepciones y que estas excepciones las establece el Art. 50 que a continuación comentamos:

""Art. 50. - También está obligado a declarar:

- 1) Todo el que obtenga una renta bruta en el ejercicio de imposición correspondiente, que exceda a la cuantía que señala el reglamento;*
- 2) Todo el que estuviere obligado a llevar contabilidad formal;*

- 3) *Toda sociedad, cualquiera que sea la cuantía de su renta; aun cuando no esté obligada al pago del impuesto. La declaración detallará, en la extensión que determine el Reglamento, la distribución de sus utilidades y el nombre y domicilio de los socios;*
- 4) *Todo aquel a quien se le hubiere retenido el impuesto ya sea total o parcialmente; excepto las personas a quienes se les hubiere retenido el impuesto de conformidad con el Art. 76;*
- 5) *Todo el que hubiere declarado dentro de la vigencia de esta Ley. Sin embargo, cuando existieren circunstancias que induzieren a juicio de la Dirección General, desaparecer la presunción de ser sujeto del impuesto obligado a declarar de conformidad a este numeral, la citada oficina podrá de oficio o a solicitud del interesado, relevarlo de dicha obligación;*
- 6) *Todo el que estuviere obligado a presentar declaración de impuesto de vitalidad, Serie "A", de acuerdo con la Ley respectiva;*
- 7) *Todo el que para ello sea requerido por la Dirección General de Contribuciones Directas; tendrá efecto de requerimiento la remisión de formularios de declaración; y*
- 8) *El que haya actuado como representante de conjuntos artísticos, deportivos y similares, al celebrar los con-*

tratos correspondientes. - " " " " " "

Este artículo nos indica que no obstante que una persona domiciliada en el país obtenga una renta bruta menor o hasta de CINCO MIL COLONES, está en la obligación de declarar por las razones en él expuestas.

El numeral primero no tiene aplicación ya que en el Reglamento no existe disposición que nos señale la cuantía.

Como el numeral segundo nos habla de que está obligado a declarar todo aquel que está obligado a llevar contabilidad formal, cabe preguntar ¿ quiénes son los obligados a llevar contabilidad formal? Para contestar la pregunta nos remitimos al Art. 42 de la Ley de Papel Sellado que dice:

" " " " Art. 42. - Todo comerciante o casa de negocios cuyo activo sea mayor de VEINTICINCO MIL COLONES (¢25.000.00). debe llevar contabilidad y los Libros Diario, Mayor, Caja, e Inventario y Balance, debidamente legalizados en el papel sellado correspondiente o timbres de conformidad a lo prescrito en el Art. 43 de esta Ley.

Los propietarios de montepios y casas de préstamos, tienen obligación de llevar, además de los libros mencionados en el inciso anterior, un libro de prendas y un libro de remates.

Las farmacias llevarán además de los libros indicados en el inciso primero de este artículo un libro de recetas; y las sociedades o compañías obligadas, llevarán también

el libro de actas a que se refiere el Art. 18 del Código de Comercio. -"''''''''

El numeral tercero obliga a toda sociedad, de cualquier especie que sea, aunque no esté obligado al pago del impuesto.

El numeral cuarto obliga a declarar a toda persona a quien se le hubiere retenido el impuesto ya sea total o parcialmente. De conformidad a la Ley de Impuesto sobre la Renta se le retiene impuesto a las personas siguientes:

- a) Todo individuo que desempeñe un servicio de carácter permanente, cuyo pago sea mayor de quinientos setenta y cinco colones mensuales;*
- b) Las personas que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo que reciban ingresos de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país.*
- c) Las personas naturales que hayan estado físicamente - presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de treinta días, que reciban ingresos de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país.*
- d) Los fideicomisos o sucesiones que se consideren no domiciliados en la República, que reciban ingresos de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país.*
- e) Los conjuntos deportivos, artísticos o similares por ingreso obtenido en El Salvador.*

- f) *Las personas naturales o jurídicas que reciban premios ganancias procedentes de loterías, rifas, sorteos o juegos de habilidad, cuando el monto de cada premio o ganancia exceda de QUINIENTOS COLONES.*
- g) *Las personas que por requerimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas, se les haya retenido en concepto de impuestos, recargos, intereses y multas que adeuden.*

El numeral quinto obliga a declarar a toda persona que por cualquier motivo ha declarado aunque carezca de capacidad contributiva, y está obligación persistirá mientras la Dirección General de Contribuciones Directas no la releve de dicha obligación, lo cual puede hacerlo a petición de parte o de oficio.

El numeral sexto obliga a presentar declaración de impuesto sobre la renta, a toda persona que esté en la obligación de presentar Declaración de Impuesto de Vialidad Serie "A", estas personas de conformidad a la Ley de Vialidad son aquellas cuyo activo es mayor de veinticinco mil colones.

El numeral séptimo obliga a declarar a todas aquellas personas que hayan sido requeridas por la Dirección General de Contribuciones Directas a presentar declaración. La Dirección General hace estos requerimientos cuando por cualquier medio constata o llega a sospechar que determinada persona tiene capacidad contributiva.

El numeral octavo obliga a declarar a los representantes de conjuntos artísticos, deportivos o similares, por los ingresos que

hayan obtenido en El Salvador. Anteriormente cuando un conjunto deportivo, artístico o similar obtenía ingresos en El Salvador, la declaración la hacía cada integrante de dicho conjunto por los ingresos que a él le correspondían, lo cual constituía una tarea muy engorrosa, ya que siendo un porcentaje fijo el que pagan estas personas es más práctico gravar el ingreso de estos conjuntos en su totalidad.

""Art. 51.- El contribuyente presentará su declaración en los tres primeros meses del año.

Si no hubiere recibido el formulario de declaración en los meses de enero y febrero deberá solicitarlo a la Dirección General, o a la Delegación Departamental correspondiente, en el mes de marzo, pues la circunstancia de no haberle sido remitido, no lo eximirá de la obligación de declarar. Cuando el ejercicio de imposición del contribuyente no concluya con el año natural, el plazo para presentar la declaración será de tres meses, contados desde la expiración del ejercicio de imposición respectivo.

Cuando, con fundamento en el numeral 7) del artículo anterior la Dirección General requiera la presentación de la declaración, el plazo para hacerlo será el que corresponda de acuerdo con los dos incisos anteriores, a menos que dicha oficina exija que se haga la declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha de notificación del requerimiento.

La renta percibida en lapsos menores de un año, deberá

declararse en el plazo de tres meses siguiente a la fecha en que termine dicho lapso, salvo el caso del artículo siguiente. -"""

El Art. 51 en su primer inciso nos indica que las declaraciones deben presentarse dentro de los tres primeros meses del año, plazo que rige para aquellas personas que llevan ejercicios ordinarios o corrientes, porque para ellas la renta se presume percibida a la medianoche del treinta y uno de diciembre.

Estimo que este plazo de tres meses es excesivo y que muy bien puede reducirse; y que se hace más excesivo cuando, sin haber razón válida, la Asamblea Legislativa, lo amplía, más, generalmente por quince días, y digo que es excesivo porque, por muy engorrosa que sea el formular una declaración nunca lo será tanto como para que en ello se ocupe tanto tiempo.

En la presentación de la declaración se nota el fenómeno de que es en los últimos días del plazo cuando el contribuyente concurre a presentarla, y si además se concede una prórroga, de inmediato se nota que la gran concurrencia se traslada a los últimos días de la prórroga, fenómeno que sólo indica cierta manía nuestra de dejar las cosas para última hora.

El segundo inciso nos hace una advertencia, al decir que el hecho de que un contribuyente no reciba el formulario de declaración no lo exime de la obligación de presentarla y que para ello debe solicitarlo a la Dirección General de Contribuciones Directas o a la Delegación Departamental. -

El inciso tercero se refiere a los ejercicios especiales de imposición. Por ejemplo: un contribuyente ha sido autorizado para llevar un ejercicio especial de imposición que comienza el primero de abril de un año y termina el treinta y uno de marzo del siguiente, caso en el cual la declaración debe ser presentada dentro de los tres meses siguientes al treinta y uno de marzo, o sea hasta el último día del mes de junio siguiente.

El inciso cuarto se refiere al hecho de que un contribuyente no presente sus declaraciones de impuesto sobre la renta y de vitalidad Serie "A" y la Dirección General de Contribuciones Directas lo requiere para ello, enviándole los formularios, caso en el cual el contribuyente está obligado a presentarlas de conformidad al inciso 1o. a no ser que la Dirección General le exija que lo haga dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la notificación del requerimiento. Hago la observación de que cuando en este inciso se expresa que el requerimiento implica la obligación de presentar la declaración en el plazo que señalan los dos incisos anteriores, el legislador incurrió en un doble error, pues por una parte el inciso 2o. no hace referencia a plazo alguno, y el inciso tercero se refiere a personas que ya están calificadas como contribuyentes, al grado que hasta tienen concedido un ejercicio especial, razón por la que no puede referirse a ellas, el requerimiento, toda vez que éste solo se hace a quienes se le supone capacidad contributiva y no cumplen la obligación de declarar.

Sostengo, pues, que el único plazo a que el legislador hubo de referirse es el del inciso 1o., como ya lo expresé .

El inciso quinto nos habla de la renta percibida en lapsos menores de un año. Al hablar de los ejercicios especiales de imposición dijimos: que la Dirección General de Contribuciones Directas previene al contribuyente que el impuesto causado por los ingresos percibidos en los períodos de imposición que resultaren como consecuencia de ejercicio especial, deberían computarse de conformidad al Art. 55. Es a estos períodos, resultantes del cambio de ejercicio, a los que se refiere el inciso comentado. Por ejemplo: una sociedad lleva ejercicio de conformidad al año natural, solicita a la Dirección General de Contribuciones llevar ejercicio especial a comenzar el primero de abril de un año y termina el treinta y uno de marzo del año siguiente; si es autorizado tiene que presentar declaración por los ingresos percibidos en el lapso comprendido del primero de enero al treinta y uno de marzo, y estos ingresos deberán declararse dentro de los tres meses siguientes al treinta y uno de marzo.

""Art. 51. 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 legales de ella, deberán presentar la declaración de las rentas percibidas por la sucesión. Pero si una sucesión principia en un año y concluye en el siguiente, los representantes deberán presentar una declaración por los ingresos obtenidos hasta el 31 de diciembre y otra, por los percibidos en

los meses del año siguiente. -"

La declaración o declaración o declaraciones correspondientes deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aceptación de herencia respectiva. -"

Este artículo nos indica la forma en que deben declararse los ingresos de una persona que fallece; expondremos a continuación un ejemplo que comienza con la muerte del contribuyente y termina en el momento en que los patrimonios del causante y del heredero se confunden.

El contribuyente X muere el treinta de noviembre de mil novecientos sesenta y siete, el representante legal de la sucesión que es el heredero o herederos de conformidad al Art. 1078 C., que dice: "Los asignatarios a título universal, con cualesquiera palabras que se les llame, y aunque en el testamento se les califique de legatarios, son herederos: representan la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles", están obligados a presentar la declaración por los ingresos percibidos por el causante en el período comprendido del primero de enero al treinta de noviembre de mil novecientos sesenta y siete, -dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión o sea, dentro de los tres meses siguientes al treinta de noviembre, que fué la fecha de la muerte del contribuyente, porque de conformidad al Art. 956 del Código Civil: "La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio; salvo los casos expresamente exceptuados. -"

Muerto el contribuyente nace un nuevo sujeto para la Ley

de Impuesto sobre la Renta, que es la sucesión.

Este nuevo sujeto de la ley tendrá vida hasta que la herencia del causante es aceptada, siguiendo el ejemplo anterior, la sucesión comienza a ser sujeto de la Ley de Impuesto sobre la Renta el primero de diciembre de mil novecientos sesenta y siete y suponiendo que la herencia es aceptada el día quince de enero de mil novecientos sesenta y ocho, la sucesión ha tenido existencia, del primero de noviembre de mil novecientos sesenta y siete al quince de enero de mil novecientos sesenta y ocho. ¿Cómo deben declararse los ingresos percibidos por la sucesión? Tal como nos indica el inciso segundo, el heredero o herederos deben presentar una declaración por los ingresos percibidos en el período comprendido del primero de noviembre al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, y otra por los ingresos percibidos en el período comprendido del primero al quince de enero de mil novecientos sesenta y ocho, y el plazo para presentarlas será de tres meses contados para la primera, a partir del treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete, y para la segunda de tres meses, a partir del quince de enero de mil novecientos sesenta y ocho.

También en este caso la sucesión debe presentar declaración de impuesto de vitalidad Serie "A" por el capital poseído al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y siete.-

Una vez aceptada la herencia, termina la sucesión de ser sujeto de Impuesto sobre la Renta y los herederos deben incluir en su renta la parte que les corresponde del haber sucesoral.

""Art. 53. El formulario deberá contestarse en los pun

pertinentes, firmarse y devolverse en el plazo que señala la ley. Se deberán agregar los documentos necesarios para comprobar las deducciones y descuentos a que se refieren los literales a) y g) del Artículo 27 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad formal de carácter permanente, deberán acompañar al formulario el estado de pérdidas y ganancias y el balance general correspondiente al período a que se refiere la declaración, los cuales deberán ser formulados, para los efectos de este artículo, de acuerdo con las normas señaladas por el Reglamento. -"""

La declaración ha de presentarse en los formularios redactados por la Dirección General de Contribuciones Directas. Esta envía todos los años a las personas calificadas como contribuyentes, los formularios para que hagan sus declaraciones en la forma que establece el artículo citado y el respectivo Reglamento.

En la práctica se ha observado que muchas personas por a ó b motivos no reciben el formulario y creen que por el hecho de no recibirlo, no están obligadas a declarar; esta creencia errónea trae como consecuencia graves problemas al contribuyente y lo aconsejable en este caso: es acudir a la Dirección General de Contribuciones Directas, a solicitar los formularios cuando ha transcurrido el tiempo prudencial y éstos no han llegado, tal como lo establece el inciso segundo del Art. 51, que dice:

""""Si no hubiere recibido el formulario de declaración

en los meses de enero y febrero deberá solicitarlo a la Dirección General o a la Delegación Departamental correspondiente, en el mes de marzo, pues la circunstancia de no haberle sido remitido, no lo eximirá de la obligación de declarar. -"""

También sucede que personas que han dejado de ser sujetos del impuesto sobre la renta o de la vialidad Serie "A" y que la Dirección General de Contribuciones Directas las ha relevado de la obligación de presentar las declaraciones, continúan recibiendo los formularios de declaración; en este caso, si se tiene la certeza que no se debe declarar, aunque llegue el formulario no hay que hacerlo, pero si se duda de ello lo aconsejable es consultar a la Dirección General de Contribuciones Directas, sobre si se está o no obligado a presentar las declaraciones.

""Art. 54.- Las personas obligadas a declarar de conformidad con esta ley deberán presentar sus declaraciones en la Delegación Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas más cercana a su domicilio. Sin embargo, estas personas podrán, en casos de residencia accidental, presentar la declaración a otra Delegación Departamental distinta de la indicada.

Las personas que tengan obligación de declarar y que no sean domiciliadas en el país, presentarán sus declaraciones en la Delegación Departamental de San Salvador."""

La presentación de la declaración es el acto material por medio del cual el contribuyente, o el representante de éste, entrega los

formularios que la contienen a la Delegación que expresa el artículo.

En la práctica, el contribuyente, de cualquier domicilio que sea, puede presentar su declaración en cualquier Delegación Departamental, toda vez que la "residencia accidental" a que se refiere la disposición se traduce en esa facultad.

Al ser presentados los formularios que contienen la declaración el Delegado Departamental la revisará para cerciorarse de que todos los requisitos de forma han sido llenados y de que el cómputo del impuesto es correcto, con base en el Art. 34 del Reglamento de la ley de la materia.

Anteriormente, en la Dirección General de Contribuciones Directas se acostumbraba, principalmente en los días de mayor afluencia de declarantes y en la imposibilidad de que el Delegado Departamental revisara las declaraciones presentadas, designar un número de peritos para que revisara las declaraciones antes de ser presentadas, los cuales lo hacían, por regla general, a toda prisa, porque el número de contribuyentes era demasiado y como consecuencia de ello la revisión no era una garantía para decir que se estaba cumpliendo con lo establecido en el Art. 34 del Reglamento. En la actualidad los formularios que contienen la declaración son presentados en la Delegación Departamental, al contribuyente se le entrega el recibo y con posterioridad, si la declaración está incorrecta, éste es citado para que la enmiende.

Si los formularios que contienen la declaración, llenan los requisitos de forma y el impuesto está correctamente computado, en relación con la renta imponible y el capital imponible declarado, la Dirección General emite el Mandamiento de Ingreso respectivo, el cual deb ser pagado

en la Colecturía de Impuestos Directos de conformidad al Art. 74 de la ley, pero puede ser pagado también en los Bancos previamente autorizados por acuerdo de la autoridad respectiva.

En relación al inciso segundo del artículo comentado, el problema que surge es el de determinar qué personas se consideran domiciliadas en el país para los efectos de la presentación de la declaración; y para ello aplicaremos en primer término las reglas establecidas en el Código Civil y subsidiariamente las establecidas en el Art. 34 de la Ley de Impuesto sobre la renta.

Problema adicional que se presenta al contribuyente es el de si puede o no modificar su declaración cuando ya la ha presentado, sea porque ha omitido ingresos o ha declarado ingresos que no ha percibido tratándose del impuesto sobre la renta, sea porque ha declarado más activo que el que en realidad posee o ha omitido declarar parte de sus bienes tratándose del impuesto de vitalidad Serie "A".

La solución al problema dependerá del momento en que solicite a la Dirección General la modificación o ampliación de la declaración, solicitud que deberá hacer por escrito en papel sellado de treinta centavos foja y en que permemorizará los motivos que pueda invocar. Veamos tales casos:

1) Si la ampliación o modificación se solicita dentro del - plazo para declarar, se resuelve siempre admitiéndola y la tramitación se hace consideradas las declaraciones originales y la modificación.

2) Si la ampliación se pide pasado el término para declarar pero dentro del término de pago, también se resuelve admitiéndola, y

pueden ocurrir dos casos:

a) que en la ampliación se compute mayor impuesto que el declarado originalmente, y entonces la Dirección General emitirá un Mandamiento de Ingreso Complementario por la diferencia resultante, si ya hubiere emitido alguno;

b) que en la ampliación se compute menor impuesto que el declarado inicialmente, y entonces la Dirección General anula el Mandamiento de Ingreso que hubiere expedido y emitirá uno nuevo de acuerdo a la modificación.

3) si la ampliación se pide fuera del término de pago y por tanto fuera del término para declarar la Dirección General no dicta resolución admitiendo la modificación pero si ordenando que se fiscalice la declaración, fiscalización que puede conducir a los mismos dos casos señalados en el número anterior, con las siguientes modalidades:

a) si no se determinan otros ingresos que los señalados en la declaración y modificación, se emite el Mandamiento de Ingreso Complementario sin imponerse multa, por evasión de impuesto en atención a la buena fe del contribuyente; pero si la fiscalización arroja otros ingresos no computados en la declaración y modificación subsiguiente, a más del impuesto total se le impone la multa respectiva; y

b) si se establece que se computó mayor impuesto que el que se debió pagar, en la tasación que se verifique se ordena la devolución del excedente.

4) si la modificación se pide fuera del término de 5 años que el Art. 67 concede a la Dirección General para tasar cuotas

originales y complementarias, la solicitud se declara sin lugar porque no teniendo ya la Dirección la facultad de fiscalizar la declaración, por haber prescrito de conformidad al mismo artículo, no está en condiciones de constatar las razones alegadas.

Queda por aclarar que toda modificación que en principio se acuerde, está sujeta a fiscalización subsiguiente al igual que lo está absolutamente toda declaración.

Las soluciones que aquí señalo a los diferentes casos, no resultan de disposiciones expresas de la ley ya que esta no las contempla específicamente, sino de aplicar el principio de equidad y el criterio lógico que conforman la legislación vigente. -

C A P I T U L O III

COMPROBACION DE LAS DECLARACIONES

TASACION ORIGINAL

TASACION COMPLEMENTARIA

PRESCRIPCION

Después de haber estudiado los sujetos del impuesto, el plazo para declarar y la presentación de la declaración, tócame concluir esta parte del trabajo indicando los medios de que se vale la Dirección General de Contribuciones Directas, para determinar la renta imponible y el capital imponible del contribuyente en cada ejercicio o período fiscal.

""Art. 64. - Las bases para la determinación de la renta por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas serán:

- a) La declaración del contribuyente;*
- b) El cálculo de la renta que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial;*
- c) Los datos suministrados por la Sección de Información; y*
- d) Los indicios que la ley permite. """"*

El Art. 64. nos habla de las bases para determinar la renta, las cuales también se aplican para determinar el capital de las personas obligadas a tributar, o sea para la determinación del impuesto de vitalidad Serie "A".

a) Declaración del contribuyente.

No encontramos en nuestra legislación tributaria concepto alguno de "declaración", por lo que para elaborarlo hemos de recurrir a la acepción gramatical. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, "declaración" es "acción y efecto de declarar o declararse" y "declarar" es "manifestar o explicar lo que está oculto o no se entiende bien" y también "determinar una cosa".

Con tales elementos de juicio podemos decir que la declaración

del contribuyente es una manifestación o explicación que hace al Fisco de los elementos necesarios para la determinación del impuesto que le corresponde pagar.

Circunscribiéndose entonces a la materia que nos ocupa, podemos decir que declaración de impuesto sobre la renta es la manifestación que quien está obligado a formularla hace al Fisco de los ingresos que ha obtenido en un ejercicio o período de imposición, de las deducciones a que tiene derecho de conformidad con la ley, de la renta imponible y del impuesto a pagar; y declaración de impuesto de vitalidad Serie "A" es la manifestación que quien está obligado a formularla hace al Fisco de su activo y pasivo al final de cada ejercicio, de su capital imponible y del impuesto a pagar.

Esta declaración ha de darse bajo juramento de que la información que contiene refleja fielmente la capacidad contributiva, y se presume que es exacta mientras la Dirección General no demuestre lo contrario. Con base en ella, en primer término, la Dirección General determina la renta imponible y el capital imponible del contribuyente, para lo cual ha de verificar los datos que contiene y la documentación que se agregue. Por regla general el contribuyente no está obligado a presentar pruebas de las afirmaciones que haga en su declaración, pero por excepción la ley exige comprobación al momento de declarar de ciertos gastos y deducciones especiales, como ser de pagos de primas de seguros, de servicios profesionales relacionados con la salud y del estado civil de padre, de conformidad con los Arts. 31 y 53.

b) Intervención Pericial.

Considero que la redacción de la letra b) del Art. 64 que nos ocupa no es nada feliz. En efecto, no puede ser base para determinar la ren-

ta, el cálculo de esa misma renta. Entiendo que lo que el legislador quiso expresar, es que servirá de base para la determinación, la investigación pericial que se haga por cualquier medio legal.

La intervención de peritos para determinar la capacidad contributiva de las personas puede tener lugar de oficio siempre que la Dirección General lo estime conveniente, o a petición de parte o sea a solicitud del contribuyente; y para tal efecto, la citada Dirección cuenta con un cuerpo de peritos especializados en determinadas ramas como ser contables, agrícolas, etc. Esta intervención está ampliamente regulada en el Art. 63 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que dice:

"La Dirección General contará con un cuerpo de peritos. En cada intervención pericial podrá tomar parte uno o más peritos que la Dirección General designe, y los dictámenes podrán ser ampliados por los mismos peritos o por otros diferentes, a juicio de la mencionada Dirección, cuando encuentre que dichos dictámenes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa tasación, o cuando estime que el dictamen no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la tasación, cuando ocurra intervención pericial, deberá basarse en uno o en varios dictámenes que la Dirección escoja, los que serán transcritos en los pasajes pertinentes para la información del contribuyente."

Los peritos quedan facultados para proceder a la investigación

directa de la renta o a la comprobación de la declarada, pudiendo practicar inspecciones, valúos y toda clase de encuestas acerca de la producción, gastos de explotación y demás datos que puedan ser útiles para la determinación de la renta.

Cuando los peritos encuentren que la contabilidad de un contribuyente no revela su verdadero estado económico o adolece de vacíos que permitan la evasión del impuesto, procederán a determinar la capacidad contributiva del sujeto del impuesto por los medios que determina esta ley.

Los peritos tendrán independencia de criterio en la apreciación y determinación justa de la renta. """"""

Podemos agregar que para la mayor eficiencia de la investigación, en la práctica la Dirección General acostumbra nombrar varios peritos especialistas en la ramas que comprende la investigación, si se trata de determinar la capacidad contributiva de personas o empresas que se dediquen a variadas actividades económicas, por ejemplo, agrícolas, industriales, comerciales, etc.

c) Los datos suministrados por la Sección de Información.

La Dirección General de Contribuciones Directas cuenta con la Sección de Información, que exige la ley en su Art. 57, Sección que constantemente registra todo dato que pueda servir para revelar o determinar la capacidad económica del contribuyente, con miras a la determinación del impuesto.

Los datos que registra la Sección referida pueden provenir: de los avisos e informes que le den las personas obligadas en tal sentido por la ley, de lo que encontramos ejemplos en los Art. 60 inciso último y

65 para citar algunos; de la información que obtenga al hacer uso de la facultad que le confiere el Art. 62; y de la actividad desplegada por sus propios informadores, que tiene destacados o puede destacar para casos concretos.

Los datos que con mayor eficiencia se controlan al presente son los relativos a ingresos provenientes de sueldos, aguinaldos, gratificaciones, bonificaciones, aportes y utilidades de sociedades colectivas, acciones y utilidades de sociedades anónimas, producción del algodón, transacciones de ganado de toda clase con excepción del porcino, producción de alcohol y aguardiente, venta de envases y tapones, movimiento de las oficinas del Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, actividades desarrolladas por extranjeros a quienes se controla mediante la Dirección General de Migración, etc. Toda esta información se traslada a tarjetas especiales individualizadas que se archivan por orden alfabético y que se consultan para evacuar los informes que por escrito le pidan las Secciones Jurídica, Pericial y de Control, cuando el caso lo requiere.

La Sección de Información registra, pues, datos concretos sobre el sujeto del impuesto, al igual que otros que sólo llegan a la categoría de indicios y que por tanto sirven únicamente como base para iniciar la investigación necesaria.

d) Los indicios que la ley permite.

Si la determinación de la renta debe verificarse con base en datos concretos sobre la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, entiendo que los indicios por sí solos no constituyen base para tal determinación, pues vienen a ser no más circunstancias reveladoras de una po-

sible situación económica. En otras palabras: el hecho de que alrededor de una persona o empresa se dé cuanto indicio sea imaginable, no es suficiente para tasarle su impuesto, pues será siempre necesario comprobarle que en un ejercicio impositivo dado percibió una renta determinada.

En consecuencia, estimo que los indicios constituyen solamente hechos o circunstancias significativos que pueden dar base y hacer factible una investigación sobre la capacidad económica de un sujeto dado.

Pienso que el razonamiento anterior es verdadero independientemente de considerar el indicio como principio de prueba o como prueba semi-plena, pues que la capacidad económica de una persona debe ser establecida plenamente para que le pueda ser tasado su impuesto. Jamás se podrá tasar un impuesto sobre la renta o de viabilidad Serie "A" sobre una base incierta como lo sería la que da una semiplena prueba y menos aun sobre la que podría dar una prueba presuncional, que es a la mayor categoría a que podría llegar el indicio.

Agrego, en abono del razonamiento apuntado, que al vocablo "determinación" no se le ha dado en la ley una acepción técnica y por ello sólo puede entenderse en su corriente acepción gramatical, que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española significa "acción y efecto de determinar o determinarse" y "determinar" es "fijar los términos de una cosa".

""Art. 56. - Son indicios reveladores de la renta: las cantidades que se gasten en habitaciones, los valores que se importen o exporten, el monto de las ventas del año, el movimiento e incremento de los capitales, el valor del activo fijo y -

circulante, el número de los empleados que se paguen, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto de los intereses que se pagan, y cualquier signo que, prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona."''''

Señalamos en primer término que los indicios reveladores de la renta que indica este artículo son a vía de ejemplo, pues cuando en su parte final dice " y cualquier signo que, prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.", está indicando que esos ejemplos se pueden multiplicar. La importancia de que se consigne en la Ley de Impuesto sobre la Renta una disposición como la presente, estriba en que ella viene a ser una orden para que la oficina tasadora del impuesto no descuide la investigación de la renta en relación a cuanta persona o empresa muestre los signos reveladores que apunta, y que no pueda investigárseles en forma directa. Descuidar esa investigación sería, así, incumplir por mera negligencia la obligación que la ley le impone en beneficio del Fisco.

Habiendo sostenido al comentar la letra d) del Art. 64 que el indicio no es base para determinar el impuesto sino circunstancia que da pauta y hace factible la investigación de la capacidad contributiva de la persona, toca ahora considerar qué criterio debe imperar para estimar hasta dónde los signos reveladores ameritan que se investigue a una persona, y ameritándolo, en qué forma deben ser apreciados. Considero que para ame-

ritar la investigación, el indicio que se da en forma aislada debe ser vehemente, es decir que haga muy verosímil la posibilidad de que la persona a investigar tenga capacidad contributiva o que la tenga en grado superior a la declarada, pues hemos de partir de que toda persona tiene el derecho elemental a no ser perturbada en sus actividades de manera arbitraria. En el caso de que concurrieren varios indicios, admitimos que procede la investigación aun cuando cada indicio en sí no tenga el carácter de vehemencia que exigimos en el caso contrario. -

En mi criterio, tal es la intención del legislador cuando estatuye que el signo debe ser tal que sólo después de apreciado en forma -- prudencial o lógica, nos mueva a concluir que amerita una investigación.

Ahora bien, esta investigación debe ser efectuada en forma exhaustiva y técnicamente para que su resultado sea lo más conforme con la realidad, tanto para beneficio del Fisco como del interesado, pues no arrojando el verdadero resultado sale perjudicado o aquél o éste, y en ambos casos se rompe el principio de equidad, especialmente en el caso de la persona que se ve impelida a realizar infinidad de gestiones para que su tasación llegue al punto correcto.

La falta de una correcta investigación puede conducir a equívocos como los siguientes:

a) Un profesional que se inicia monta su oficina en un local caro, dotándolo de mobiliario de primera calidad y contratando los servicios de una secretaria atractiva, todo ello con objeto de atraer clientela a la mayor brevedad. De buenas a primeras podría considerarse que lo anterior constituye indicios reveladores de gran capacidad contributiva, y si la inves-

tigación se contrae a constatar lo dicho, ocurriría que se cometería una gran injusticia si, para el caso, resulta que el montaje de su oficina lo ha hecho al crédito o por medio de la liberalidad de sus progenitores y que los ingresos no le alcanzan ni para costear el local, que es lo que normalmente ocurre al profesional que se inicia.

b) Una persona que monta una empresa o que amplía la que ya tiene establecida, da a simple vista una impresión de prosperidad que de inmediato le hace aparecer como de gran capacidad contributiva. Sin embargo, pudiera también ocurrir que tal apariencia sólo sea eso, y se cometería gran injusticia si ese indicio fuera el determinante de su renta. En efecto, tratándose de la empresa que se inicia, habrá que considerar la serie de actividades a que el empresario se ve compelido, como ser gastos de propaganda, regalías, etc. que necesariamente significan desembolsos sensibles pero indispensables, los cuales hacen muchas veces que los egresos sean más cuantiosos que los ingresos.

El desarrollo de tales actividades puede producir la impresión de que el empresario percibe fuertes ingresos, lo cual pudiera no ser cierto, ya que toda empresa y especialmente la que se inicia, ha de realizarlas necesariamente con miras a cimentarse y con la esperanza de que tales actividades conducirán a la obtención de ganancias en el futuro. Lo mismo podría ocurrir en la empresa que se amplía.

c) Una empresa que se dedica a la agricultura podría dar indicios de gran prosperidad según sea la extensión de tierra cultivada o el volumen de la producción obtenida; pero también se cometería una injusticia si se consideraran aisladamente esas circunstancias y con base en ellas se

determina su impuesto, puesto que habría que tomar en cuenta previamente un conjunto de factores que inciden en la actividad de la naturaleza, como ser los fenómenos naturales (sequía o exceso de agua lluvia, plagas, etc.), costo de fertilizantes y de insecticidas, valor de la jornada de trabajo en relación con su duración, la fluctuación de la oferta de trabajo, prestaciones sociales al trabajador, costo del flete de materiales y productos, etc.

La misma observación puede hacerse en todo caso en que haya de tomarse en consideración cualquiera de los otros indicios que se presentan, por lo que recalco que el indicio en sí no puede ser base para la determinación de la renta, y que siendo sólo la base que puede justificar una investigación, ésta debe realizarse a conciencia para que su resultado sea cierto y por tanto equitativo.

Una vez determinada la renta o el capital de conformidad a las bases que establece el Art. 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Dirección General de Contribuciones Directas estimará si el contribuyente ha dicho la verdad en sus declaraciones o si por el contrario ha tratado de evadir el impuesto, declarando menores ingresos que los obtenidos o declarando menor capital del poseído; así mismo estimará si son aceptables todas las deducciones y si es aceptable todo el pasivo declarado.

Si el contribuyente no ha declarado o habiendo declarado no se ha computado impuesto y la Dirección General de Contribuciones Directas, al hacer la investigación, estima que se han omitido ingresos o que no proceden las deducciones declaradas y que como consecuencia de ello el contribuyente está en la obligación de pagar impuesto, procede a tasar la cuota original o complementaria de impuesto sobre la renta; así mismo, si estima que

el capital es mayor que el declarado o que el pasivo es menor, tasa cuotas originales o complementarias de impuesto de viabilidad Serie "A".

""Art. 66.- Cuando la declaración no se estimare correcta o cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración, la Dirección General determinará la renta imponible del contribuyente por cualquiera de los medios que esta ley le concede y tasaré el impuesto correspondiente.-""

" Art. 67.- Cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado o el tasado, la Dirección General determinará el impuesto complementario que corresponda.

El derecho establecido en el inciso anterior, así como el definido en el artículo precedente, prescribirá en la forma siguiente: en el caso de existir declaración, a los cinco años; y en el caso contrario, a los diez años; debiendo contarse el plazo, en ambos casos, desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente. Entiéndese por término legal el señalado por esta ley o por decreto que amplíe el plazo en casos especiales.

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior y únicamente para los efectos de la prescripción, se reputa no existir declaración cuando ésta fuere presentada después de transcurridos cinco años a partir del último día del plazo en que debió presentarse. """"

En atención a que la ley no nos da conceptos sobre "cuota original" y "cuota complementaria", considero necesario hacerlo en este

trabajo para una mejor comprensión de los puntos que siguen.

Cuota original de impuesto sobre la renta o de viabilidad Serie "A", es la cantidad de dinero que el Fisco determina al contribuyente que no ha declarado o que si lo ha hecho no se ha computado impuesto, no obstante tener capacidad contributiva.

Cuota complementaria de impuesto sobre la renta o de viabilidad Serie "A", es la cantidad adicional de dinero que el Fisco determina al contribuyente que en su declaración se computa menor impuesto que el que le corresponde pagar.

El inciso 2o. del Art. 67 establece que el derecho de la Dirección General de Contribuciones Directas para emitir cuotas originales y complementarias de impuesto sobre la renta y viabilidad Serie "A" prescriben en cinco y diez años, según que exista o no declaración, lo que significa que si transcurridos esos términos la Dirección General tasa los impuestos del período de imposición a una persona y pretende exigírselos, tal persona puede negarse a pagarlos alegando la prescripción, y ahí terminaría la pretensión de la Dirección General. Lo que determina el momento en que se exigen, es la fecha de la notificación que se haga a la persona, sin importar que el acto material de la tasación se ejecute en fecha anterior a la en que nace el recurso, por ser regla general que la fecha de la notificación es la que determina los términos para recurrir.

En efecto, aplicando las reglas del derecho común a que nos remite el Art. 116 de la ley que comentamos, -tenemos que el Art. 2231 C. expresa en el inciso 2o. que "Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción", y en el inciso 1o. nos da el concepto de

prescripción como modo" de extinguir las acciones y derechos ajenos", que es la acepción que aquí interesa.

Ahora bien, cuando decimos que el contribuyente puede negarse a pagar los impuestos así tasados alegando la prescripción, es porque esa alegación es necesaria para apoyar la negativa; al tenor del Art. 2232 C. que dice: "El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio."

Si la persona en cuestión paga voluntariamente los impuestos que se le cobran, no tendría derecho a repetir lo pagado por estar cumpliendo una obligación natural, y habría que entender que ha renunciado tácitamente al beneficio de la prescripción, pues de conformidad al Art. 2233 C. "La prescripción puede ser renunciada expresa o tácitamente. Renúnciase tácitamente, cuando el que puede alegarla manifiesta por un hecho suyo que reconoce el derecho del dueño o del acreedor....", y no podría haber mejor manifestación del reconocimiento de tal derecho, que el pago mismo. Sin duda alguna, también se daría la renuncia tácita cuando quien paga alega posteriormente que pagó por ignorancia o mal asesoramiento, pues que también estaría cumpliendo una obligación natural, y además que la ley en esta materia debe interpretarse restrictivamente: se alega o no se alega el recurso, sin que quispn ulteriores consideraciones.

No hay objeción a que la prescripción en este caso corra contra el Estado o a que éste se aproveche de una presunta ignorancia del contribuyente que paga pudiendo eximirse, pues el Art. 2236 C. dice: "Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado."

En cuanto a las normas sobre el plazo que trae el inciso 2o. del Art. 67, llama la atención la preocupación del legislador por indicar lo que debe entenderse por "término legal", especialmente cuando establece que es también el señalado "por decreto que amplíe el plazo en casos especiales", preocupación que se explica porque en épocas anteriores muchas personas colocadas en la situación planteada alegaban prescripción del derecho de la Dirección General a emitir tasaciones originales o complementarias, según el caso, sin tomar en cuenta la ampliación del plazo, cuando se daba, para computar el lapso necesario para que naciera el recurso. Valga la observación de que no se tiene noticia sobre que la Dirección General admitiera tal criterio en caso alguno, pero a fin de hacer desaparecer una interpretación que era maliciosa más que todo, el legislador creyó conveniente aclarar el punto.

El inciso 3o. del Art. 67 amerita comentario porque la ficción que establece aparentemente no tiene justificación, pero era necesaria para cortar los vicios que en la práctica se deban por la ausencia de una regulación en tal sentido. En efecto, dado que en las leyes anteriores no existía la ficción, muchas personas rehuían o pretendían rehuir el derecho de la Dirección General a emitir cuotas originales o complementarias cuando habían transcurrido cinco años de expiración del plazo para declarar, presentando declaración la Dirección General estaba legalmente incapacitada para emitir dichas cuotas de conformidad a las disposiciones entonces existentes y que equivalían a los Arts. 65 y 67 actuales, desde luego que el término de diez años es para el caso en que no exista declaración, caso que no se daba ya en relación a ellas desde el momento en que la declaración estaba

presentada, pues lo único que la ley exigía era tal requisito sin decir en que momento debía haberse hecho la presentación. Que tal situación era engorrosa y se prestaba a variadas interpretaciones, por lo que según quiénes fueran los funcionarios encargados de la aplicación de la ley, se podía usar distinto criterio.

La experiencia sobre el particular movió al legislador a establecer la ficción circunscrita únicamente a los efectos de la prescripción, con lo que no puede haber ya diversas interpretaciones y se cierra la puerta a la práctica maliciosa que existió o pudo existir.

De la prescripción del derecho de la Dirección General a emitir cuotas, surge el problema de si tal prescripción lleva aparejada o no la prescripción del derecho de imponer multas resultantes de la emisión de tales cuotas, que serían las que señalan los Arts. 102 y 103 para los casos de evasión no intencional e intencional.

Mi criterio es que con la prescripción del derecho de emitir cuotas prescribe el de imponer las multas respectivas, ya que éste sería un derecho que accede al primero, que no tiene existencia independiente, y es un principio jurídico que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. En consecuencia, quien alega la prescripción de las cuotas tendría que alegar al propio tiempo la prescripción de las multas correspondientes.

Hay criterio en sentido contrario, o sea que estima que el derecho de imponer multas es independiente del de emitir cuotas y que por lo tanto la prescripción de este derecho no conlleva la prescripción de las multas, por lo que éstas sólo pueden prescribir de conformidad a las reglas del derecho común.

Independientemente de tales criterios, cabe preguntarse si el legislador estuvo acertado al emplear el término "prescripción" en este caso y si no hubiera sido más correcto el empleo del término "caducidad". Y surge la pregunta porque el vocablo "prescripción" implicaría según lo expuesto, la facultad de la Dirección General de emitir las cuotas aun cuando hubieran transcurrido los términos señalados en el inciso 2o. del Art. 67, desde el momento en que ya expresamos que el contribuyente ha de exceptuarse para no tener que pagar el impuesto. Esto significaría a su vez que la Dirección General sólo emitiría cuotas transcurridos los términos, con la esperanza de poder sorprender a alguien que por ignorancia o mal asesoramiento no alegue la prescripción, o que por buena fé se muestre amante a verificar el pago, lo cual a su vez nos plantea el problema de considerar hasta donde puede ser ética y equitativa tal actuación si con ella se obliga al pago sólo a los incautos y a los de buena fé, mientras que los listos o los bien asesorados escaparían siempre, habida cuenta que no se trata de litigio entre particulares sino que está involucrado el Estado, cuyo fin principal es la realización de los más altos valores.

Estos problemas de ética y equidad no se plantearían de haberse empleado el término "caducidad", porque hubiera quedado claro que la negligencia de la Dirección General al dejar transcurrir los términos sin ejercitar su derecho, le cerraba todo camino en relación a todo contribuyente colocado en igual posición.

Sobre la prescripción de las multas de otra naturaleza que impone la ley, no cabe duda que sigue las reglas del derecho común, ya que la ley no estatuye reglas especiales.

C A P I T U L O I V

LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

RECURSO DE RECTIFICACION

RECURSO DE QUEJA

RECURSO DE APELACION

RECURSO DE HECHO

Tasado el impuesto a una persona determinada, puede ocurrir que ésta lo estime justo o injusto; y en este segundo caso, surge la interrogante de si es procedente dotarla de un mecanismo que la preserve de la injusticia. -

La interrogante surge a raíz de que más de alguno pudiera creer que el acto de imperio que el Estado realiza a través de la Dirección General de Contribuciones Directas al tasar el impuesto, no es susceptible de ser enmendado, posición que no está más a tono con las corrientes modernas recogidas por la mayoría de Constituciones, según las cuales el Estado debe someterse también a ser juzgado.

Así nuestra Constitución estatuye en el Art. 163 el derecho de los habitantes de la República a ser protegidos en la conservación y defensa de su propiedad, por lo que a la obligación que pueda imponernos el Estado de pagar un impuesto, nos corresponde el derecho correlativo de exigir que ese impuesto sea equitativo y tasado en su verdadera dimensión.

Por estas razones, en nuestro derecho positivo encontramos una serie de normas cuyo fin último es proteger al contribuyente contra el error o el abuso del Estado, y que constituyen los recursos de que se puede valer para discutirle la legalidad de sus decisiones en esta materia.

Nuestra legislación no tiene elaborado un concepto de "recurso", pero en el sentido gramatical el Diccionario de la Real Academia nos dice que es "la acción que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones, ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra", concepto que estimo completo si se considera que en términos análogos aunque más precisos, ha sido el elaborado por quienes en el medio han mostrado especial interés por estudiar nuestro orden procesal, como ser el Dr.

René Padilla y Velasco, que en su Tesis "Apuntes de Derecho Procesal Civil Salvadoreño"-Tomo II, pag. 5, nos dice que recurso es "la facultad que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones o falta de resolución, ora ante la autoridad que las dictó, ora ante otra superior, para que las enmiende, amplíe, reforme, revoque o anule."

Con base en estos conceptos generales podemos decir que en la Ley de Impuesto sobre la Renta, "recurso" es la facultad que tal ley concede al contribuyente para reclamar de las resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas, ante la misma Dirección o ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, a efecto de que sean reformadas, revocadas o anuladas. -

La Ley de Impuesto sobre la Renta, estatuye cuatro clases de recursos:

- 1) Recurso de Rectificación;*
- 2) Recurso de Queja;*
- 3) Recurso de Apelación; y*
- 4) Recurso de Hecho.*

De conformidad a los Arts. 69, 70, 71 y 72 tales recursos se plantean y se resuelven de la siguiente manera: el de Rectificación, se plantea ante la Dirección General de Contribuciones Directas o ante la respectiva Delegación Departamental y se resuelve por la Dirección General; el de Queja y el de Apelación, se plantean ante las mismas dependencias y se resuelven por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad; y el de Hecho se plantea ante el Tribunal de Apelaciones y se resuelve por el mismo.

El planteamiento de todo recurso tiene que hacerse por escrito, -

pues como la ley de la materia nada dice al respecto- si bien en cuanto al recurso de queja que contempla el Art. 70 se deduce claramente por exigir que se presente original y copia-forzosamente hemos de remitirnos al Código de Procedimientos Civiles en donde la regla general es que toda petición se presente por escrito. -

El escrito, además, tiene que ser formulado en papel sellado del valor de treinta centavos foja, de conformidad al Art. 39 Bis de la Ley de Papel Sellado y Timbres, ya que la ley de la materia no la modifica en este punto, y deberá contener, en términos generales, la designación de la autoridad ante quien se interpone el recurso; el nombre y generales de quien lo interpone; el expediente a que se refiere; la resolución o resoluciones de las que se recurre, con especificación del día y hora en que fueron pronunciadas y, de ser posible, de su contenido; la parte petitoria; lugar y fecha en que se interpone, ésta en letras de conformidad al Art. 1252 Pr.; y la firma del recurrente o de persona que firme a su ruego.

El recurso puede ser interpuesto por el propio contribuyente o por su apoderado que tenga facultades para procurar, por el representante legal del incapaz, por los administradores de la herencia, etc.

Cabe la observación, según puede verse de los artículos que desarrollan cada recurso, que en esta materia las Delegaciones Departamentales, en su caso, sólo desempeñan el papel de meras receptoras de los escritos por los que se interponen los recursos, no teniendo en ningún caso facultad de dictar resolución alguna de trámite ni mucho menos de conocer sobre el punto a debatirse.

Los términos en los recursos de rectificación, queja y apelación tienen de común el de ser "fatales", y "fatalidad" según el Dr. Padilla y Velasco en su obra citada "no quiere decir más que pasado el término la parte ya no puede

interponer el recurso ni tiene derecho a intentar el recurso de hecho. . . .” Esto significa que el contribuyente no tiene derecho a hacer uso del término de la distancia para interponer estos recursos, contrariamente a lo que ocurre con el recurso de hecho para cuya tramitación la Ley de Impuesto sobre la Renta nos remite expresamente al Código de Procedimientos Civiles, que en el Art. 1028 expresamente también, concede el término de la distancia .

Las peculiaridades de los recursos las trataré al hacer el estudio específico de cada uno.

Recurso de Rectificación.

”””” Art. 69. - Hecha la tasación a que se refieren los artículos 66 y 67, se notificará al contribuyente, quien podrá interponer dentro del término fatal de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación, recurso de rectificación de la tasación notificada, ante la Dirección General o ante la respectiva Delegación Departamental, la que, sin trámite alguno, la remitirá inmediatamente a dicha Dirección.

Recibida la solicitud, la Dirección General dictará dentro de tercer día, providencia en la que decidirá sobre la admisión del recurso y admitido éste suspenderá el cobro del impuesto y pronunciará el fallo que corresponda .””””

Es este un recurso propio de la Ley de Impuesto sobre la Renta que, sin embargo, no nos dice concretamente en qué consiste ni nos delinea el procedimiento a que debe ajustarse, pues como puede verse en el artículo transcrito, la ley sólo dice que el contribuyente puede interponerlo de la tasación noti

ficada, que recibida la solicitud la Dirección General resolverá dentro de tercero día sobre su admisión y que, admitida, suspenderá el cobro del impuesto y pronunciará el fallo que corresponda . -

Consiguientemente, estimo atinado tratar de poner en claro una serie de dudas que surgen a raíz de la naturaleza del recurso y de la tramitación que en la práctica se le da.

Visto que la ley no nos dice en qué consiste, recurrimos a la acepción gramatical de la palabra "rectificación", que según el Diccionario de la Real Academia significa "acción y efecto de rectificar", y "rectificar" que viene de las voces latinas "rectificare", de "rectus" que significa "recto" y "facere" que significa "hacer" - significa "reducir una cosa a la exactitud que debe tener" y "procurar uno reducir a la conveniente exactitud y certeza los dichos o hechos que se le atribuyen" y "enmendar uno sus actos o su proceder", para tomar sólo las acepciones que creo atinentes. .

Resulta entonces que el recurso de rectificación tiene por objeto que se enmiende la tasación del impuesto notificada, cuando se estima injusta, enmienda que correspondería hacer a quien la verificó, o sea a la Dirección General de Contribuciones Directas. .

Procede su interposición tratándose de resoluciones por las que se determinan cuotas originales o complementarias de impuestos sobre la renta o de vialidad Serie "A", de conformidad al Art. 69, y de las que imponen multa mayor de cien colones, de conformidad al inciso 6o. del Art. 105. .

El trámite que se da en la práctica al recurso es el siguiente: presentado el escrito o solicitud en la Dirección General o Delegación Departamental respectiva, pasa a la Secretaría de aquélla, de donde se traslada a la Sección de

Control para los efectos de anotar la interposición del recurso en la tarjeta del recurrente y abstenerse de emitir los correspondientes mandamientos de ingreso, luego pasa a las Secciones de Archivo y de Estadística para efectos de control secundario, y por último a la Sección Jurídica para que le dé trámite. Este trámite consiste en dictar resolución, dentro de tercero día como lo estatuye el inciso 2o., admitiendo o declarando inadmisibile el recurso. Si se admite, continúa la abstención en la emisión de los mandamientos de ingreso y si se deniega, tal abstención continúa al menos durante el término en que pueda interponerse el recurso de queja que trata el artículo siguiente. Si por cualquier error se emitieran esos mandamientos en contravención a lo dicho, la Dirección General los anula por resolución que dicta al no más constatar el error.

Como la ley no especifica trámites posteriores, al admitirse el recurso pueden darse dos situaciones: que en el escrito se concreten las objeciones y se acompañen o se propongan las pruebas pertinentes, o que simplemente se diga que se interpone el recurso sin concretar objeciones o sin presentar o proponer las pruebas cuando fueren necesarias.

En la primera situación puede a su vez ocurrir que las objeciones sean de tipo jurídico, contable o de otra índole. Si son de índole jurídica (nulidades, prescripción del derecho de tasación, violación de ley, interpretación errónea o aplicación indebida, etc.) y se cuenta con todos los elementos de juicio para decidir, se pronuncia resolución sin más trámite, ya sea accediendo en todo o parte a la rectificación o declarándola sin lugar. Si son de índole contable (inconformidad con el dictamen pericial, no haber tomado en cuenta la contabilidad del contribuyente, etc.) por auto se ordena trasladar el expediente a la Sección Pericial a fin de que conteste las objeciones o que verifique las pruebas propuestas,

estudio que verificarán los peritos que ya conocieron u otros que se designen, según lo estime conveniente la Dirección General. Verificado lo anterior vuelve el expediente a la Sección Jurídica que, en primer término, revisará lo actuado a fin de determinar si se ha cumplido con lo ordenado a la Sección Pericial, pues puede ocurrir que los peritos no hayan cumplido con lo ordenado y se tenga un dictamen diminuto o se extralimiten incluyendo en su estudio puntos no discutidos y se tenga así un dictamen incongruente. Si la Dirección General estima completo el estudio pericial, procede a dictar la resolución que corresponda. Si la objeción es de otra índole (error en los datos básicos de la tasación), al verificarse se dicta la resolución que sea legal.

La segunda situación ha dado origen a dos criterios distintos, así: por el primero, se admitía el recurso y pidiera o no término el contribuyente para presentar su alegato y producir prueba, en la misma resolución se le concedía un término prudencial para esos efectos, con la prevención consiguiente, llegándose hasta conceder una o más prórrogas; y por el segundo, se estima que el mismo escrito de interposición del recurso debe contener el alegato y la proposición de pruebas que no son factibles de acompañar, pues que siéndolo deben presentarse conjuntamente; de no llenarse los requisitos expresados, se admite el recurso al ser procedente, pero incontinenti y en la misma resolución se declara sin lugar la rectificación. Este criterio se fundamenta en que la ley no da base a las concesiones que en el otro caso se conceden y cuyo efecto es que la tramitación del recurso resulte interminable.

A más de no señalar trámite al recurso, silencia la ley la determinación de la prueba admisible y a quién toca producirla. Nos toca así estudiar cómo se llena el vacío y para ello recurrimos nuevamente al derecho común.

El Art. 237 Pr., dice: "La obligación de producir prueba corresponde al actor: si no probase, será absuelto el reo; mas si este opusiere alguna excepción, tiene obligación de probarla." Aplicada esta disposición a la legislación tributaria, resulta que la parte recurrente a quien se le está exigiendo el pago del impuesto, al interponer el recurso de rectificación, está afirmando hechos para negarse total o parcialmente, de la obligación de pagarlo, por lo que tiene la obligación de producir la prueba, o sea que tal obligación recae en él, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de recavar de oficio las pruebas que estime pertinentes.

La prueba admisible sería toda la que en general admite nuestro ordenamiento jurídico, ya que tratándose de este recurso la ley no excluye ni la testimonial, como lo hace expresamente en el Art. 96 inciso 4o. al sentar reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones. Debe entenderse, no obstante, que la prueba ha de ser idónea en relación a los diferentes hechos que pretendan establecerse, y que, según sea, habrá de darse precedencia a una clase determinada de prueba. Valga la aclaración de que en materia de impuestos la prueba se aprecia en forma más amplia, más elástica, pues el objetivo es obtener una tasación equitativa, sin que ello signifique que se permita al contribuyente abusar de la facilidad que se le concede.

Recurso de Queja.

" Art. 70. - Contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de rectificación, procederá el recurso de queja para ante el Tribunal de Apelaciones.

La solicitud del recurso de queja y una copia de la misma en papel simple, deberán presentarse dentro del término fatal de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de la providencia recurrida, en la Dirección General o en la respectiva Delegación Departamental, las que, en su caso, sin tramitación alguna, remitirán el original al Tribunal de Apelaciones. En la misma forma la Delegación Departamental, en su caso, remitirá la copia a la Dirección General.

El Tribunal pedirá, dentro de veinticuatro horas, informe con justificación a la Dirección General, salvo que de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la misma. -

Al recibir la Dirección General la copia de la solicitud suspenderá el cobro del impuesto y dentro del tercero día de requerida por el Tribunal, enviará el informe con justificación y las inserciones que estimare necesarias.

Recibido el informe, el Tribunal, dentro de tercero día resolverá si la Dirección General debe o no admitir el recurso de rectificación, en tal caso, y en el del inciso tercero, la resolución que se dicte se comunicará a la Dirección General para su cumplimiento. - '11

La resolución de la Dirección General que deniegue la admisión del recurso de rectificación da origen al recurso de queja, el que resuelve el Tribunal de Apelaciones. La interposición de este recurso exige como modalidad que la diferencia de los restantes, el que el escrito debe acompañarse de una copia en papel simple y que el plazo se reduce a diez días. .

Habiendo expuesto anteriormente las especificaciones que en térmiu

nos generales deben contener los escritos de interposición de recursos, agrego hoy que en cuanto al recurso de queja el escrito debe contener además las razones específicas por las que se estima que la Dirección General no ha resuelto conforme a derecho, pues de conformidad al inciso 3o. la simple exposición puede dar base al Tribunal para resolver, lo que sólo se explica mediante la exigencia de que se pormenoricen las razones alegadas.

Ni la ley ni el reglamento fijan términos para la remisión del escrito al Tribunal ni para la remisión de las Delegaciones a la Dirección General, pero como la ley dice que esas remisiones se harán "sin tramitación alguna", debe entenderse que han de tener lugar a la mayor brevedad, sin dilación alguna.

La interposición del recurso ante la Dirección General o el recibo en ésta de la copia del escrito produce el efecto de suspender el cobro del impuesto o multa, que se traduce en abstención de emitir los correspondientes mandamientos de ingreso o en anularlos si por error o por la llegada tardía de la copia ya se hubieren emitido.

Si el Tribunal requiere de la Dirección General el informe con las justificaciones e inserciones necesarias para resolver el recurso, la Dirección General, dentro de tercero día, se los enviará con el buen cuidado de que las inserciones sean las pertinentes. Por ejemplo: si el recurso no se admitió por interponerse fuera del término, insertará el acta de notificación de la resolución de que se interpuso el recurso de rectificación y el escrito por el que se interpuso, ya que en la razón de presentación consta la fecha de ésta. Si la admisión del recurso se deniega por tratarse de resolución que no lo admite, se insertará la resolución recurrida y el escrito de interposición del recurso.

Con vista de las razones alegadas y de los atestados recibidos de la Dirección General, el Tribunal resuelve el recurso de queja, ya sea ordenando a la Dirección General que admita el recurso de rectificación y le dé el trámite legal, ya declarando que no ha lugar a la admisión del recurso de rectificación. De la resolución del Tribunal no hay recurso, por lo que en el segundo caso produce el efecto de proceder al cobro del impuesto o multa, según sea.

Recurso de Apelación.

"ARTICULO 71. - Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo que se dicte en el recurso de rectificación, podrá interponer, dentro del término fatal de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación, recurso de apelación para ante el Tribunal de Apelaciones. La solicitud del recurso de apelación deberá presentarse en la Dirección General o en la respectiva Delegación Departamental, la que inmediatamente y sin trámite alguno, la remitirá a dicha Dirección.

La Dirección General admitirá el recurso de apelación en ambos efectos; emplazará al recurrente y al Fiscal General de Hacienda para que en el término de tres días, más el de la distancia, comparezcan ante el Tribunal correspondiente a hacer uso de sus derechos; y remitirá los autos originales al mencionado Tribunal, pudiendo sin embargo, antes de remitirlos, certificar los pasajes que estime convenientes para facilitar el desempeño de sus funciones. - ""

"ARTICULO 95. - El incidente de apelación se sujetará a los trámi

tes siguientes:

Recibidos los autos, si el apelante dejare transcurrir el termino del emplazamiento sin comparecer, el Tribunal, previo informe del Secretario, de no haber estado el apelante en tiempo, declarará de oficio desierto el recurso.

Si el apelante hubiere comparecido en tiempo, se le correrá traslado por seis días para que exprese agravios, con la prevención de que si así no lo hiciere se declarará desierto el recurso, declaración que deberá hacerse de oficio por el Tribunal, quien dictará las medidas necesarias para recoger los autos en caso se hubieren sacado, sin perjuicio de las responsabilidades legales en que el apelante hubiere incurrido.

Expresados los agravios, se trasladarán los autos a la Dirección General de Contribuciones Directas para que haga las justificaciones correspondientes dentro de seis días, y recibidas éstas se correrá traslado por seis días al Fiscal General de Hacienda para que conteste agravios.

Con vista de lo alegado en el incidente, se abrirá a prueba, a petición de parte, que deberá ser hecha por quien corresponda al expresar o contestar agravios, por el término de ocho días, si la recepción a prueba fuere procedente. Concluido dicho término, si hubiere sido concedido, o evacuado el último traslado, si no hubiere pendientes diligencias ordenadas por el Tribunal, o una vez -- practicadas éstas, dicho Tribunal pronunciará su fallo dentro del término de seis días.

Para las actuaciones o resoluciones del Tribunal podrá emplearse papel común, y los pedimentos deberán hacerse en papel de treinta centavos foja. "

"Art. 96. - El Tribunal de Apelaciones se sujetará, en cuanto fuere aplicable, a las reglas que fijan los Códigos Civiles y de Procedimientos Civiles, para pruebas y plazos en lo que no estuviere modificado por la presente ley.

"Sin embargo, ante el Tribunal de Apelaciones no será necesario acusar rebeldías una vez transcurridos los plazos; y las citaciones y notificaciones del referido Tribunal se harán en la capital, por medio de la Secretaría correspondiente, y en los demás lugares de la República, por las Alcaldías Municipales respectivas. En los casos de citación y notificación por edictos, el plazo que para su fijación señala el Art. 229 Pr., será de cuarenta y ocho horas. -

"Para la sustanciación de los expedientes no será necesario el pedimento de las partes, y el Tribunal dictará de oficio todas las providencias encaminadas a evitar su retardo.

"En caso de apelación, el contribuyente sólo podrá obtener el descargo o la reducción de las cuotas asignadas, comprobando de un modo evidente por cualquiera de los medios legales, con excepción de la prueba testimonial, el monto exacto de su renta. Cuando la tasación apelada tenga por base un dictamen pericial sólo podrá desvirtuarse con prueba instrumental fehaciente, que no deje lugar a duda de la verdadera renta del contribuyente. No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la

Dirección General. La sentencia no podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal.

"Todas las autoridades administrativas de la República están obligadas a tramitar y despachar los exhortos, provisiones, comisiones y órdenes que reciban del Tribunal de Apelaciones.

"El Tribunal de Apelaciones, para mejor resolver, puede ordenar inspecciones, exhibición de documentos o contabilidades y ampliación de dictámenes, valores que no hayan sido practicados y demás diligencias que conforme a su criterio contribuyan a esclarecer los puntos controvertidos; pero es el recurrente el obligado a presentar las pruebas necesarias para establecer sus afirmaciones. -"

"ARTICULO 97. - En todo lo que fuere aplicable y no contraríe la presente ley, se observarán, en el incidente de apelación, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. -"

La resolución de la Dirección General que resuelve la rectificación pedida por el contribuyente, declarándola sin lugar en todo o parte, admite el recurso de apelación. - Tómese nota que no se trata de la resolución que deniega la admisión del recurso de rectificación, que como ya vimos admite el recurso de queja, sino de la que resuelve la rectificación misma, situación que muchos contribuyentes confunden para perjuicio de sus intereses.

El Art. 71 norma lo relativo a la interposición del recurso, su admisión, emplazamiento de partes y remisión de autos al Tribunal de Apelaciones; y los Arts. 95 y 97 norman todo lo relativo al desarrollo del incidente en segunda instancia. El inciso 2o. del Art. 71 da intervención forzosa al Fiscal Gene

ral de Hacienda en razón de que, siendo el representante del Fisco, tócale actuar como contra-parte del recurrente.

Los lineamientos que señala el Art. 71 al recurso de apelación permiten que se perfilen como un verdadero recurso, mediante el cual se llega a una real discusión del derecho controvertido, por lo que podemos afirmar que ciertamente cubre en materia tributaria las razones que se le señalan en el derecho común y que a decir del Dr. René Padilla y Velasco en su Tesis citada, son tres: "primera, para enmendar el daño causado a los injustamente oprimidos; segunda, para corregir la ignorancia o la malicia de los jueces inferiores; y tercera, para que los litigantes que hubiesen recibido agravio por su ignorancia, negligencia o impericia, traten de reparar ese defecto, obteniendo justicia en segunda instancia. -"

Sin embargo de los lineamientos que señala el Art. 71, precisamos recurrir al derecho común, con base en los Arts. 116 y 97 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para complementar la tramitación del recurso, pues el Art. 71 deja vacíos que es necesario explicar. En efecto:

a) no dice la ley qué efectos produce la sola interposición del recurso, pero de conformidad a los Arts. 990 y 991 Pr. tenemos que esos efectos son los de inhibir a la Dirección General de ejecutar la sentencia dictada así como de practicar diligencias que puedan alterar el contenido de la misma, quedando circunscrita su jurisdicción a sólo declarar si es o no admisible el recurso, y cometería atentado si no observare tal regla;

b) el tenor literal del inciso 2o. permitiría interpretarlo en el sentido de que la Dirección General estaría obligada a admitir el recurso de apelación siempre que se interponga del fallo que resuelva sobre rectificación pedida, lo cual no es exacto, pues la Dirección General puede también y debe decla-

rar inadmisibile el recurso cuando se interponga fuera de término. Debe declarar lo inadmisibile cuando la resolución recurrida no sea de las que resuelvan en definitiva solicitud de rectificación. - Lo dicho es en virtud del Art. 991 Pr., que impone la obligación de conceder o denegar el recurso, antes de toda otra cosa. Si se admite la apelación, será siempre en ambos efectos y se continuaría con las situaciones que se señalan en la letra a); pero si no se admite, queda expedida la jurisdicción de la Dirección General aun cuando su providencia no sea arreglada a derecho, como lo prescribe el Art. 992 Pr. Tal denegatoria puede generar el recurso de hecho de que trata el artículo siguiente;

c) según también el inciso 2o., antes de remitir los autos pero ya emplazadas las partes, la Dirección General puede certificar determinados pasajes para facilitar el desempeño de sus funciones. Esta certificación tiene distinto objeto que la que en el caso de apelación en ambos efectos autoriza el Art. 999 Pr., pues si en este caso la razón es la de precaver un posible extravío, en aquél se explica porque el expediente a remitirse contiene toda la actuación de la Dirección General en relación a un contribuyente dado, pudiendo abarcar así uno o más ejercicios o períodos de imposición de impuestos sobre la renta y de vialidad Serie "A" indistintamente, y como toda resolución se refiere a un ejercicio o período determinado, puede ocurrir y ocurre con frecuencia que mientras una resolución sea apelada, otros ejercicios o períodos se estén investigando y otros se estén discutiendo en rectificación, de donde surge la necesidad de que la Dirección General se quede con certificación de lo necesario para continuar actuando.

Lo que no parece acertado de este inciso es el hecho de autorizar el acto material de certificar los pasajes necesario cuando ya está corriendo el término del emplazamiento, pues estimo que es más congruente y nada costaba

adoptar la forma que señala el Art. 999 Pr., o sea que hasta que se tenga la certificación, se proceda al emplazamiento.

Recibidos los autos en el Tribunal de Apelaciones, se inicia la tramitación del incidente de apelación, de acuerdo a los Arts. 95, 96 y 97. - Observemos, sin embargo, que los Arts. 95 y 96 que contienen las reglas expresadas para la tramitación del incidente, nada nos dicen sobre la forma en que el Tribunal de Apelaciones debe iniciar tal tramitación, por lo que tenemos que recurrir al Código de Procedimientos Civiles para determinar tal forma, a lo que nos autoriza el Art. 97. En consecuencia, la forma es la que señala el Capítulo III que trata del "Modo de Proceder en Segunda Instancia en Causas Civiles", del Título I del Libro Tercero del citado Código, Capítulo que aplicado al incidente de apelación que nos ocupa, nos indica por el Art. 1002 que recibidos los autos en el Tribunal de Apelaciones, debe comenzar éste por determinar si es procedente el recurso, y de serlo, debe dictar resolución ordenando que pase a la oficina, que sería la de la Secretaría, para que las partes usen de su derecho, consistente en mostrarse parte en el incidente y pedir se les entreguen los autos por el término de seis días que fija el inciso 3o. del Art. 95 de la Ley de Impuestos sobre la Renta para expresar agravios. -

Estando ya los autos en la oficina, cobra aplicación el Art. 95 de la ley, pudiendo ocurrir que el apelante no comparezca a mostrarse parte en el término de emplazamiento que es de tres días más el de la distancia, de acuerdo al Art. 71 - en cuyo caso el Tribunal declara desierto el recurso, previo el informe que indica el inciso 2o.

Concurriendo en tiempo el apelante y corrido que le sea el traslado respectivo, pueden ocurrir los dos casos que señala el inciso 3o.: a) que no

saque los autos ni conteste el traslado en el término; y b) que habiendo sacado los autos, no los devuelva con la expresión de agravios en el término legal. -

En ambos casos el Tribunal declara de oficio la deserción y en el segundo además, toma medidas para recoger los autos, medidas que consisten en mandarlos a sacar del poder del apelante bajo pena de apremio corporal de conformidad al Art. 1262 Pr., pena que consiste en detener a la persona en la cárcel mientras no se devuelven los autos, de conformidad al Art. 1265 Pr., y pasados seis días del apremio sin que se devuelvan los autos se mandará de oficio proceder criminalmente contra el apelante, considerándose el caso como sustracción u ocultación de documentos y comprendido en el Art. 294 del Código Penal.

El caso en que a pesar de todas las medidas que se tomen no se logren recuperar los autos, no lo contempla el Art. 95, pero lo lógico y necesario es que se proceda a reponerlos, debiendo actuarse como lo ordena el Arto. 108 de la ley para otros casos.

La prevención que ordena el inciso 3o. debe verse como favorable para el apelante, quien conociéndola por la ley y porque va contenida en el traslado que se le corre, sólo podrá incurrir en los efectos de la deserción por marcada negligencia o por mala fé.

En el caso normal de que el recurrente exprese agravios, que trata el inciso 4o., lo hará exponiendo en el escrito las razones de su inconformidad con la o las resoluciones de la Dirección General, puntualizando las pruebas que impugne, acompañando las que sean susceptibles de ello y proponiendo las más que crea pertinentes, y pidiendo la apertura a pruebas del incidente si lo estima necesario. A continuación la ley nos señala un trámite muy singular, como es el consisu

tente en trasladar los autos a la Dirección General para que, vista la expresión de agravios, haga las justificaciones que correspondan, lo que en la práctica cumple la Dirección General formulando una verdadera contestación de agravios, no obstante que sólo se le pide decir el por qué o sea el fundamento de su resolución.

Luego de recibidas las justificaciones - sigue diciendo el inciso 4o. se correrá traslado al Fiscal General de Hacienda para que conteste agravios, lo que hace en la práctica es adherirse a lo expresado por la Dirección General en su pliego de justificaciones, que ya calificamos de verdadero alegato, con lo que la actuación de tal funcionario hasta aquí en nada influye en la resolución del recurso.

En cuanto a este inciso hacemos notar, además, que no obstante darse seis días de plazo a la Dirección General para formular sus justificaciones, nada estatuye para el caso en que tal Dirección se exceda de ese lapso o no cumpla, lo que constituye un vacío que debe ser superado, ya que puede originar perjuicio tanto al contribuyente como al Fisco.

El inciso 5o. plantea varios problemas, a saber:

a) ¿Cuándo es procedente la recepción a pruebas del incidente y quién determina tal procedencia? Es obvio que toca al Tribunal de Apelaciones decidir la procedencia como órgano jurisdiccional que es, y será procedente en términos generales cuando las pruebas que se propongan, siendo pertinente al punto debatido, no puedan acompañarse al alegato, y en el entendido que la parte interesada debe pedir la apertura a pruebas tal como lo ordena la ley y puntualizar las que proponga, como lo dijimos al comentar el inciso 4o. a fin de que el Tribunal pueda apreciar la utilidad de recavarlas.

b) *Deben las pruebas- fuera de las excepciones que contempla el derecho común- recibirse necesariamente dentro del término probatorio? La contestación es afirmativa tratándose de las propuestas por las partes, pero aquí no hemos de referirnos a éstas sino a las que ordene de oficio el Tribunal de Apelaciones. La pregunta surge a raíz de la redacción de la segunda parte del inciso 4o. del Art. 95 y del contenido del inciso 7o. del Art. 96, los cuales pueden interpretarse y en la práctica así se aplican, en el sentido de que el Tribunal puede ordenar la recepción de pruebas sin haber apertura a pruebas y aun fuera del término legal cuando ha tenido lugar la apertura. Si bien considero que esa facultad del Tribunal es beneficiosa a la administración de justicia por cuanto ha de presumirse que el ánimo se encaminará siempre a obtener elementos de juicio para mejor resolver, estimo que desde el punto de vista técnico sería más conveniente que la ley hubiera reglamentado el punto en el sentido de que la prueba fuera de las excepciones dichas- se recogiera dentro del término probatorio, y que se hubiera dado facultad al Tribunal para abrir a pruebas de oficio el incidente cuando creyera necesaria la recepción de pruebas y las partes no lo hubieran pedido.*

Sobre el fallo del Tribunal de Apelaciones cabe decir que no expresando particularidad alguna la ley, se ha de pronunciar con observancia de las normas del derecho común, o sea de acuerdo con los Arts. 427, 428, 429 Pr. y demás pertinentes.

Los incisos 2o. y 3o. de este Art. 95 muestran la particularidad de sólo prever medidas contra posibles dilaciones del contribuyente, como dando por sentado que no ocurrirán de parte del Fiscal General de Hacienda, que es la contra-parte según el inciso 2o. del Art. 71. Lo anterior

pareciera no tener trascendencia dada la poca o nula relevancia de la participación que en la práctica asume el Fiscal, como ya vimos; pero la realidad pudiera llegar a ser distinta si, por ejemplo, el Fiscal no comparece en el término del emplazamiento ante el Tribunal de Apelaciones, caso en que con base en el inciso 2o. del Art. 96 el Tribunal, de oficio, debería declararlo rebelde, no obstante que cuando se dice que no es necesario acusar rebeldías se ha entendido que transcurrido el término indicado para una diligencia, ésta precluye y se pasa a la subsiguiente. La declaratoria de rebeldía de oficio dejará en claro que al Fiscal no ha de correrse traslado para contestar agravios ni hacérsele notificaciones, desde luego que al no presentarse en tiempo no es ni siquiera parte en el incidente; y no pudiendo contestar agravios tampoco podría pedir la apertura a pruebas, cuando fuere procedente, de conformidad, al inciso 5o. del Art. 95.

Ocurre en la práctica, sin embargo, que lo normal es que el Fiscal General de Hacienda no comparezca a hacer uso de su derecho ante el Tribunal de Apelaciones como se lo ordena el inciso 2o. del Art. 71 y sin embargo el Tribunal no hace la declaratoria de rebeldía ni lo considera rebelde de hecho, desde luego que le sigue haciendo notificaciones y hasta le remite los autos en el momento oportuno para que conteste agravios. Todo, pues, sin ser parte siquiera en el incidente.

Señalamos estos vacíos y la práctica contraria a la ley que parece ser su consecuencia, por estimar que deben llenarse unos y corregirse la otra, pues es de equidad que la ley o tiene normas que se traduzcan en un tratamiento desigual para las partes.

Por otro lado, el Art. 9 de la ley comentada nos lleva a

la conclusión más precisa de que lo que hemos llamado vacíos y prácticas ilegales, no son más que violaciones a los preceptos legales, pues el Código de Procedimientos Civiles regula con precisión los puntos en entredicho.

Sobre el Art. 96 creemos conveniente hacer resaltar las siguientes consideraciones:

a) El inciso 1o. podría suprimirse sin afectar la aplicación de la ley, pues considero que análogas normas contienen los Arts. 97 y 116;

b) El inciso 2o. modifica las reglas generales especialmente en cuanto al acuse de rebeldía y al plazo de fijación de edictos, al estipular que no es necesario el acuse para continuar la tramitación, y ampliar el plazo de doce a cuarenta y ocho horas para que la citación o notificación por edicto se tenga por realizada;

c) El inciso 3o. estatuye el impulso procesal de oficio, modificando la regla general del derecho común;

d) El inciso 4o. nos parece redundante en su primera parte, cuando habla de que la comprobación debe ser de modo evidente, porque esto significa que el descargo o la reducción deben estar plenamente probados, lo que no había necesidad de decir por ser esas las reglas generales de nuestra legislación a tenor de los Arts. 236 y 422 Pr. Por lo que respecta a la parte que establece que en el recurso de apelación no es admisible la prueba testimonial, estimo que ésta excepción perjudica a los contribuyentes ya que en esta forma les está vedado el derecho de probar aquellos hechos que solamente por este medio pueden ser comprobados; conveniente sería que el legislador considerando esta situación regulara la admisión de esta clase de prueba en aquellos casos en los cuales sólo por medio de ella podemos llegar al conocimiento de la verdad.

La segunda parte del inciso planteraría la cuestión de determinar cuál es "la prueba instrumental fehaciente", pronunciándonos porque lo sería el instrumento público y el auténtico- que hace plena prueba de conformidad a los Arts. 258 y 260 Pr. siempre que con su contenido el interesado pueda probar la objeción que formula. Por ejemplo: si a un contribuyente se le ha tasado X venta sin estimar deducibles los intereses pagados dentro del respectivo ejercicio por decirse en el dictamen pericial no haberse comprobado que el crédito que lo generó fue invertido en fuente productora de ingresos computables, sería prueba fehaciente de descargo la escritura pública con que compruebe la obtención del crédito para invertirlo en esa fuente. Otro: si a un contribuyente se le ha determinado X activo con base en un dictamen pericial, sería prueba fehaciente de que su activo es menor si comprueba por escritura pública que el valor que en tal dictamen se da a determinados muebles es mayor que el que realmente pagó.

La restricción que a continuación impone este inciso sobre que no se pueden hacer otras deducciones que las que se hicieron valer ante la Dirección General, nos parece acertada porque, desde el punto de vista legalista, el contribuyente sólo pretende hacer valer mediante el recurso de apelación las objeciones planteadas en el recurso de rectificación; y si se admitiera la discusión de nuevas deducciones, no se estaría apreciando el fallo dictado en rectificación sino conociendo de nuevos hechos.

La última parte de este inciso reafirma los principios generales de nuestra legislación procesal, según los cuales la competencia del tribunal que conoce en grado la fija el recurrente mediante su alegato de expresión de agravios.

El último inciso de este artículo debe interpretarse en el sentido de que todas las pruebas ordenadas por el Tribunal tienen que ser atinentes a los puntos alegados por el contribuyente, en razón de lo expresado en el párrafo anterior. La última parte del inciso sigue la regla general de que la carga de la prueba recae en quien se excepciona y que establece el Art. 237 Pr.

Recurso de Hecho.

""Art. 72. Contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de apelación, procederá el recurso de hecho para ante el Tribunal de Apelaciones, el cual será tramitado conforme a las reglas del derecho común en lo que no contrarién las disposiciones de esta ley.""

El recurso de hecho debe tramitarse, pues, de conformidad a las reglas de derecho común que son las contenidas en los Arts. del 1028 al 1032 del Código de Procedimientos Civiles, las que, podemos adelantar, no contienen preceptos que puedan contrariar las disposiciones de esta Ley de Impuesto sobre la Renta.

Resulta así que, acoplando las reglas citadas a la materia que tratámos, el procedimiento a seguir es el siguiente: negada la admisión del recurso de apelación por la Dirección General de Contribuciones Directas, puede el contribuyente presentarse al Tribunal de Apelaciones dentro de los tres días siguientes al en que se le notificó la negativa, más el término de la distancia, pidiendo se le admita el recurso; y el Tribunal mandará libra dentro de tercer día provisión a la Dirección General para que remita los autos, salvo que de la simple lectura del escrito en que se interpone

el recurso apareciere la ilegalidad del recurso, Art. 1028 Pr. ; si ciertamente se hubiere negado la admisión de la apelación, la Dirección General remitirá los autos a más tardar dentro de tercero día de recibida la provisión, pero si fuere falso bastará que lo informe así, Art. 1029 Pr.; la Dirección General hará la remisión de los autos, en su caso, el mismo día, ya que el Tribunal de Apelaciones reside no sólo en el mismo lugar sino en el mismo edificio, remisión que debe hacer en la forma que señala el Art. 1.000 Pr., si así se exige pero que en la práctica se hace siempre por medio de un empleado de la oficina con cargo de Ordenanza, Art. 1030 Pr.; llegados los autos, el Tribunal resolverá el recurso dentro de los seis días siguientes declarando la legalidad o la ilegalidad del mismo; en el primer caso ordenará al propio tiempo la devolución de los autos a la Dirección General para que ejecute sus providencias, se entienda que acompañándolos de certificaciones de resolución, y en el segundo, ordenará en la misma resolución también que los autos pasen a la oficina, que el apelante exprese agravios y que se emplace al Fiscal General de Hacienda para que ocurra en el término de ley a usar de su derecho.

Diferencia en la tramitación del recurso sería la de que el recurrente debe interponerlo en papel sellado de treinta centavos foja y no de cuarenta como en el procedimiento general, pero esta diferencia nace de la aplicación de la Ley de Papel Sellado y Timbres.

Sin embargo de que no ofrece problemas el acoplamiento de las normas generales al procedimiento administrativo- tal como queda demostrado antes- pienso que no está demás recordar algunas observaciones a tales normas desde luego que también son valdeas en la aplicación de la ley que

nos ocupa, observaciones que resumimos así:

a) Del contexto del Art. 1029 Pr., se infiere que el escrito de interposición del recurso no necesariamente ha de ser todo lo explicativo como para que siempre su simple lectura instruya lo suficiente al Tribunal para resolver con base en él la admisibilidad del recurso. Además, la expresión "debiendo haber concedido" que trae el artículo, es de relativo valor y expresa más bien una obligación de carácter ético para el contribuyente en el sentido de que sólo debe interponer el recurso cuando honradamente considere que la denegatoria es ilegal.

Por otra parte, el artículo no dice expresamente en qué término debe resolver el Tribunal, pero se deduce que cuando de la simple lectura de la solicitud no resulta la ilegalidad del recurso, debe dictarse resolución admitiendo el recurso de hecho y ordenando como consencuencia librar la provisión para la remisión de los autos, recibidos y estudiados los cuales habrá que pronunciarse sobre su procedencia o improcedencia. Si la ilegalidad resulta de la simple lectura, la resolución se dictará declarando de buenas a primeras la improcedencia del recurso.

c) El Art. 1031 Pr. se refiere al caso en que se admitió el recurso de hecho y se pidieron y recibieron los autos, por lo que luego de su estudio el Tribunal debe declarar si el recurso de apelación es procedente o no. En el primer caso debe dictar resolución admitiendo la apelación y dándole el trámite que señala el inciso 2o. y en el segundo caso, la resolución ha de dictarla declarando la improcedencia del recurso de apelación y ordenando lo demás previsto en el inciso 1o.

LOS EFECTOS DEL RECURSO DE HECHO en el campo que con...

diamos, y que en el derecho común señala el Art. 1032 Pr. son: la emisión de los mandamientos de ingreso se suspende cuando se recibe la orden de remisión de los autos, y si ya se le hubieren emitido, se anulan y se retiran del cobro.

C O N C L U S I O N E S

Con base en el análisis que de los pasajes principales de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su aspecto procesal he hecho en ésta Tesis, y con el propósito de aportar algunas ideas que redunden en su mejor operancia, me permito concretar las siguientes conclusiones:

1a.) Debe estatuirse expresamente la obligación de declarar para quienes en el país ejercen profesiones liberales, y por el sólo hecho de ejercerlas. Obedece esta sugerencia a que numerosos profesionales no presentan declaración no obstante obtener rentas brutas superiores a los cinco mil colones.

Tal obligación se consignaría en numeral a agregar al Art. 50 así:

a) Todo el que perciba ingresos por el ejercicio de profesiones liberales.

Para facilitar el pago del impuesto y la labor de la oficina tasadora, el profesional podría declarar sus ingresos y enterar el impuesto correspondiente por trimestres, y al rendir su declaración a la expiración del período se aplicarían las cantidades enteradas al impuesto que le tocaría pagar, al igual que se hace en los casos en que existe retención por impuesto. Esta forma de enterar parcialmente el posible monto del impuesto, beneficiaría al contribuyente al hacerle menos sensible el pago y permitiría una más rápida atención de parte de la oficina.

2a.) El plazo de tres meses que para declarar señala el Art. 51 me parece excesivo, especialmente si se toma en cuenta que el pago del impuesto tiene que ser necesariamente posterior, lo que puede redundar en un momento dado en perjuicio de las actividades estatales.

En la práctica se constata, además, que a mayor plazo se da mayor negligencia en declarar y que por lo tanto no será con plazos largos que se remediará el fenómeno que hizo resaltar al comentar el artículo. Pienso que un plazo de cuarenta y cinco días sería suficiente para el contribuyente y más conveniente para el Fisco.

3a.) El juramento que la ley exige en el Art. 49 no debiera ser universal, es decir estatuido como fórmula para todos los contribuyentes en el acto de la declaración, ya que en tal forma carece de eficacia; al contrario, debe ser exigido de un modo singular, es decir, en forma oral y personal, porque de esta manera el contribuyente, sintiendo su impacto, sería inducido a declarar con mayor responsabilidad, hasta el punto de considerar oportuno volver sobre su declaración para conformarla a la verdad. Caso que el contribuyente desee modificar la declaración, debe dársele oportunidad irrestricta sin imponerle sanción alguna e imponérselas más severas en caso de falsedad.

4a.) Al contribuyente deberá imponérsele la obligación de declarar los ingresos que según el Art. 21 de la ley están exentos del pago de impuesto, pues tal medida facilitaría la determinación de si el incremento de capital se debe a ingresos gravables o exentos y, como consecuencia, se garantizaría mejor el interés del Fisco al par que se evitarían molestias innecesarias al contribuyente.

5a.) El Art. 54 debiera ser reformado en el sentido de que

todo contribuyente, sea o no domiciliado en el país, presente su declaración en la Delegación Departamental más cercana a su domicilio o residencia, pues en esta materia debe darse especial vigencia al principio de comodidad y no tiene justificación el que se obligue al no domiciliado a concurrir a la ciudad de San Salvador para el sólo efecto de presentar su declaración.

6a.) Toda la documentación a que se refiere el Art. 53 como comprobatoria de deducciones y descuentos debiera ser exigida al momento de presentar la declaración, so pena de no hacer fe posteriormente. Tal medida evitaría el esfuerzo innecesario y la dilación inmotivada que hoy se dan cuando por efecto de la falta de esos documentos se tienen que imponer cuotas complementarias que han de revocarse cuando, ante la exigencia del pago, el contribuyente sí los presenta, previa interposición del recurso de rectificación.

En la práctica se da mayor tolerancia todavía de la que la ley podría permitir, pues se llega al caso de que no presentándose ni aun los atestados que exige el Art. 53 en relación al Art. 27 letras a) y g) , se hacen prevenciones a los contribuyentes para que los presente, y sólo cuando la negligencia es tal que no las cumplen, se les imponen cuotas complementarias, e incluso éstas se revocan si los documentos se presentan mediante la interposición del recurso dicho.

Queda claro que las facilidades que la ley prescribe y las más que la práctica consiente, sólo conducen a hacer más negligente al contribuyente y a multiplicar el trabajo de la oficina sin razón alguna.

7a.) La facultad que en los Art. 65 y 67 concede la ley a la Dirección General de Contribuciones Directas para tasar cuotas originales y complementarias debiera prescribir en dos y cuatro años, según que exista o

no declaración, pues los términos de cinco y diez años respectivamente que hoy existen son excesivos, permitiendo por ello que la Oficina no despliegue oportunamente la actividad necesaria para realizar las investigaciones a que está obligada, y que la tardanza en hacerlo que la ley le permite se traduzca las más de las veces en resultados poco positivos para el Fisco cuando no en verdaderas injusticias contra el contribuyente, pues es lógico suponer que a mayor lapso transcurrido la investigación se torne más difícil hasta llegar a ser imposible, como imposible puede llegar a serle al contribuyente poder presentar pruebas de descargo en los casos de tasaciones excesivas.

Valga al propio tiempo la sugerencia de que la reducción de los términos de prescripción debería acompañarse de medidas tendientes a poner a la Dirección General en un plan más funcional, como ser, dotarla de mayor personal especializado, descargarla de obligaciones que no le son propias, etc.

8a.) La Dirección General de Contribuciones Directas debiera ser eminentemente una oficina tasadora de impuestos, sin facultades de conocer de recurso alguno salvo el que se fundamente en errores de hecho o de derecho que correspondería a la misma rectificar con la sola vista de los autos y sin admitir prueba suplementaria.

En esta forma podría tal Dirección General cumplir su función en forma más eficiente que lo hace al presente, en que la descuida por estar tramitando recursos y justificando sus actuaciones, lo que a su vez redundaría en una más rápida percepción del impuesto cuando la tasación no se discute y en una más rápida tramitación de los recursos al asignar ésta a los tribunales especiales.

BIBLIOGRAFIA

- Diccionario de la Real Academia Española: Madrid 1956*
- DERECHO ADMINISTRATIVO, Por Gabino Fraga, Editorial Porrúa, S.A. 5a. Edición, Mexico, 1952.*
- DERECHO ADMINISTRATIVO: Por Carlos García Oviedo. Editoria G.E.H.A. 3a. Edición, 1951.*
- ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS: Ernesto Flores Zavala. Mexico, 1963.*
- ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA: Espasa. Calpe, S.A. Madrid.*
- HACIENDA PUBLICA: Eheberg C.T. Von. Barcelona, 1929.*
- NOTAS ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: Dr. Alfonso Moisés Beatriz, San Salvador, 1957.*
- PRINCIPIOS DE HACIENDA PUBLICA: Dr. Gabriel Franco, Profesor de Finanzas de la Universidad de Puerto Rico.*
- PRINCIPIOS DE HACIENDA PUBLICA: Luigi Einaudi, traducción de la última edición Italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes.*
- CIENCIA DE LA HACIENDA: Federico Flora. 6a. Edición. Madrid 1927.*
- CURSO DE DERECHO CIVIL: A. Barros Errázuriz.*
- APUNTOS DE DERECHO PROCESAL CIVIL SALVADOREÑO. Dr. René Padilla y Velasco, San Salvador, 1949.*
- DERECHO CONSTITUCIONAL COLOMBIANO: Francisco de Paula Pérez, 5a. Edición, Bogotá.*
- TEORIA DE LA CONSTITUCION: Carl Schmitt - Traducción de Francisco Ayalá. Editorial Revista de Derecho Privado Madrid.*
- TRATADO DE LA CIENCIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL ARGENTINO COMPARADO: Segundo V. Linares Quintana. Editorial Alfa. Buenos Aires, 1956.*
- EXPOSICION DE MOTIVOS. CONSTITUCION DE EL SALVADOR DE 1950.*

CONSTITUCION POLITICA 1950.

CONSTITUCION POLITICA 1962.

CODIGO CIVIL.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.

TABLAS DE RETENCION DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

LEY DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DE VIALIDAD.

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES.

CODIGO PENAL.
