

343.04  
A 663 c  
1969  
F.S.Y.E.S.  
Gj

070821

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES



**“Casos Prácticos en la Aplicación de Algunas  
Leyes Tributarias en El Salvador”.**

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

Carlos Mauricio Araujo

COMO ACTO PREVIO DE SU INVESTIDURA ACADEMICA

PARA OBTENER EL TITULO DE

**Dr. en Jurisprudencia y Ciencias Sociales**

San Salvador, El Salvador, Febrero de 1969

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR:

Dr. JOSE MARIA MENDEZ

SECRETARIO

DR. RICARDO MARTINEZ



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

DR. RENE FORTIN MAGAÑA.

SECRETARIO:

DR. FABIO HERCULES PINEDA.



TRIBUNALES QUE PRACTICARON LOS EXAMENES GENERALES PRIVADOS

=====

SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES Y  
MERCANTILES

*PRESIDENTE:* Dr. Eduardo Alfredo Cuéllar.  
*PRIMER VOCAL:* Dr. Ulises Salvador Alas.  
*SEGUNDO VOCAL:* Dr. José Romeo Flores.

SOBRE CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION  
Y LEGISLACION LABORAL

*PRESIDENTE:* Dr. Roberto Lara Velado.  
*PRIMER VOCAL:* Dr. Francisco José Retana.  
*SEGUNDO VOCAL:* Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz.

SOBRE MATERIAS PROCESALES Y LEYES  
ADMINISTRATIVAS

*PRESIDENTE:* Dr. Guillermo Manuel Ungo.  
*PRIMER VOCAL:* Dr. Fernando Castillo.  
*SEGUNDO VOCAL:* Dr. Orlando Baños Pacheco.

ASESOR DE TESIS

Dr. Francisco Bertrand Galindo.

TRIBUNAL QUE CALIFICO LA TESIS

*PRESIDENTE:* Dr. Guillermo Manuel Ungo.  
*PRIMER VOCAL:* Dr. Javier Angel.  
*SEGUNDO VOCAL:* Dr. José Salvador Soto.



*DEDICO A MI MADRE CON TODO  
CARIÑO Y AGRADECIMIENTO,*

*ZOILA AMERICA ARAUJO*

■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■  
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■

*SAN SALVADOR,*

*28, FEBRERO DE 1969.-*

## A MANERA DE PROLOGO

He arribado a la elaboración de mi trabajo de tesis doctoral, y en verdad en ella solamente se vislumbra un trabajo sencillo. Únicamente traté, con muy poca fortuna a no dudarlo, algo del hacer cotidiano que como Colaborador de la Sección Jurídica de Contribuciones Directas, he desarrollado durante los últimos seis años de mi vida. Desde luego, reconozco en mi persona la ausencia de méritos suficientes para abordar los temas enfocados en esta tesis, cuya extensión y profundidad requieren grandes conocimientos. Su laudable propósito estriba, en el esfuerzo que implicó para mí su elaboración y el deseo de que alguna vez pueda ser útil. Ruego, a quien lea este modesto acopio, juzgarlo no sólo con benevolencia e indulgencia plenaria sino con demasía de ambas.

Estimo necesario la aclaración siguiente: al verificar el estudio comparativo relativo a la ganancia de capital (Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y lo que denomine "PROYECTO INEDITO DE LAS FUTURAS REFORMAS A LA GANANCIA DE CAPITAL", hay que tener en mente para no incurrir en apreciaciones indebidas, que esta tesis la presenté para el asesoramiento necesario, el día 24 de septiembre de 1968, y esta fecha en que se inició el proceso de asesoramiento, el Decreto No. 215, publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo 221 - 13 de diciembre de 1968, de todos conocidos, era lo que yo he puntualizado. El desenlace de dicho Decreto, es ampliamente conocido por lo que se vuelve superfluo cualquier comentario al respecto.-

San Salvador, 28 de febrero de 1969.

CARLOS MAURICIO ARAUJO.

I N D I C E

I) CAPITULO

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA:	Páginas
<u>DE LA DEPRECIACION . . . . .</u>	1 a 20
a) Mi opinión sobre el concepto de depreciación del Art. 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.	
b) Consideraciones sobre el ajuste de la depreciación.	
c) Exposición.	
d) Casos prácticos, planteamiento, desarrollo y explicaciones sobre los métodos para elaborar los cuadros de depreciación.	
e) Estudio comparativo entre la depreciación acelerada y los sistemas de depreciación de la Ley de Impuesto sobre la Renta.	
<u>Del Aumento de los Porcentajes de depreciación:</u>	
f) Exposición.	
g) Consideraciones que deben tomarse en cuenta para negar o conceder el aumento. Machote del escrito para solicitar dicho aumento.	
h) El aumento de los porcentajes de depreciación a la luz de las legislaciones de los Estados Unidos de Norte América, Argentina, México, Nicaragua, Perú, Honduras, Venezuela y Colombia.	
<u>DE LAS EXENCIONES COMPRENDIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE ALGUNAS EXENCIONES NO COMPRENDIDAS EN DICHA LEY. . . . .</u>	20 a 30
a) Exposición.	
b) Apreciaciones con respecto a los Decretos Nos. 193, 43 y 603; consideraciones críticas que planteo con relación a la aplicabilidad del Decreto No.603.	
<u>DEL CREDITO BASICO Y DE LA DEDUCCION BASICA ADICIONAL, ANALISIS COMPARATIVO. . . . .</u>	30 a 41
a) Exposición.	
b) Esbozo histórico de las diversas modalidades de la deducción básica.	
c) Análisis comparativo del crédito básico y de la deducción básica adicional. Cuadro Comparativo de los mismos.	

- d) Consideraciones personales.
- e) Mi opinión sobre el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con relación a los Artos. 133 y 118 No. 4 de la Constitución Política.
- f) Opinión sustentada por otros de que el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no es incostitucional.

DE LA GANANCIA DE CAPITAL. . . . . . 41 a 77

- a) Exposición.
- b) Conceptos de rentas.
- c) Mi opinión sobre cual es el concepto que más encaja dentro de los lineamientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963.
- d) Caso de revalúo.
- e) Casos prácticos de ganancia de capital, planteamientos, desarrollo y explicación.
- f) Elaboración práctica de un cuadro de ganancia de capital.
- g) Mi opinión sobre el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- h) Planteamiento de la severidad de la cuota de Impuesto sobre la Renta, cuando hay ganancia de capital y cuando se grava dicha ganancia como renta simple, desde mi punto de vista. Casos, Opinión.
- i) Algunas consideraciones que formulo, respecto al Art. 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- j) Estudio de la reforma propuesta a la ganancia de capital. Paralelo entre el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y las reformas futuras a la ganancia de capital. Consideraciones efectuadas con base al estudio comparativo entre las futuras reformas y al artículo de mérito.

DE LA RENTA MUNDIAL. . . . . . 78 a 96

- a) Exposición.
- b) Casos prácticos de Renta Mundial, planteamiento, desarrollo y explicación.
- c) Cuadros de determinación de créditos pagados por impuestos en los países extranjeros. Mi opinión con respecto a los Artos. 42 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art. 10. de la misma Ley y Art. 10. de su Reglamento.
- d) Cuadros de las declaraciones cuando se incluye la Renta Mundial.

DE LAS RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL PAIS. . . . . 97 a 103

- a) Exposición.
- b) Casos prácticos, planteamiento, desarrollo y explicación.

DE LA REDUCCION DEL PORCENTAJE DE RETENCION. . . . . 103 a 107

- a) Exposición.
- b) Casos prácticos, planteamiento, desarrollo y explicación.



II) CAPITULO

LEY DE VIALIDAD:

DEL USUFRUCTO. . . . . 108 a 116

- a) Exposición.
- b) Casos prácticos, planteamiento, desarrollo y explicación. Elaboración de los cuadros de las declaraciones respectivas.

DE LA RENTA VITALICIA. . . . . 119

- a) Exposición.
- b) Art.16 de la Ley de Vialidad y Art. 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- c) Comentario del Ministerio de Hacienda al Art. 16 de la Ley de Vialidad con relación al Art. 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

DE LA CLASIFICACION DEL CONTRIBUYENTE COMPRENDIDO EN DOS CATEGORIAS DEL IMPUESTO DE VIALIDAD. . . . . 119 a 121

- a) Exposición.
- b) Caso práctico, planteamiento, desarrollo y explicación.
- c) Aclaración al respecto.

III) CAPITULO

LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES. . . . . 122 a 140

- a) Exposición.
- b) Temas tratados.
- c) Determinación de la base imponible.
- d) Determinación de la deuda tributaria, incluyendo recargos adicionales y multas.
- e) Procedimientos y recursos que se conceden al contri-

IV) CAPITULO	Páginas
<u>LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL.</u> . . . . .	141 a 146
a) Exposición.	
b) Art. 5) literal f) de la Ley de Fomento Industrial.	
c) Casos prácticos, planteamiento, desarrollo y explicación.	
V) CAPITULO	
<u>CONCLUSIONES PERSONALES.</u> . . . . .	147 a 158

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

#### L E Y E S:

- 1) Código Civil Salvadoreño.
- 2) Constitución Política de El Salvador.
- 3) Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial No. 140, Tomo 80 del 21 de junio de 1916.
- 4) Ley de Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto No. 520, de fecha 10 de diciembre de 1951, publicado en el Diario Oficial No. 232, Tomo 153 de fecha 17 de diciembre de 1951.
- 5) Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.
- 6) Ley del Banco Hipotecario.
- 7) Ley de Imprenta.
- 8) Ley de Fomento Industrial.
- 9) Ley de Fomento Avícola.
- 10) Ley de Gravamen de las Sucesiones.
- 11) Ley de Vialidad.

#### R E G L A M E N T O S:

- 1) Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta Publicado en el Diario Oficial No. 278, del 22 de diciembre de 1942, Tomo 133.
- 2) Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenido en el Decreto No. 81, publicado en el Diario Oficial No. 92, Tomo 155 del 16 de mayo de 1952.
- 3) Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto No. 55, publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 210, del 20 de marzo de 1964.

#### D E C R E T O S:

- 1) Decreto No. 26 publicado en el Diario Oficial No. 86, Tomo 118 del 13 de abril de 1935.
- 2) Decreto No. 511, publicado en el Diario Oficial No. 49, Tomo 148, de fecha 10 de marzo de 1950.
- 3) Decreto No. 193, publicado en el Diario Oficial No. 67, del 13 de abril de 1951.
- 4) Decreto No. 43 del 14 de diciembre de 1960.

- 5) Decreto No. 603, publicado en el Diario Oficial No. 64, Tomo 219 del 10. de abril de 1968.
- 6) Decreto No. 300 publicado en el Diario Oficial del 19 de septiembre de 1961.
- 7) Decreto No. 442, publicado en el Diario Oficial No. 225, Tomo 193, del 7 de diciembre de 1961.
- 8) Decreto No. 479, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

LEGISLACION EXTRANJERA:

- 1) Disposiciones del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norte América y de las Reglamentaciones del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos.
- 2) Ley de Impuesto a los Réditos (Ley 11.682 de Argentina).
- 3) Ley de Impuesto sobre la Renta II Párrafo, de la fracción IV Art. 29 de la República de México.
- 4) Art. 12 Inc. "H", Párrafo 6 del Decreto complementario y Reglamentario de la Ley de Impuesto sobre la Renta de Nicaragua.
- 5) Art. 8 Segunda Parte Inc. f) del Reglamento del Impuesto a las Utilidades Industriales y Comerciales (Ley 7904 Cap. II de la República del Perú.
- 6) Artículos 8y 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 27 y 71 de su Reglamento ambos de la República de Honduras.
- 7) Consideraciones de la Administración General del Impuesto sobre la Renta de la República de Venezuela y de la Administración de Impuestos Nacionales de la República de Colombia sobre el aumento de los porcentajes de depreciación.

O B R A S:

- 1) Contabilidad Superior 2a. Edición "EDITORIAL CULTURA" México D. F. Páginas 325 de Alejandro Prieto.
- 2) "Análisis Económico de los Impuestos" En el Cuadro General de las Finanzas Públicas JOHN F. DUE.
- 3) Trabajo del Bachiller Jorge Eduardo Tenorio "Impuesto sobre Sucesiones".
- 4) Artículos del Dr. Alvaro Magaña referentes al concepto de renta contenido en la Revista de la Colección Jurídica "Impuesto sobre la Renta", páginas 77 y 79.
- 5) Tesis doctoral "ANALISIS JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA", del Doctor José Salvador Soto.
- 6) Tesis doctoral "La Depreciación", del doctor Miguel Angel Gómez.
- 7) Proyecto Inédito de las futuras reformas a la ganancia de capital
- 8) Cuadernos de Finanzas Públicas, de Víctor L. Urquidí, "La Depreciación Acelerada: un aspecto económico del sistema tributario."
- 9) "MANUAL DEL CONTADOR" de W. A. PATON.



### ACLARACION NECESARIA

En virtud de las reformas a los Artículos 14 y 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativos a la ganancia de capital, contenidas en el Decreto N° 215, publicado el día 13 de diciembre de 1968, han perdido actualidad los temas de mi trabajo que a continuación expongo: 1) los casos prácticos que de ganancia de capital he plasmado de acuerdo a los Artículos 14 y 45 objeto de la reforma de mérito; 2) mi opinión sobre el artículo 45 vigente hasta la reforma indicada; 3) el punto VI) de mis conclusiones personales; no obstante ello, de acuerdo al artículo 6 número 2 del Decreto 215 publicado en el Diario Oficial del 13 de diciembre de 1968, todos esos aspectos de mi tesis pueden proyectarse en operaciones realizadas antes de la vigencia del Decreto expresado, por lo que tienen valor todavía como una reseña de los posibles casos que se hayan practicado y que requieran solución de acuerdo al Artículo 45 y 14 reformados por el Decreto aludido.

Con respecto al estudio comparativo que verifiqué entre el Art. 45 y 14 objeto de la reforma y lo que denominé en esa época futuras reformas contenidas en el proyecto inédito, que aparece adjunto al cuerpo de este trabajo, no obstante que en virtud del Decreto número 215 aludido, se han convertido en Ley de la República, siguen teniendo actualidad para los efectos del estudio que me propuse; ya que, las diferencias entre ese proyecto inédito en esa época y el actual Decreto N° 215 son de forma, verbigracia: en el Artículo 14 del proyecto en el número 6) decía "el Cartulario", en el Decreto N° 215 dice "El Notario". En el Artículo 4 del proyecto relativo a las reformas de los incisos 2º y 3º del Artículo 6º, en el primer inciso en el proyecto inédito aparecía la siguiente frase: "des-

de la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente", en el Decreto N° 215 en dicho Artículo o sea en el 67, inciso 1º aparece la frase así: "desde la expiración correspondiente".

San Salvador, 6 de enero de 1969.

EL SUSTENTANTE

## C A P I T U L O I

### LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### DE LA DEPRECIACION

Me he impuesto en el trabajo de mi tesis doctoral el presentar el tema de la "DEPRECIACION", y la verdad es que enfocar un tema que de todos es sabido tiene sus bases asentadas sobre cuestiones de tipo contable, no es labor fácil para un estudiante de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Sin embargo, la práctica constante, el deseo de aprender cada día de nuestra vida cosas nuevas y útiles, me han impulsado a tratar el tema de la depreciación y es que si alguna deducción en la Ley de Impuesto sobre la Renta es usada en escala altísima, es esta de la depreciación la que ocupa un lugar de prioridad. Así nos consta que con el auge de la gran empresa, en las diversas actividades que le es dable explotar, personificada como sociedad anónima hace grandes inversiones, grandes operaciones y obtiene grandes ganancias, en esta época de la masificación de los capitales en el tipo de sociedad apuntado, todo es dinamismo y progreso, todo es trabajo y superación y es cuando el legislador tributario para no quedarse anquilosado, con visión amplia e inteligente regula en la Ley de Impuesto sobre la Renta las atinadas disposiciones relativas a la deducción por depreciación cuya importancia es vasta y sería de ociosa nimiedad estar ponderándolas cuando todos los contribuyentes conocen los beneficios que tal deducción les proporcione en sus múltiples labores que generan ingresos gravables. Además, incluyo el estudio comparativo entre la depreciación acelerada y los sistemas de depreciación reguladas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Presento ulteriormente el planteamiento de los dos sistemas para elaborar los cuadros de depreciación estatuidos en la Ley expresada.

Antes de entrar al tratamiento del estudio de la depreciación acelerada con relación a la depreciación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, estimo que se vuelve necesario un estudio teórico sobre los principios que rigen la depreciación; este estudio lo vierto en forma escueta y elemental, pues me alejaría por completo de la finalidad de mi trabajo si expusiera prolijamente, lo que los tratadistas casi en un grado de perfección ya dijeron sobre esta materia. Para el caso, haré uso de la obra "MANUAL DEL CONTADOR" del tratadista W. A. Paton, Profesor de Contabilidad de la Universidad de Michigan. A continuación transcribo pasajes pertinentes de la obra aludida: "De acuerdo con las reglas generalmente aceptadas, la depreciación es la declinación del valor en uso del activo fijo tangible, particularmente en edificios y equipo. En su libro "Depreciation and Wasting Assets", Leake define la depreciación como "el gasto muerto del capital." La Interstate Commerce Commission asentó que la depreciación es "la pérdida en valor de servicio, no restaurado por el mantenimiento y ocasionada en relación con el consumo o el retiro posible de la propiedad en el curso del servicio debida a causas contra las que el poseedor no está amparado por un seguro, causas que se sabe siguen en vigor y cuyo efecto puede preverse con bastante aproximación. (1) "Finalmente me permito transcribir la definición de depreciación que a mi criterio encaja más dentro del concepto de depreciación que nos da la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Artículo 26 literal a). "C. G. Jensen, contralor de A. M. Byers Co., asentó en un estudio presentado al Congreso Internacional de Contadores, en el año de 1929, que la depreciación desde el punto de vista contable, generalmente aceptado, es la pérdida de valor útil de vida al empleo, uso, desgaste y a la acción del tiempo y los elementos." (2) Me parece que esa definición de depreciación está hasta cierto punto acorde con lo que se dice

(1) "MANUAL DEL CONTADOR" W. A. Paton, Pág. 603.

(2) "MANUAL DEL CONTADOR" W. A. Paton, Pág. 603.

la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Artículo 26 literal a) "el término depreciación significa la pérdida de valor que sufran los bienes por el uso, la acción del tiempo, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento".

No quiero terminar la presente exposición teórica que me he permitido transcribir, sin antes enunciar los factores de la depreciación y considero que si bien no haré un estudio exhaustivo de la depreciación porque a todas luces no es esa la orientación de mi trabajo, creo que no está demás ampliar conocimientos sobre el tema de la depreciación, cuya importancia es indiscutible.

#### FACTORES DE LA DEPRECIACION

Descripción de las causas de depreciación. Las principales causas de depreciación pueden enumerarse como sigue:

1. "Deterioro y desgaste" naturales por el uso.
2. Daño o deterioro extraordinario.
3. Extinción o agotamiento.
4. Posibilidad limitada de uso.
5. Elementos inadecuados.
6. Obsolescencia.
7. Cese de la demanda del producto. (3)

---

(3) "MANUAL DEL CONTADOR" W. A. Paton. Pág. 606.

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LA DEPRECIACION ACELERADA Y LOS SISTEMAS DE DEPRECIACION CONSIGNADOS EN EL ARTICULO 26, LITERAL J) DE NUESTRA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta referido, comprende dos sistemas de depreciación que a continuación expongo: el que podemos denominar el método directo, que consiste en trabajar con una cuota con deducción del valor residual, cuota aplicable por el número de años que resulta de existencia útil estimada por la Ley; y el método indirecto es aquél que consiste en la aplicación de una cuota variable sobre saldo decreciente sin deducción del valor residual. Para clarificar los conceptos que de los métodos expresados he expuesto, me valdré de dos casos:

EJEMPLO DEL METODO DIRECTO

El bien "y" cuyo valor es de ₡25.000.00, ha sido depreciado haciendo uso el contribuyente del 5% de cuota anual de depreciación para el plazo de 20 años; y el valor residual es la suma de ₡2.500.00. Antes de seguir adelante considero necesario aclarar, que significa el concepto de valor residual; es la estimación en dinero del bien al final de su vida útil. Por ejemplo: El valor residual de una mesa de madera después de diez años de uso, sería su valor de desecho, si concebimos que el material de que está construida, en ese tiempo ya se ha deteriorado; trabajaremos con números para demostrar matemáticamente como opera el método directo:

Valor del bien. . . . .	₡	25.000.00
Menos: valor residual . . . . .	₡	<u>2.500.00</u>
Saldo. . . . .	₡	22.500.00
Cuota de depreciación 5% de ₡22.500.00. . . .	₡	1.125.00
Plazo para usar depreciación 20 años, multiplicamos 20 años por ₡1.125.00- nos da. . . .	₡	22.500.00

Con estas operaciones he demostrado como opera dicho método ya que la multiplicación de 20 años por ₡1.125.00, implica que en 20 años el bien se ha redimido. Que el bien se ha redimi-

----- do indica que ya terminó su tiempo de vida útil. Es decir que ya llegó a su valor residual, o sea bien completamente depreciado.

EJEMPLO DEL METODO INDIRECTO

El bien "Y" cuyo valor es \$25.000.00 ha sido depreciado haciendo uso de la cuota anual de depreciación del 10%. Veamos numéricamente como opera este método:

<u>Primer año.</u> . . . . .	\$ 25.000.00
Cuota Anual de Depreciación 10% de \$25.000.00. . . .	" <u>2.500.00</u>
Saldo. . . . .	" <u>22.500.00</u>
-----	
<u>Segundo Año.</u> . . . . .	" 22.500.00
Cuota anual de Depreciación 10% de \$22.500.00.....	" <u>2.250.00</u>
Saldo. . . . .	" <u>20.250.00</u>
-----	
<u>Tercer año.</u> . . . . .	" 20.250.00
Cuota anual de Depreciación 10% de \$20.250.00. . . .	" <u>2.025.00</u>
Saldo. . . . .	" <u>18.225.00</u>
-----	
<u>Cuarto año.</u> . . . . .	" 18.225.00
Cuota anual de Depreciación 10% de \$18.225.00. . . .	" <u>1.822.50</u>
Saldo . . . . .	" <u>16.402.50</u>
-----	

Y así sucesivamente se desarrolla el método indirecto. Después de este estudio numérico de los métodos de depreciación señalados me atrevo a formular mi criterio respecto a estos métodos y la depreciación acelerada; pero antes me permitiré transcribir de la obra del señor VICTOR L. URQUIDI, el siguiente párrafo que considero oportuno para el estudio comparativo que me propongo, "" Se reconoce entre los que han estudiado diversos incentivos a la inversión industrial, que el empleo del sistema de depreciación acelerada, para ejercer plena influencia en las decisiones de inversión, debe corresponder a un impulso generoso por parte del Estado. En otras palabras, la depreciación acelerada debe permitirse bastante fuerte como para que tenga marcado significado financiero para el inversio-

nista o para la empresa. Así, por ejemplo, si bajo el sistema ordinario de depreciación se autoriza amortizar cada año el 10% del costo de un activo, la forma acelerada deberá permitir depreciar el activo fiscalmente por lo menos de un 30 a un 50 por ciento el primer año y el resto en un período relativamente corto". (4)

Considero que la depreciación acelerada en cierto modo tiene similitud con la depreciación del método indirecto, que he plasmado y que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, tiene regulada en el artículo aludido; pero es indudable que entre ambas existe diferencia de fondo, ya que en la depreciación del método indirecto la ley nos limita el tiempo y la cuota de depreciación, que en ningún caso podrá ser mayor. Es decir, la cuota, al doble de la establecida por la Ley para cada bien depreciado. En la depreciación acelerada como dice VÍCTOR L. URQUIDI, debería permitir depreciar el activo fiscalmente por lo menos de un 30 a un 50%, el primer año, y el resto en un período relativamente corto; es obvia la diferencia entre ambas. Me parece que la depreciación acelerada prolifera eficazmente en un medio industrial avanzado como el de la República de México y otros países que tienen un alto incremento en la industria; la depreciación acelerada responde a un verdadero estímulo fiscal para canalizar e incentivar la industria de un país, y eso es así porque con la depreciación acelerada se consigue una rápida amortización del valor del bien, lo que permite una reserva de depreciación que se traduce en disponibilidad para el contribuyente. Con un ejemplo sencillo voy a aclarar lo que aquí estoy manifestando sobre el tema tratado:

----- Supongamos que el industrial "Y" adquiere una maquinaria para incrementar su industria, pero resulta que por la salida al mercado de nue-

(4) "CUADERNOS DE FINANZAS PÚBLICAS" - Víctor L. Urquidi, "LA DEPRECIACION ACCELERADA: UN ASPECTO ECONOMICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO". Pág. 4.

vos modelos su maquinaria se vuelve obsoleta o puede acontecer que la mercadería que produce pasa de moda, como sucede con la ropa femenina, entonces es cuando se ponen en evidencia las bondades de la depreciación acelerada, ya que con cuotas altas de depreciación del 30 a un 50% el primer año, es posible en tiempo breve amortizar el costo de la maquinaria y tener una reserva o sea una disponibilidad en numerario que le permite adquirir los nuevos modelos de maquinaria. Creo haber dejado establecido con claridad como opera la depreciación acelerada. Estimo que en nuestro medio fiscal, la depreciación acelerada es un Instituto demasiado moderno, muy adelantado, ya que nuestra industria es todavía débilmente incipiente y lógicamente no está acorde con la dinámica del progreso de los países más avanzados, con - la tecnología llevada a su más alto nivel como sucede con los países europeos y con los Estados Unidos y quizás con la República de México.

PRIMERO METODO PARA ELABORAR EL CUADRO DE DEPRECIACION LITERAL j) ART. 26 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"Aplicando un porcentaje fijo y constante sobre la inversión total, deduciendo el valor residual". Tomemos un caso a fin de poder desarrollar el punto con claridad el señor "X",---- quien es dueño de una oficina la cual le produce ingresos gravables, entre otras cosas ha hecho valer la deducción por depreciación de un escritorio de madera sobre el cual labora en su oficina, mueble que adquirió y a su vez comenzó a usar el día primero de julio de mil novecientos sesenta y seis, por la suma de \$500.00.- Estima el señor "X" que el valor residual de dicho escritorio es de \$25.00 ¿Cuál será la cuota que el señor "X" podrá depreciarse en los años de 1966 y 1967.? Para contestar esta interrogación a cabalidad, acto continuo presento el cuadro que debe elaborarse para hacer valer la deduc-

ción de depreciación, el cual deberá llenar todas las exigencias que estatuyen los artículos 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, literales k), l), m), n) y ñ) y artículo 46 del Reglamento de la misma Ley. Considero que este punto de mi tesis pueda servir en forma elemental de guía a quienes han tenido problemas en la elaboración de los citados cuadros. Veamos en sus formas más sencillas el cuadro referido:

ELABORACION DEL CUADRO DE DEPRECIACION POR EL METODO DIRECTO

<u>DESCRIP. del BIEN</u>	<u>FECHA DE ADQUISIC.</u>	<u>V/ADQUIS.</u>	<u>V/RES.</u>	<u>V/SUJ. A. D.</u>	<u>CUOTA ANUAL</u>
--------------------------	---------------------------	------------------	---------------	---------------------	--------------------

Escritorio de madera.....	1/7/66	\$500.00	\$25.00	\$475.00	10%
---------------------------	--------	----------	---------	----------	-----

<u>DEPRECIACION CONCEDIDA</u>	<u>REMANENTE</u>	<u>DEPRECIACION</u>	
--.--	\$ 475.00	\$ 23.75	1966 (proporcional)
\$23.75	\$ 451.25	\$ 47.50	1967

Para calcular la cuota de depreciación que le corresponde deducirse al señor X, para los ejercicios fiscales comprendidos del 1º de enero al 31 de diciembre de cada uno de los años de 1966 y 1967, aplicamos el siguiente procedimiento:

Como el valor sujeto a depreciación asciende a la suma de \$475.00 y este valor corresponde a un escritorio de madera, la aplicamos a la cantidad apuntada el porcentaje indicado en la tabla incorporada en el Art. 26 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, específicamente el porcentaje señalado por el N° 11) mobiliario, usado en la oficina o en el negocio:

a) de madera o predominantemente de madera.....10%. Luego te-

nemos que el diez por ciento de \$475.00 es \$47.50, pero para el año de 1966, el bien únicamente ha sido poseído y usado seis meses, por consiguiente la cuota de depreciación asciende a \$23.75. Para el año de 1967 como el bien ha sido poseído y usado todo el año la cuota de depreciación es \$47.50.

SEGUNDO METODO PARA ELABORAR EL CUADRO DE DEPRECIACION LITERAL j) DEL ART. 26 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"o aplicando un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente de la inversión total, sin deducción del valor residual. Si se usa el segundo método, el porcentaje no podrá ser superior al doble del porcentaje que usa para la depreciación fija". No omito manifestar que este segundo método es una novedad de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, antes de ésta no se conocía en nuestro medio fiscal este segundo método para elaborar cuadros de depreciación, por consiguiente todavía su uso no está generalizado.

ELABORACION DEL CUADRO DE DEPRECIACION POR EL METODO INDIRECTO

<u>DESCRIP. del BIEN</u>	<u>FECHA DE ADQUISIC.</u>	<u>V. SUJET. A. D.</u>	<u>C. AN.</u>	<u>DEPREC. CONCED.</u>	<u>REMANENTE DEPRECIAC.</u>	
Escritorio de madera. . .	1/7/66	\$500.00	20%	---	\$500.00	\$50.00 1966
				\$0.00	\$450.00	\$90.00 1967

Las mismas explicaciones valen para este segundo caso, con las innovaciones que el segundo método señala como es que se trabaja con el doble del porcentaje o sea con el 20% para este caso, y se trabaja sin deducción del valor residual. Por lo demás es la misma operación veamos el 20% de \$500.00 valor del escritorio de madera del señor X, son \$100.00 pero como en el año de 1966 el escritorio sólo fué usado y poseído sólo seis

meses la cuota de depreciación es \$50.00; para el año de 1967, el escritorio ha sido poseído y usado todo el año, entonces la cuota de depreciación es \$90.00.

La depreciación concedida en el año de 1966 es \$50.00, luego al valor sujeto a depreciación o sea \$500.00 le restamos \$50.00 aludidos y nos queda el remanente de depreciación de \$450.00, el 20% de esta suma es \$90.00 que constituye la cuota de depreciación de que hace uso el señor X, para el año de 1967.

OPINION SOBRE EL CONCEPTO DE DEPRECIACION QUE NOS DA EL  
ART. 26 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SU N°10  
LITERAL a) Y SOBRE LO DISPUESTO EN EL LITERAL I) INCISO  
2º DEL ARTICULO EXPRESADO

El término "depreciación" significa la pérdida de valor que sufran los bienes por el uso, la acción del tiempo, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento." Al decir dicho artículo "la incosteabilidad de su operación;" o lo que otros expositores llaman obsolescencia, ello implica que una máquina o un aparato ya no es rentable y a consecuencia de ello se retira del servicio. Al tratar en otro punto de mi tesis el caso de la obsolescencia expuse ideas más amplias, por lo que estimo innecesario bosquejar sobre el mismo y únicamente me remito a lo dicho en el punto "DEL AUMENTO DE LOS PORCENTAJES DE DEPRECIACION", en el cual traté la obsolescencia; consecuentes con lo dicho por el literal del artículo expresado, entiendo que cuando, por ejemplo, una máquina es retirada del servicio por su incosteabilidad o lo que es lo mismo por ser obsoleta, no obstante ello según el literal en comento, dicha máquina es depreciable. Según mi entender es contradictorio con lo dispuesto en el N° 10 Inciso 1º del mismo artículo que dispone que la depreciación debe usarse como de-

ducción de bienes dedicados a la producción de ingresos computables, asimismo hay contradicción con lo dispuesto en los literales g) y e) del mismo artículo por el motivo apuntado.

El Doctor MIGUEL ANGEL GOMEZ, señala otra deficiencia al concepto de depreciación consignado en el artículo y literal referidos, cuando escribe sobre el presente punto, así: "pero al llegar a la parte que nos habla del agotamiento, como causa de depreciación, no tenemos más que agregar que nuestra Ley ha caído en una confusión lamentable, no porque el agotamiento o extinción no representan en sí una reducción de valor del activo al cual se refiere. Es lógico que, con el tiempo, indefectiblemente vendrá su extinción parcial o total; porque en este caso, esa reducción de valor recae sobre una categoría de activos cuya característica esencial es la de ir disminuyendo el valor a medida que van produciendo; disminución que no puede reponer, por la imposibilidad que existe de encontrar otro activo que tenga la misma capacidad de producción que el activo que se deprecie como sucede en el caso de las minas, canteras, pozos de petróleos y otros". (5)

#### DEL AJUSTE DE LA DEPRECIACION

Digno de mención es lo dispuesto en el literal i) Inciso 2º del artículo citado, por cuanto según este literal ya no se rechaza al contribuyente el cuadro de depreciación cuando hubiere hecho uso de mayor cuota de depreciación de la que legalmente le corresponde, sino que la Dirección General de Contribuciones Directas hace de oficio los ajustes necesarios al verificar la fiscalización respectiva, lo que constituye una facilidad para hacer valer correctamente la deducción por depreciación sin hacer a los contribuyentes acreedores a las sanciones del caso y con ello por una parte se favorece al contribuyente y por otra en cierta forma se

agilizan los trámites fiscales y se logra favorecer la recaudación fiscal en mejor medida. Esta operación de ajuste es otra de las novedades de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, que a mi juicio es digna de encomio.

DEL AUMENTO DE LOS PORCENTAJES DE DEPRECIACION ARTICULO PERTINENTE DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Art. 26 Numeral 10) literal o) N° 2 Inciso 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

"Por excepción podrán elevarse los porcentajes indicados, únicamente con autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas, la que podrá otorgarla siempre que la petición del contribuyente se fundamente en razones importantes y valiosas, a juicio de la misma Dirección. Sin embargo, cuando se trate de edificaciones en ningún caso se podrán elevar los correspondientes porcentajes indicados en la tabla."

En la actualidad, con la pujanza que han alcanzado la industria, el comercio, la agricultura y las diversas actividades encaminadas al desarrollo y la tecnificación de los distintos medios de producción, es necesario hacer trabajar constante las maquinarias, los motores y todos los implementos necesarios para el desenvolvimiento de las empresas, que constituyen de por sí las estructuras económicas que marcan el paso al dinamismo y progreso de un país, pero para dar abasto a la creciente demanda de bienes de capital, de servicio y productos de diversa índole, la empresa hecha a trabajar sus maquinarias por jornadas que exceden a las labores ordinarias, y son los implementos mecánicos trabajando al máximo rendimiento conjugados con el elemento humano, los que surten al mercado y con ello satisfacen las necesidades humanas en su más amplia gama de modalidades; luego, tenemos que a mayor producción, bajas los costos y al

bajar los costos sube el consumo de los bienes y servicios y lógicamente es posible que también asciendan los ingresos de los productores, y en esta forma, aumentan también las cuotas de impuesto; y todo ello se enmarca en la eficiencia de los factores: máquinas y hombres; las máquinas trabajando en grado superlativo no pueden ser relevadas como los hombres y sufren un desgaste superior a la que es usada únicamente en la jornada ordinaria de trabajo; toda esta exposición la vierto para tratar de justificar, al menos así lo estimo yo, la sabia regulación del Artículo 26 antes transcrito y considero que el legislador tributario en esta disposición fué visionario porque nadie ignora la necesidad ingente que tiene El Salvador de industrializarse y esta disposición legal es a mi humilde criterio una de las que en verdad constituye un aliciente a la industria y a cualquier otra actividad productora de bienes, servicios etc... a menudo se oyen por diversos ámbitos de nuestra capital los ruidos característicos de los motores, de las maquinarias laborando incesantemente durante las veinticuatro horas del día y los dueños de todos estos elementos que sufren un desgaste extraordinario, tienen la oportunidad de disfrutar de un porcentaje de depreciación más elevado y ello, es indudable de justicia y equidad tributaria y es factible porque en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta existe la atinada disposición apuntada. Al disfrutar de ese porcentaje de depreciación más elevado, las deducciones del contribuyente aumentan y consecuentemente ello influye en el monto del impuesto que le corresponde pagar, aunque paralelamente al trabajar más normalmente se perciben más ingresos gravables y se vislumbra así cierta paridad fiscal que responde a los principios expresados. A continuación, presentaré una forma del escrito en el cual se pide que se aumenten los porcentajes de depreciación, pues estimo que es básico que al hacer la petición, el contribuyente haga el planteamiento

miento en forma correcta, tomando en cuenta que los datos que se aportan en la misma son los que sirven de pauta para el trámite de elevar las cuotas de depreciación que solicitan. Además, con toda robustez técnica deben vertirse razones valiosas e importantes cuya apreciación queda a juicio de la Dirección General de Contribuciones Directas.

(PAPEL SELLADO DE \$0.30)

"SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS,

PRESENTE.

Yo, X.X., de generales conocidas, actuando como apoderado de tal sociedad, lo cual compruebo con tales documentos, a Ud. manifiesto: que entre las operaciones a que se dedica mi representada está el arrendamiento de tales máquinas, que tienen diseños y características muy especiales, sujetas a un mayor desgaste por tales motivos (exponer motivos en forma prolija y técnica) y por lo cual el término de vida útil se calcula en tantos meses.

En atención a lo expuesto y de conformidad con lo dispuesto en el Art. 26 numeral 18) literal b) N° 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, PIDO: se autorice a mi representada para depreciar los equipos tales en la forma siguiente: a partir del ejercicio comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de tal año.

a) Equipo tal introducido al mercado en tal fecha, con el 15% de depreciación anual. (Y así se da una detalle del equipo, de su fecha de introducción al mercado y del porcentaje de depreciación que se quiere usar).

San Salvador, de de 19\_\_".

De esta petición se hace un estudio minucioso por los colabo-

radores a fin de poder llegar a conclusiones que sirven de base para autorizar el aumento de las cuotas de depreciación o negar dicho aumento; por ejemplo, según la naturaleza del estudio los técnicos comprueban el número de horas diarias de trabajo de las máquinas que serán afectadas con las cuotas de depreciación y su máximo rendimiento; se toman en cuenta factores como la obsolescencia que ocurre a menudo con los nuevos adelantos de la ciencia, pues la introducción de equipos que rinden trabajos más rápidos y simplificados desplazan del mercado a máquinas que resultan ser anticuadas en comparación con los nuevos modelos; y en fin, se toman infinidad de elementos de juicio que sería innecesario enumerar.

A mayor abundamiento de la importancia que tiene para la vida industrial, comercial, agrícola, etc. de los países del mundo la deducción que trato en el presente trabajo, haré una recopilación de la manera como países como Estados Unidos, Argentina, México, Nicaragua, Perú, Honduras, Venezuela y Colombia enfocan dicha deducción en sus respectivas legislaciones tributarias y como resolvieron un caso concreto.

Estado de Nueva York,

CONDADO DE NUEVA YORK.

Las disposiciones del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos, de 1954 (denominado el Código) y las reglamentaciones dictadas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, con arreglo a las mismas, en lo que respecta a la deducción de depreciación para fines de impuesto federal sobre la renta. La Sección 167 del Código dispone que se concederá como deducción al computar la renta gravable, un margen razonable para depreciación (inclusive un margen razonable para desuso) de propiedades usadas en el comercio o negocio o de propiedades mantenidas para la producción de renta. La Sección 1167 (a)-1 de las reglamentaciones dice que la

vida útil de una propiedad para fines de depreciación no es necesariamente la vida útil inherente a la propiedad, sino el período durante el cual puede esperarse razonablemente que la propiedad preste servicio al contribuyente en su comercio o negocio o en la producción de su renta. Al aplicar las disposiciones del código sobre depreciación a equipo electro-magnético y electrónico usado en sistemas de elaboración de datos, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos ha tenido en cuenta sus características especiales y, en la práctica, ha permitido que la depreciación se compute para fines de determinar la renta gravable, sobre la base de vidas útiles.

DEL COGIDO DE RENTAS INTERNAS DE LOS ESTADOS UNIDOS Y DE LAS REGLAMENTACIONES DEL DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS.

Con arreglo a las mismas, en lo que respecta a la deducción de depreciación para fines de Impuesto sobre la Renta. La disposición legal aplicable es la Sección 167 del Código de Rentas Internas, que en su parte pertinente dispone lo siguiente:

""""""""Sección 167, - DEPRECIACION (a) REGLA GENERAL.

Se concederá como deducción de depreciación un margen razonable por agotamiento, uso y desgaste (inclusive un margen razonable por desuso).

- 1) De propiedades usadas en el comercio o negocio.
- 2) De propiedades mantenidas para la producción de renta.

Las reglamentaciones del Departamento del Tesoro (Nº 167 (a)) -1 disponen en su parte pertinente lo siguiente:

a) MARGEN RAZONABLE.- La Sección 167 (a) estipula que un margen razonable por agotamiento, uso y desgaste y desuso de propiedades usadas en el comercio o negocio o de propiedades mantenidas por el contribuyente para la producción de rentas será concedido como deducción de deprecia-

ción. Este margenes aquella cantidad que deba separarse para el año gravable de acuerdo con un plan razonable consistente (no necesariamente a una renta uniforme), de modo que el total de las cantidades separadas, más el valor del salvamento, sea igual, al de la vida útil calculada de la propiedad depreciable, al costo y otra base de la propiedad.

b) VIDA ÚTIL.- Para fines de la Sección 167 la vida útil calculada de una propiedad no es necesariamente la vida útil inherente a la propiedad, sino al período durante el cual es de esperar razonablemente que la propiedad preste utilidad al contribuyente en su comercio negocio o en la producción de su renta....."

Aplicando las disposiciones sobre depreciación del Código a equipo electro-mecánico y electrónico usados en conexión con sistemas de elaboración de datos, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en la práctica, ha permitido que se compute la depreciación para fines de establecer la renta gravable, sobre la base de las vidas útiles, calculadas a continuación.

ARGENTINA. La Ley de Impuesto a los Réditos (Ley 11.682) dispone que amortización para compensar el desgaste de los bienes empleados para producir réditos gravados, se determina por aplicación sobre el costo de los bienes de un porcentaje fijo anual a base del número de años de vida probable de tales bienes.

La reglamentación aclara que podrán adoptarse otros sistemas siempre que sean técnicamente justificados, de uso comercial y estén referidos al costo de los bienes.

En resumen, la legislación impositiva no impone porcentajes determinados ni requiere la aprobación previa de los que las empresas apliquen si se ciñen a las disposiciones aludidas.

ARGENTINA.— Las declaraciones juradas que se presentan están sujetas a inspección por las autoridades impositivas y prescriben a los cinco años, contados desde el 1º de enero siguiente al año en que se deba presentar la declaración (en el caso de esa Compañía, a los cinco meses de cerrado el ejercicio comercial).

MEXICO DIRECCION GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS TECNICOS.

II Párrafo de la fracción IV del Art. 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se autoriza a ZZ, para que etc..... se deprecie el saldo a redimir de inversiones en equipos electrónicos y equipo eléctrico, mediante las tasas anuales, etc.....

En ningún caso la cuota que usen para efectos contables, será inferior al porciento señalado para operarse fiscalmente, no podrán variarse las coeficientes sin autorización previa de esta Secretaría.

NICARAGUA. LA DIRECCION GENERAL DE INGRESOS — de esta Nación en su Art. 12 Inciso "H", párrafo 6 del Decreto Complementario y Reglamentario de la Ley de Impuesto sobre la Renta, autoriza la elevación de las cuotas de depreciación, cuando se llenan los requisitos exigidos por dicha Ley.

PERU.— Segunda Parte del Inciso f) del Artículo 8 del Reglamento del Impuesto a las Utilidades Industriales y Comerciales. (Ley 7904, Cap. II) autoriza a la Superintendencia de Contribuciones para aceptar porcentajes mayores, que los que dicho inciso precisa, cuando se le comprueban motivos especiales para justificar la petición.

HONDURAS.— La Dirección General de la Tributación Directas de esta República, en un caso concreto sobre los aumentos de los porcentajes de depreciación, dijo: "que las razones justificativas expuestas por el li-

citante son causas suficientes, a juicio de la misma, para elevar el porcentaje de depreciación;" Dicha Oficina hizo uso de las facultades que le conceden los Artos. 8, 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 27 y 71 del Reglamento respectivo, disposiciones que regulan con toda amplitud la cuestión aludida.

VENEZUELA. - La Administración General del Impuesto sobre la Renta de la República de Venezuela, también hace consideraciones al respecto, así manifestó en un caso concreto: "En vista del rápido desarrollo técnico que se logra de año en año por XX Compañía y otros fabricantes de los equipos tales electrónicos para sistematización de datos de depreciación por desuso, es un factor importante en la determinación de las rentas de depreciación apropiadas. Es nuestra opinión que las ratas usadas "X" Compañía de Venezuela son razonables y no excesivas".

COLOMBIA. La Administración de Impuestos Nacionales de la República de Colombia también manifestó en un caso concreto; en la liquidación oficial del impuesto de renta y complementarios correspondientes al año tal, aceptó a tal compañía ratas anuales de depreciación etc.

N O T A S:

Haré referencia con respecto a la depreciación de las consideraciones siguientes:

a) Con relación al problema del valor residual, estimo que éste queda en su determinación a la apreciación del contribuyente, es una posición eminentemente subjetiva, en la cual lógicamente no tiene ingerencia la Administración Fiscal.

b) La Dirección General de Contribuciones Directas no puede rechazar la depreciación reclamada y aceptar sólo un porcentaje, pues tal

*proceder sería arbitrario y denotaría oficiosidad.*

*c) Estimo que una vez depreciado un bien y luego es vendido por su propietario, si el nuevo propietario ocupa dicho bien, como elemento necesario para producir ingresos gravables, puede el nuevo propietario depreciarlo también. Sobre esta consideración no existe ninguna regulación en la Ley de Impuesto sobre la Renta ni en su Reglamento.*

DE LAS EXENCIONES COMPRENDIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA Y DE ALGUNAS EXENCIONES NO COMPRENDIDAS EN DICHA LEY

*El presente trabajo únicamente tiene una finalidad, que considero de alguna utilidad y es la publicidad que por este medio pretendo darle a las exenciones que enumero; el porque concretarse en una tesis doctoral solamente a enunciar exenciones es quizás el meollo de la cuestión y en lo posible desde mi punto de vista voy a justificarlo. En el tiempo que tengo de estar laborando como Colaborador de la Sección Jurídica de Contribuciones Directas, (a la época de la redacción de la presente tesis), he podido apreciar el desconocimiento que existe por parte de los contribuyentes en general de muchas de las exenciones contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, y más aún de las contenidas en los decretos que enumero. Es tal la falta de conocimiento de dichas exenciones que en no pocas ocasiones, instituciones de gran potencial económico han tenido problemas engorrosos que redundan en perjuicio de sus propios intereses y consecuentemente se traducen en resoluciones y estudios innecesarios por parte de las oficinas fiscales para enmendar y regularizar la situación tributaria de los contribuyentes, que no hacen uso de las exenciones a que tienen derecho por desconocerlas. Eso entorpece la buena marcha de la administración de impuestos, puesto que hay un gasto estéril de energías, a-*

nulando mandamiento, devolviendo ingresos de Fondos de Estado. En fín, un sin número de complicaciones de tipo burocrático, amén del grave trastorno que asimismo se causa el contribuyente, como es haber declarado ingresos exentos que indebidamente supedita el pago del Impuesto sobre la Renta o no haber hecho uso de porcentajes o reducciones de impuesto a que tienen derecho.

Quizás parezca mentira lo que aquí expongo, pero sólo los que a diario desde un empleo en la Dirección General de Contribuciones Directas, estamos en contacto perenne con los contribuyentes podemos palpar a cabalidad, la situación que aquí planteo; al decir, que mi intención es darle publicidad a las exenciones expresadas, no es que crea que mi tesis va a ser tan leída que se va a constituir en un medio publicitario, sino que en alguna forma aunque sea a nivel de grano de arena, hay que traducir la experiencia adquirida por pequeña que sea, en algo que represente alguna utilidad, y esa intención es lo único que creo puede valer de este trabajo sencillo. A continuación hago la enumeración de las exenciones del Art. 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963 y la enunciación de los decretos legislativos y leyes, y la exposición de mis apreciaciones con respecto a los Decretos Nos. 193, 43 y 603.

### DE LAS EXENCIONES

#### ARTICULO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVO A LAS EXENCIONES

Art. 21.- Están exentos del impuesto y en consecuencia, no forman parte de la renta bruta, los ingresos que a continuación se expresan:

1º) Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficia-



río;

2º) Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciban por vía judicial o por convenio privado, por causa de muerte o por incapacidad, por accidente o por enfermedad. No están exentas las jubilaciones, pensiones, ni las remuneraciones que se continuen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por despido;

3º) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que con la debida autorización residan en la República temporal o permanentemente, todo a condición de reciprocidad;

4º) El valor de los bienes que por concepto de donaciones, legados y herencias recibiera el contribuyente;

5º) Los alquileres provenientes de casas baratas cuando se den las siguientes circunstancias;

a) Que cuando se trate de casas de apartamentos, el costo de cada apartamento, incluyendo la parte proporcional del valor del terreno, no exceda de DIEZ MIL COLONES y el monto de su alquiler anual, del doce por ciento sobre su costo;

b) Que cuando se trate de casas unifamiliares, el costo incluyendo el terreno no exceda de VEINTE MIL COLONES y el monto del alquiler anual no pase del doce por ciento sobre su costo;

c) Que las características de seguridad e higiene de la habitación sean aprobadas por las autoridades correspondientes. La exención durará diez años a partir de la fecha de emisión de la licencia para construir;

6º) Las remuneraciones que se perciban por servicios técnicos

prestados al Gobierno o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren pagadas por gobiernos o instituciones extranjeras;

7º) Los premios obtenidos en loterías nacionales;

8º) Los premios que se obtengan en certámenes, competencias o concursos cuya finalidad sea la conservación, fomento y difusión de la cultura;

9º) Los premios que el Gobierno o instituciones oficiales adjudiquen a sus trabajadores en atención a su honradez, eficiencia y fidelidad en sus labores y a toda persona que preste servicios relevantes a la patria;

10º) Los que por la ley o por contrato aprobado por el Poder Legislativo gocen de esa exención;

11º) Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos bancarios;

12º) El valor del arrendamiento que produciría la casa de propiedad del contribuyente que el mismo habite;

13º) Lo percibido en concepto de gastos de representación por los funcionarios diplomáticos; y

14º) Los intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones de crédito domiciliadas en el exterior.

DE ALGUNAS EXENCIONES NO COMPRENDIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO N° 511, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL N° 49, TOMO 148, DE FECHA 1º DE MARZO DE 1950.

ARTICULO UNICO. Se interpreta auténticamente la Ley de Gravamen de las Sucesiones en el sentido de que están exentos del impuesto sucesoral, las Cédulas del Banco Hipotecario de El Salvador con sus intereses y premios, así como los demás títulos de crédito o bienes, que por ley especial están exentos de toda clase de gravámenes.

LEY DEL BANCO HIPOTECARIO DE EL SALVADOR

Art. 68.- Las Cédulas Hipotecarias, emitidas por el Banco, sus intereses y premios serán pagados sin deducciones de cantidad alguna en concepto de impuestos, ordinarios o extraordinarios, tributos, cargas, derechos, contribuciones, etc., establecidos o por establecerse dentro de la vigencia de esta Ley, ni por tasas, premios, expensas, emolumentos, honorarios, comisiones, costas, etc. de cualquier índole.

Art. 127. El tenedor de acciones, cédulas o certificados del Banco, quienquiera que sea, estará exento de toda clase de contribuciones fiscales; municipales o de cualquier otra índole, presentes o futuras, de carácter general o especial, ordinarios o extraordinarios, por razón de las acciones, cédulas o certificados que posea, o de sus dividendos, intereses o premios.

LEY DE IMPRENTA

Decreto N° 12, publicado en el Diario Oficial N° 219, Tomo 149, de fecha 9 de octubre de 1950.

Art. 8°- Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución.

LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

(Diario Oficial N° 72, Tomo 215 del 21 de abril de 1967).

(Diario Oficial N° 14, Tomo 190 del 20 de enero de 1961).

Art. 5°- Los beneficios que podrán otorgarse de acuerdo con esta ley son los siguientes:

Literal f) Exención o reducción del Impuesto sobre la Renta proveniente de la industria que se establezca.

*La exención o reducción se aplicará tanto a las empresas como a los socios individualmente, respecto a los ingresos o dividendos derivados del rubro industrial favorecido.*

*No se concederá esta exención o reducción cuando dichas empresas o socios se hagan sujetos en otros países a impuestos similares, bajo condiciones que hagan inefectivo este beneficio.*

LEY DE FOMENTO AVICOLA

*Decreto N° 471, publicado en el Diario Oficial N° 257, Tomo 193, de fecha 19 de diciembre de 1961.*

*Art. 3.- Decídase la avicultura, como actividad de utilidad y necesidad pública, por cuya razón gozará de los siguientes beneficios:*

*a) Exención de impuestos de toda clase, tasas, derechos y contribuciones de toda especie, sean fiscales o municipales, establecidos o que en el futuro se establezcan.*

*Decreto N° 26 publicado en el Diario Oficial N° 86, Tomo 118 del 13 de abril de 1935.*

*ARTICULO UNICO.- El Artículo 330 del Código de Comercio se sustituye por el siguiente:*

*"Art. 330.- Las sociedades cooperativas estarán sujetas al pago de todo impuesto o contribución fiscal o municipal; pero quedan exentas de cualquier imposición directa su capital y los rendimientos del mismo.*

*Para la exención de que se trata se tomarán por bases la escritura constitutiva de la sociedad y la contabilidad llevada en forma legal.*

*No habrá lugar a la exención cuando para la inscripción de la escritura constitutiva no se hubiere oído previamente la opinión del Fiscal de Hacienda o cuando la contabilidad no fuere llevada con todos los*

*requisitos de ley."*

DECRETO N° 193.

*Art. 13.- Mientras se encuentre en vigencia el impuesto sobre exportación de café, establecido por esta Ley, quedan exentas del Impuesto sobre la Renta las utilidades provenientes del cultivo, la producción, la elaboración y las transacciones comerciales del producto en los mercados del interior y del exterior. La exención a que se refiere el presente artículo se comenzará a aplicar sobre la renta correspondiente al café de la cosecha 1950/1951.*

*Diario Oficial N° 67, de 13 de abril de 1951.*

DECRETO N° 43.

*Art. 1°- Sustitúyase el Art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Exportación de Café, expedida por Decreto N° 836 del 13 de septiembre de 1950, publicado en el Diario Oficial N° 200, Tomo 149, de la misma fecha y modificado por Decreto N°193 del 5 de abril de 1951, publicado en el Diario Oficial N° 67, Tomo 151 del 13 del mismo mes y año, por el siguiente:*

*"Art. 13.- Mientras se encuentre vigente el Impuesto sobre la Exportación de Café establecido por esta Ley, quedan exentas del Impuesto sobre la Renta únicamente las utilidades provenientes de su cultivo y producción.*

*Los compradores de café no obstante cualquier cláusula en contrario que existe en los contratos respectivos, no podrán alterar por razón de la presente ley y en perjuicio de los productores, los precios fijados en dichos contratos.*

*La infracción a la disposición anterior será sancionada con la cancelación, para el comprador, del derecho de obtener inscripción en la*

*Compañía Salvadoreña del Café, S. A., de nuevos contratos de exportación. Dicha sanción será aplicada por el Ministerio de Hacienda, al tener conocimiento, con audiencia del interesado."*

*Art. 2º- El presente decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.*

*(S. S., 14-XII-1960).*

*Decreto Nº 603, D. O. Nº 64, Tomo 219, del 1º de abril de 1968.*

*Art. 1º- El Art. 13 de la Ley de Impuesto sobre la Exportación de Café, reformado por Decreto Legislativo Nº 193, de 5 de abril de 1951, publicado en el Diario Oficial Nº 67, Tomo 151, de 13 del mismo mes y año, debe entenderse en el sentido de que quedan exentas del Impuesto sobre la Renta las utilidades provenientes del cultivo, la producción, la elaboración y las transacciones comerciales del café, en los mercados del interior y del exterior en cualquier forma que éstas se hubieren obtenido, incluyendo las utilidades líquidas o ingresos netos sobre comisiones, bonificaciones, emulumentos o cualquier clase de remuneraciones distribuidas entre socios o accionistas en razón de sus actividades y la Dirección General de Contribuciones Directas no puede aplicar en ese concepto ningún impuesto a las utilidades obtenidas por dichas actividades.*

*Esta interpretación auténtica queda incorporada al texto del Decreto Legislativo Nº 193, relacionado en el Art. 1 del presente Decreto.*

*Art. 2.- El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.*

MIS APRECIACIONES CON RESPECTO A LOS DECRETOS NOS. 193, 43 y 603 Y LAS CONSIDERACIONES CRITICAS QUE PLANTEO CON RELACION A LA APLICABILIDAD DEL DECRETO 603.

Por Decreto Legislativo N° 193 de fecha 5 de abril de 1951, publicado en el Diario Oficial N° 67, Tomo 151 del 13 de abril del mismo año, se sustituyó el Art. 13 de la Ley de Impuesto sobre Exportación de Café, en el sentido de que: "mientras se encuentre en vigencia el impuesto sobre exportación de café, establecido por esta ley, quedan exentas del Impuesto sobre la Renta, las utilidades provenientes del cultivo, la producción, la elaboración y transacciones comerciales del producto en los mercados del interior y del exterior". A su vez, en virtud del Decreto N° 43 de la Junta de Gobierno de El Salvador, antes transcrito el cual fué publicado en el Diario Oficial N° 233, Tomo 189 de fecha 15 de diciembre de 1960 y que entró en vigencia el 23 del mismo mes y año, considerando: "que la exención concedida por la reforma sancionada, a los beneficiadores, comerciantes y exportadores de café, no tiene justificación ya que, trasladando estos últimos al impuesto de exportación de café a los productores, resulta finalmente que las personas beneficiadas con la reforma no pagan impuesto sobre exportación de café, lo que a todas luces revela una falta de equidad en la distribución de las cargas públicas, se volvió a sustituir el Art. 13 de referencia, limitando la exención de Impuesto sobre la Renta únicamente a las utilidades provenientes del cultivo y producción de café. Siete años después de haberse derogado el Decreto Legislativo N° 193, por el Decreto N° 603 del mismo Poder, del 26 de marzo recién pasado, publicado en el Diario Oficial N° 64, Tomo 19 de fecha 1° de abril del año en curso, se interpretó auténticamente aquél. Es de notar, que el Decreto interpretativo incluye ingresos exentos del Impuesto sobre la Renta, que el Art.

13 mencionado no comprende, tales como utilidades líquidas o ingresos netos, sobre comisiones, bonificaciones, emulumentos o cualquier clase de remuneraciones distribuidas entre socios o accionistas, en razón de sus actividades y siendo que, las leyes interpretativas tienen por objeto aclarar conceptos oscuros o dudosos de otras, declarando de modo preciso cuál es su verdadero sentido, al contener disposiciones que no existan en la ley interpretada, tiene que aplicarse respecto a la ley que interpreta en la que excede a la interpretada los principios de la no retroactividad, por constituir en esta parte una nueva ley que sólo puede regir para el futuro. Al incluir en la exención nuevas actividades no comprendidas en el Decreto que se interpreta, el Decreto N° 603 interpretativo, no se ha limitado a explicar conceptos oscuros o de dudosa interpretación del Decreto N° 193, sino que creó nuevos ingresos exentos, constituyendo por lo tanto, una reforma del Art. 13 de referencia, cuyos efectos no pueden retrotraerse a hechos pasados, sin que se le esté dando efecto retroactivo. El Art. 47 N° 12 C.N. establece que corresponde a la Asamblea Legislativa, decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes secundarias. Hace perfecta distinción entre las atribuciones consistentes en interpretar y reformar las leyes, siendo así, y expresando el legislador que el objeto del Decreto 603 es la de interpretar auténticamente el Art. 13 aludido, la parte en que reforma esta disposición legal, no tienen ningún valor, por ir más allá de la intención del legislador, so pretexto de interpretar, se han dictado nuevas disposiciones y cambiado el texto de una ley, cuyo sentido por ser claro no ameritaba ninguna interpretación, máxime que la Honorable Sala de Amparos de la Corte Suprema de Justicia, en varias sentencias, relativas a diversos casos resueltos, determinó con precisión los alcances del Art. 13 de referencia vigente a la época a la que se pretende

retrotraer la interpretación. Es del caso traer a cuenta, sin perjuicio de lo expresado anteriormente, que la retroactividad de que goza una ley interpretativa de poder quedar incorporada a la interpretada, no afecta de manera alguna los casos ya resueltos. Por consiguiente, no tienen aplicación el Decreto N° 603, precisamente cuando se está en presencia de casos resueltos. Por otra parte, la Asamblea Legislativa, está facultada para interpretar leyes vigentes, de conformidad al Art. 47 N° 12 C. N. por consiguiente, al interpretar el Decreto N° 193, que quedó derogado por el Decreto N° 46 ya mencionado, esta interpretación no obliga a los tribunales de la República, en virtud del principio constitucional de que, los funcionarios del Estado son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley (Art. 6 C. N.) Con base a los principios doctrinarios y legales que he planteado creo haber demostrado que el Decreto N° 603 es inaplicable por inconstitucional.

#### 4º) DEL CREDITO BASICO Y DE LA DEDUCCION BASICA ADICIONAL.

El presente estudio tiene por objeto hacer una comparación entre el crédito básico y la deducción básica adicional, pero antes me permitiré verificar una recopilación de tipo histórico de las diversas modalidades que en las leyes de Impuesto sobre la Renta que hemos tenido, ha presentado la deducción básica adicional, ya que el crédito básico como de todos es sabido es una novedad entre nuestro medio fiscal; después del panorama histórico que pretendo, entraré de lleno al estudio paralelo entre el crédito básico y la deducción básica adicional, y en realidad ello no es posible si no es valiéndonos de ejemplos numéricos y con base en lo demostrado con los mismos, llegar a externar conclusiones. A continuación el desarrollo del trabajo que me he propuesto y además mi postura crítica del cré-

dito básico, con inserción de la opinión contraria.

EXPOSICION HISTORICA DE LAS DIVERSAS  
MODALIDADES DE LA DEDUCCION BASICA-  
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Diario Oficial N° 140, del 21 de junio de 1916, Tomo 80).

Art. 1.- Toda persona, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, las comunidades, las sucesiones y los fideicomisos establecidos conforme a las leyes de la República, que obtengan en El Salvador una renta mayor de dos mil colones deberán pagar Impuesto sobre la Renta.

Del monto líquido de la renta se deducirá una suma de dos mil colones, no imponible, salvo disposición en contrario, que se denominará deducción básica. (D. L. N° 43 de 10 de mayo de 1941.- D. O. N° 105 de 15 de mayo de 1941).

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(D. O. N° 278, de 22 de diciembre de 1942, Tomo 133).

Art. 1º- En el Art. 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, quedan comprendidas las personas naturales, las jurídicas, las comunidades o copropiedades, las sucesiones y los fideicomisos sobre el exceso de dos mil colones de renta neta que obtengan en El Salvador.

Art. 20.- La Renta que proceda del capital exclusivamente se impondrá con la deducción básica de DOS MIL COLONES: la que proceda exclusivamente del trabajo o en una proporción no menor del ochenta por ciento sobre el mismo monto global, con una deducción adicional de DOS MIL COLONES; y la renta mixta, procedente del capital y del trabajo a la vez, con deducción de mil colones más sobre la deducción básica.

Las Sociedades Colectivas y las en Comandita Simple, gozan uni-

camente de la deducción básica de dos mil colones y las anónimas o en comandita por acciones, no gozarán de deducción alguna.

El padre, madre o representante de una familia compuesta de más de cinco personas menores de edad a su cargo, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, durante la minoría de edad de éstas, siempre que se comprobare estas circunstancias ante la Dirección General gozará de una deducción adicional de mil colones.

(DECRETO N° 520.- 10/Dic/1951- Pub.D.O. N° 232, Tomo N° 153-17/Dic/51.

Art. 25.- Del monto líquido de la renta del contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, se deducirá una suma de SEIS MIL COLONES, que se denominará deducción básica, consecuentemente, la renta de las sociedades, sucesiones y de cualquier persona jurídica será impuesta sin deducción básica. Si el contribuyente tuviere más de tres hijos a su cargo menores de dieciocho años y que por sí mismo no fueren contribuyentes, se deducirá además una suma de QUINIENOS COLONES para cada hijo en exceso de tres, pero en ningún caso la deducción básica podrá ser mayor de OCHO MIL COLONES.

El estado civil debe ser comprobado por los medios legales.

DECRETO N° 300

Art. 9.- El Art. 25 se redacta así:

Art. 25. Del monto líquido de la renta del contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, se deducirá una suma de cuatro mil colones (\$4.000.00), que se denominará Deducción Básica.

Consecuentemente, la renta de las sociedades, sucesiones y de

cualquier persona jurídica, será impuesta sin deducción básica.

DEDUCCIONES ADICIONALES

La renta neta que procediere principal o exclusivamente del trabajo será impuesto con la deducción adicional de DOS MIL COLONES (\$----- 2.000.00); la que procediere del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de un mil colones (\$1.000.00) y la que procedente sólo del patrimonio no gozará de deducción alguna, fuera de la establecida en el inciso primero. D. O. del 19 de septiembre de 1961.

DECRETO N° 442.

Art. 5.- El inciso 3° del Art. 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reformado por el Art. 9 del referido Decreto N° 300, se sustituye por el siguiente:

DEDUCCIONES ADICIONALES

"La renta que procediere principal o exclusivamente del trabajo, será impuesta con la deducción adicional de DOS MIL COLONES (\$2,000.00); la que procediere del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de UN MIL COLONES (\$1.000.00) y la procedente principal o exclusivamente del patrimonio, no gozará de deducción alguna fuera de la establecida en el inciso 1° en el siguiente de este artículo.

(D. O. N° 225, Tomo 193 - 7 diciembre de 1961.

Art. 38. de la Ley de Impuesto sobre la Renta (D.O.N° 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963).

Art. 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Dec. N° 520, 10 diciembre de 1951, Pub. D. O. N° 232, Tomo 153- 17/Dic/1951).

Acto continuo el estudio paralelo entre la deducción básica adicional consignada en el Art. 25 citado y el crédito básico estatuido en

el Art. 38 apuntado, a fin de establecer como repercuten en el pago del impuesto para lo cual expondré un ejemplo a fin de que numéricamente, podamos apreciar el impacto del crédito básico y el de la deducción básica adicional en el pago del Impuesto sobre la Renta.

1) El señor "X" en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1958, ha percibido como ingresos la renta bruta total de \$50.000.00 habiendo incurrido en gastos deducibles por \$9.000.00 ascendiendo su renta neta a \$41.000.00, el señor X hace valer dicha deducción básica de \$6.000.00 contenida en el artículo ante-dicho con base en lo expuesto, veamos como se debe elaborar el cuadro de la declaración respectiva y calcularemos el impuesto que le corresponde pagar al señor X.

EJERCICIO IMPOSITIVO COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1958

Renta bruta total . . . . .	\$	50.000.00
Total de las deducciones. . . . .	"	9.000.00
Renta neta. . . . .	"	41.000.00
Menos deducción básica. . . . .	"	6.000.00
Renta Imponible. . . . .	"	35.000.00
Impuesto . . . . .	"	4.365.00

Aplicación de la tabla contenida en el Art. 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta D. L. N°520- 10/Dic/51-Pub.D.O.N°232, Tomo 153 17/Dic/51).

\$ 35.000.00

\$ 30.000.00

\$ 5.000.00 x 17.50% más \$ 3.490.00 = \$4.365.00

Entonces tenemos que en el Ejercicio Fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1958, por una renta imponible de \$35.000.00 el señor X paga en concepto de Impuesto sobre la Renta la suma de \$4.365.00

II) El mismo señor X en el Ejercicio Fiscal comprendido del 1º de enero al

31 de diciembre de 1963, por la misma renta neta de \$41.000.00, pagó la suma de \$4.556.00 en el concepto apuntado, a continuación expongo el cuadro de la declaración respectiva y el cálculo del impuesto, así:

EJERCICIO IMPOSITIVO COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 1963

Renta bruta total . . . . .	\$	50.000.00
Total de las deducciones. . . . .	"	9.000.00
Renta neta. . . . .	"	41.000.00
Renta imponible. . . . .	"	41.000.00
Impuesto calculado. . . . .	\$ 4.736.00	
Menos crédito básico. . . . .	" 180.00	
(Art. 38 mencionado). . . . .	"	4.556.00
Impuesto a pagar. . . . .	"	4.556.00

(Aplicación de la tabla contenida en el Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente).

\$ 41.000.00

\$ 36.000.00

\$ 5.000.00 x 19.00% más \$ 3.786.00 = \$4.736.00 -180.00=\$4.556.00

Observemos que el Impuesto sobre la Renta, pagado por el señor X, por la misma Renta neta de \$41.000.00, en los años apuntados es diferente, siendo más severa la cantidad de impuesto a pagar en el año de 1963 que el año de 1958, veamos:

1963. . . . . \$ 4.556.00

1958. . . . . " 4.365.00

DIFERENCIA. . . . . \$ 191.00

CONSIDERACIONES PERSONALES SOBRE EL TEMA TRATADO:

Como puede constatarse del cuadro comparativo que antecede, las cifras demostrativas de las diversas rentas netas que se han tomado para aplicarlas a los años apuntados, nos llevan a formular consideraciones

de índole general, que se traducen en lo siguiente:

PRIMERO: Se aprecia más severidad en la cuota de Impuesto en la aplicación de las tablas de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 que en la aplicación de las tablas del año de 1958. Así en el año de 1963 por una renta neta de ₡41.000.00 el contribuyente tributó en concepto de Impuesto sobre la Renta la suma de ₡4.556.00, por la misma renta neta el contribuyente en el año de 1958 pagó en la misma calidad la suma de ₡-----4.365.00 existe una diferencia sensible de ₡191.00.

SEGUNDO: Considero que el impacto del Impuesto opera en la forma apuntada, porque en el año de 1958 la deducción básica se proyectaba sobre la base imponible, en cambio en el año de 1963 el crédito básico se proyecta sobre el impuesto mismo, de ello se deriva según estimo, que en el primer caso se rompe la progresividad de la tabla de Impuesto sobre la Renta, más, que en el segundo caso, que a mi juicio es un sistema más uniforme por el motivo apuntado.

OPINION SOBRE EL ART. 38 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON RELACION A LOS ARTICULOS 133 Y 118 N° 4 DE LA CONSTITUCION.

Antes de exponer mi punto de vista sobre la cuestión que me propongo plantear, haré transcripción de los artículos del caso.

Art. 38. Todo contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, descontará de una sola vez en cada ejercicio de imposición, del total del impuesto calculado, la suma de ciento ochenta colones, que se denominará crédito básico.

Art. 133.- Ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo, podrán dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados

que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los Municipios.

Art. 118. Forman la Hacienda Pública:

Nº 4.- 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.

El Art. 38 establece que el contribuyente descontará de una sola vez en cada ejercicio fiscal, del total de su impuesto calculado, la cantidad de CIENTO OCHENTA COLONES, lógicamente el legislador en el Decreto Nº 472, publicado en el Diario Oficial Nº 241, Tomo 201, 21 de diciembre de 1963, que corresponde a la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, la cual entró en vigencia el 31 de diciembre de 1963 (Art. 119), lesionó el precepto constitucional apuntado, por cuanto éste (Art. 133) con claridad meridiana dice: "Ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo podrá dispensar del pago etc..... ni de las deudas a favor del Fisco etc.." y me pregunto yo, qué es lo que está haciendo el legislador tributario en el Art. 38 relacionado al facultar al contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, para que descuenta de una sola vez del cálculo del total del impuesto, la suma de CIENTO OCHENTA COLONES, y me contesto simple y sencillamente, que el legislador está dispensando deudas a favor del Fisco, violando en forma clara y terminante el Art. 133 de nuestra Constitución Política, razón por la cual considero que es inconstitucional el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Me atrevo a sostener tal aseveración por lo siguiente: desde el momento en que se produce el hecho generador del crédito fiscal, el contribuyente obtiene ingresos que deben ser gravados de conformidad con la escala que señala la Ley. Nacien-

do para el Fisco indiscutiblemente un crédito a su favor y una deuda contra el contribuyente, que a tenor de lo dispuesto por el Art. 133 Cn., ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo pueden dispensar, y que violando al artículo constitucional expresado, el legislador vino en el Art. 38 citado a dispensar el crédito y la deuda relacionadas menoscabando a nuestra Carta Magna que en su Art. 220 estatuye lo siguiente: "Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio.

*La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. El interés público primará sobre el interés privado."*

A mayor abundamiento de nuestra posición, este artículo constitucional nos viene a establecer que las leyes secundarias no pueden alterar la Ley Primaria que no es otra cosa que la Constitución, y en el Art. 38 de mérito el legislador tributario alteró la Constitución; es obvio en lo pertinente al Título VIII de la Constitución del año de 1962, el cual corresponde a la "HACIENDA PUBLICA" Art. 118 y siguientes. Se concluye que con el famoso crédito básico no se ha hecho otra cosa que alterar el precepto constitucional apuntado y consiguientemente lisa y llanamente constituirse en una disposición inconstitucional a todas luces; además de lo expuesto el crédito básico viene a diezmar los intereses fiscales ya que el Art. 118 N° 4 Cn. dice: "Formar la Hacienda Pública: los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, etc."- Luego el impuesto que grava los ingresos percibidos por los contribuyentes de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta, forma parte de la Hacienda Pública y por consiguiente es lesivo desde el punto de vista financiero que en el mencionado Art. 38 venga a realizar un recorte del impuesto, que

ya forma parte como dice el Art. 118 N° 4 C.P. de la Hacienda Pública, por todo lo expuesto mi opinión la concreto, así: a) que el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es inconstitucional; b) que dicha disposición perjudica económicamente al Fisco, ya que va en detrimento de los intereses de la Hacienda Pública, lo que he demostrado matemáticamente con los ejemplos, que al hacer el estudio paralelo entre el crédito básico y la deducción básica adicional he pr sentado en este trabajo; c) que siendo como es lesivo a la economía del país y además inconstitucional, debería derogarse dicho artículo a la mayor brevedad posible, sustituyendo el crédito básico por la deducción básica adicional; d) que me parece de más justicia y equidad tributaria incorporar en una reforma impositiva el Art. 10 y el Art. 25 ambos del Decreto N° 300 publicado en el Diario Oficial del 19 de septiembre de 1961 derogado por el Art. 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, por cuanto al hacer consideraciones sobre el origen de la renta del contribuyente en realidad se le trata en mejor forma su situación económica y hay posibilidad de aplicar a cabalidad los principios de justicia fiscal tan elogiados por los tratadistas pues no es lo mismo que X contribuyente quien para poder obtener una determinada suma de ingresos labora incansablemente en un empleo, trabajo o labor, que Y que obtiene los mismos ingresos holgadamente ya que su capital sin mayor esfuerzo se los proporciona; para el primer caso, X trabaja hasta en horas nocturnas para poder desarrollar su trabajo a plenitud, obtener los ingresos gravables, en cambio Y, obtiene sus ingresos sin mayor esfuerzo como a veces son las ganancias de arrendamientos de inmuebles rústicos y urbanos, quien obtiene ingresos en esa forma posiblemente lleva una vida cómoda sin sacrificios, ni desvelos de ahí que a mi juicio fue más jus-

to, más razonable y humano el legislador tributario del Decreto N° 300 aludido, al hacer los distingos del Art. 10 y establecer tres tablas: a) tabla N° 1 relativa a las rentas provenientes del trabajo; b) tabla N° 2 relativa a las rentas provenientes del capital y c) tabla N° 3 relativa a las rentas mixtas y en el Art. 25 inciso 2° al establecer diversas deducciones adicionales según el origen de la renta, dejando sin deducción adicional la procedente sólo del patrimonio, salvo la del inciso primero del artículo dicho.

Sobre la cuestión de la inconstitucionalidad del Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hay una opinión unánime, es decir que existe el criterio de que dicha norma legal no es inconstitucional, y como considero que las opiniones vengan de quien vengan merecen respeto. Es más el hecho de que en esta tesis sostengo que el artículo de mérito está al margen de la constitución ello no implica necesariamente que mi postura sea la correcta y la última palabra sobre el problema, perfectamente puedo estar equivocado y que no hago otra cosa que sustentar mi criterio y es por ello que me permito insertar la opinión contraria.

OPINION DE QUE EL ART. 38 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO ES INCONSTITUCIONAL.

Los que se amparan en esta posición sostienen que con el crédito básico el legislador tributario no está dispensando deudas a favor del Fisco, pues ello no es más que una forma distinta de aplicar la deducción básica y en uno u otro caso estiman que la posición del legislador es correcta para efectos de determinar el hecho generador del crédito fiscal, con miras a no gravar a los individuos de bajo recurso económico, conceptos dicen ellos, que tienen su inspiración en principios de justicia tri-

butaria preconizados desde fines del siglo XVIII por ADAM SMITH en su libro "LA RIQUEZA DE LAS NACIONES": directrices que con algunas variantes han sostenido autores modernos de la catadura de un GRIZZIOTTI, etc.... En conclusión, sostienen los abanderados de este criterio, que no se está lesionando ningún precepto constitucional al facultar al contribuyente para que descuenta de una sola vez la suma de \$180.00 en concepto de crédito básico sobre el monto de su impuesto, pues el crédito básico es una forma de estructurar las tablas de imposición y no la dispensa de impuesto alguno.

#### DE LA GANANCIA DE CAPITAL

Con el objeto de tener un conocimiento elemental sobre lo que es la ganancia de capital, no obstante tener esta tesis un lineamiento de tipo práctico, expondré conocimientos teóricos que nos darán una visión más clara de las cuestiones prácticas que ulteriormente presentaré en este trabajo referente a la ganancia de capital. Es indudable que ahí donde la teoría hace más viable las cuestiones prácticas, es conveniente incorporar a los planteamientos prácticos los conocimientos teóricos, es precisamente lo que propongo al hacer un esbozo teórico de la ganancia de capital, y para ello he escogido la obra "ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de DUEDE que cuyo concepto es el siguiente: "Constituyen ganancias de capital todos los incrementos en el valor de realización del patrimonio poseído, excepto las utilidades provenientes de la compraventa de bienes como actividad lucrativa". Por lo tanto, si tierras, edificios, equipos de capital, títulos, acciones y similares pueden venderse a precios superiores a las sumas pagadas originalmente por ellos, se ha realizado una ganancia de capital". (6)

(6) "ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN F. DUE. Pág.164.

En armonía con el concepto que de ganancia de capital nos da el referido profesor, el Art. 14 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, nos dice: la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital etc.... estimo que al decir el profesor JOHN F. DUE "excepto las utilidades provenientes de la compraventa de bienes como actividad lucrativa" hace encajar el concepto en el Art. 14 relacionado al decir éste: "la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente et...." porque es indudable que la habitualidad supone necesariamente el ánimo de lucro. Nadie se va a dedicar a explotar un determinado negocio de compraventa de bienes etc... sin que aspire lucrarse al máximo, entonces ha querido el tratadista DUE en convergencia con nuestro legislador que cuando se den tales circunstancias no se computen tales ingresos como ganancia de capital si no como renta ordinaria. A contrario sensu, las operaciones descritas realizadas en forma eventual, se deberán declarar como ganancia de capital; y no es que el hecho de realizar operaciones en forma eventual no importa ánimo de lucro, puesto que es lógico que la operación a realizarse ya sea en forma habitual o en forma no habitual, siempre lleva inherente el ánimo de tener ganancias. En circunstancias normales nadie realiza operaciones de cualquier índole para obtener pérdidas, de ahí que el meollo de la cuestión sea la habitualidad en las transacciones y el costumbrismo en dichas operaciones es lo que en concreto nos da la pauta, para regular los ingresos percibidos provenientes de la transacción o como renta simple o como ganancia de capital, lo que he dejado claro anteriormente.

*DICE DUE, que las ganancias de capital caen lógicamente dentro de la categoría de rédito, ya sea que éste se defina como consumo más incremento de patrimonio y como flujo de riqueza. "El incremento de valor en el patrimonio poseído aumenta el bienestar económico de la persona de la misma manera que lo hace el rédito corriente, a menos que el nivel de precios se haya elevado en la misma proporción en ciertos casos, a menos que haya bajado la tasa de interés". (7) Para aclarar esta exposición, DUE nos da un ejemplo que por la sencillez con que lo plantea, nos deja entrever en forma objetiva la mecánica de la ganancia de capital. Veamos: <sup>Ej:</sup> "Si una persona compra una porción de tierra en \$50.000.00 y la vende en \$100.000.00, la ganancia de \$50.000.00 se halla disponible para el consumo o para incrementar el patrimonio neto de la misma, en igual forma que se hubiese recibido los \$ 50.000.00 en calidad de sueldo o como utilidades de un negocio". (8)-*

*Por lo tanto, continua DUE,....., si no se gravasen las ganancias de capital, se favorecería a las personas que reciben ese tipo de ingresos en comparación con las que reciben otras formas de rédito. Es muy difícil justificar el diferente trato a base de consideraciones de equidad; pocas personas considerarían equitativo excluir del impuesto a las ganancias de la especulación en acciones o las provenientes de la propiedad de la tierra, que aumentó bruscamente de valor mientras a otras se les grava los salarios, sueldos y las utilidades provenientes de la conducción de actividades económicas. Expone el tratadista, que es asimismo difícil de justificar una completa exclusión de las ganancias de capital sobre la base de sus efectos económicos; si bien es cierto que su imposición podría disminuir la oferta de capitales disponibles para la expansión económica,*

(7) "ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN F. DUE, Pág.165.

(8) "ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN F. DUE, Pág.165.

también lo hace toda imposición de los beneficios de las empresas.

"El argumento a veces propuesto de que las ganancias de capital no son réditos, simplemente representa un esfuerzo para volver a definir el rédito en forma diferente del concepto corriente y que no deja de faltarle consistencia en relación a los fines generales de la imposición a los réditos. Es cierto, desde luego, que los ganancias de capital tienen ciertas características diferentes a las de otros tipos de rédito; no son periódicas y el contribuyente tiene amplia posibilidad para elegir en lo que respecta a la época de su realización. Pero tales consideraciones, aunque sugieren la posibilidad de un tratamiento impositivo especial, no alteran el hecho de que, de acuerdo con lo definido, las ganancias de capital constituyen rédito" (9)

Para aclarar lo dicho con respecto al concepto de "REDITO" tomaré al autor antes citado.

"En la actualidad, generalmente se considera al rédito o renta como la mejor medida de la capacidad contributiva, como expresión del bienestar económico, ya que es el determinante fundamental del nivel de vida que lleva una familia. En un sentido amplio, el término "rédito" puede definirse como el beneficio económico de la persona en un determinado período". (10) Ahora bien, al considerar la cuestión con una orientación de tipo lógico y con una orientación basada en la legislación fiscal, DUE, da dos definiciones, así:

"a) EL REDITO COMO CONSUMO MAS INCREMENTO NETO DEL PATRIMONIO.

La renta, como ingreso económico de la persona en el período considerado, puede definirse más ampliamente como la suma algebraica de dos términos:

(9) "ANÁLISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN F. DUE Pág. 165 y 166.

(10) "ANÁLISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN F. DUE- Pág.99 y siguientes.

1) el consumo de la persona durante el período y 2) el incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dinero" (11)- Esta definición tiene una orientación lógica.

"b) LA DEFINICION BASADA DE EL FLUJO DE RIQUEZA. EN LA LEGISLACION IMPOSITIVA. La legislación impositiva vigente en los Estados Unidos y en Canadá, así como en la mayoría (pero no todos) de los otros países, interpreta el concepto de rédito en relación al flujo de riqueza de ingresos monetarios en especie hacia el contribuyente durante el período!"(12)

#### OPINION AL RESPECTO

Cabe argumentar cual de los dos conceptos que ha planteado el tratadista encaja más dentro del concepto de renta que contiene esta Ley de Impuesto sobre la Renta. Específicamente, la que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1963. Estimo que el concepto de renta que está más acorde con el sistema de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta citada, es el que se refiere al "FLUJO DE RIQUEZA", y los fundamentos para sostener tal postura los hago descansar en dos consideraciones: a) que es involucrando dicho concepto en los lineamientos tributarios, como es posible dejar encuadrada dentro de los mismos, a la ganancia de capital; b) que asimismo hay margen dentro del concepto apuntado, para la comprensión de la renta potencial, denominada por DUE, renta presunta, que consiste en que "al poseedor de una casa-habitación, una persona elimina la necesidad de pagar un alquiler y en esa forma el rédito en términos monetarios, es obvio e inmediato, aunque no toma la forma de un dividendo o interés!"(13)

Por consiguiente, parte de la renta del propietario, es decir

---

(11), (12) y (13) "ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS" de JOHN W. DUE, Páginas 99 y 100- 100- 104 y 105, respectivamente.

de su ingreso económica del año, es el valor locativo de la propiedad. En nuestro sistema impositivo la renta potencial la teníamos vigente en el Art. 15 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenido en el Decreto Nº 81 publicado en el D. O. Nº 92, Tomo 155 del 16 de mayo de 1952 y este artículo fué derogado tácitamente por el Art. 21 Nº 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, pero el Art. 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenido en el Decreto Nº 55 publicado en el D. O. Nº 56, Tomo 210 del 20 de marzo de 1964, resucitó dicha renta potencial, con las innovaciones que en el artículo se especifican y cuyo análisis no entraré a verificar, porque me alejaría del tema que pretendo tratar en el presente trabajo. En resumen, considero que el concepto de "FLUJO DE RIQUEZA" por lo antes expuesto es el que más se aproxima a nuestro sistema tributario, lo que no obsta para decir que es posible, que es fácil sostener la adopción de una posición intermedia, que la más de las veces en toda cuestión que se dilucida, es el eclecticismo la postura más sensata y adecuada. Hasta aquí, con la aclaración que creo hice y sostengo necesaria para la mejor comprensión del tema que trato.

Para mejor ilustración sobre el tema tratado, transcribo las exposiciones del doctor ALVARO MAGAÑA, " En verdad, el concepto en la legislación positiva es el resultado de una combinación de criterios económicos, contables y, en la gran mayoría de casos, principalmente de carácter administrativo. DUE describe esta situación diciendo que "el amplio uso de la definición basada en el flujo de la riqueza es el resultado de su practicidad, ya que la adopción de la definición de Simons acarrearía problemas administrativos; pero el mismo autor advierte que "la sumisión a

los criterios de practicidad aunque necesaria a los intereses de una administración eficiente, da lugar a inequidad y a rasgos faltos de lógica en la estructura impositiva." (14)

"En resumen, opinamos que es necesario partir de un concepto de renta lo más amplio posible y excluir los casos cuya justificación es evidente. En esta forma, se evitará que las exclusiones de ciertos ingresos, sumados a las exenciones y a las deducciones, provoquen una erosión en la base del impuesto, que en definitiva son las causas del establecimiento de tasas del impuesto más elevadas de las que sería necesario fijar para obtener determinado nivel de recaudaciones". (15)

No quiero terminar el presente trabajo sin antes hablar sobre la "habitualidad", llama la atención que el Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, hace hincapié en que la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra-venta, etc. Naturalmente surge de inmediato la pregunta obligada, de que por qué se requiere para que se pueda considerar ganancia de capital la transacción sobre bienes muebles o inmuebles, la no habitualidad de dichas operaciones, y para contestar dicha interrogante a mi juicio queda satisfecha la mente humana con la exposición que hizo el señor RICHARD GOODE, del Instituto de Brookings en Washington D. C., a quien transcribo así: "En forma clara el profesor Goode analiza el viejo problema de la imposición de las ganancias de capital para los países en desarrollo. Considera en resumen que es conveniente gravarlas en América Latina por varias razones especiales que expone en el trabajo que se comenta. Algunas de estas razones son del orden económico más que del orden fiscal, por considerar que este tipo

(14) y (15) Art. del Dr. ALVARO MAGAÑA "EL CONCEPTO FISCAL DE RENTA" Pub. en la Revista de la Colec. Jurídica "IMPUESTO SOBRE LA RENTA", Págs. 7 y 79, respectivamente. 1968.

de imposición puede favorecer en buena medida una política destinada a disminuir el atractivo de la especulación en bienes raíces y a canalizar las inversiones a sectores más productivos desde el punto de vista social. Otras razones señaladas por el profesor Goode, están destinadas a realizar principios de justicia fiscal, como, por ejemplo gravar los beneficios obtenidos por condiciones inflacionarias y la evidencia de que la ausencia de un impuesto sobre las ganancias de capital producen beneficios principalmente para los ricos". (16) No obstante estar claramente contestada la pregunta con la transcripción que he permitido, haré un breve comentario a dicha versión. La habitualidad lleva inmersa indudablemente la especulación en las operaciones que como sostiene RICHARD GOODE, hay que combatir las inversiones puramente especulativas que no contribuyen al incremento del ingreso nacional; y es lógico, porque la especulación tiene una orientación individualista, personalista lo que implica que no se proyecta hacia los intereses colectivos, y ese hacer negativo es el que trata de combatir el legislador tributario cuando en el artículo de mérito exige la no habitualidad cuando se realizan operaciones de compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles. Está claro, que al gravar estas operaciones como rentas ordinarias porque el contribuyente se dedica habitualmente a las mismas, la cuota de Impuesto sobre la Renta, es más drástica, es más severa incidiendo más fuerte sobre la economía del contribuyente. Matemáticamente en otro punto de mi trabajo he demostrado lo que aquí expongo, respecto a la severidad de la renta simple u ordinaria con relación a la ganancia de capital.

---

(16) OBSERVACIONES al trabajo de RICHARD GOODE, por Alfonso Moisés Beatriz y Ulisis Flores. "COLECCION JURIDICA IMPUESTO SOBRE LA RENTA". Págs. 53 a 55.

No he resistido el deseo de incorporar el contenido de la obra de GOODE, cuando en franca oposición con el Art. 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 13 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sostiene que es conveniente que se excluyan del gravamen de ganancia de capital las que provengan de la renta de títulos valores denominadas acciones. A continuación los párrafos pertinentes: "Sin embargo, es conveniente distinguir para su exclusión de la esfera de aplicación de este impuesto, las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones. Deseamos insistir en que nuestros países necesitan incrementar su tasa de capitalización y todas las medidas destinadas a impulsar el ahorro, tanto del pobre como del rico, propiciarán el logro de este objetivo tan necesario para el desarrollo de nuestras economías. Muchos países están haciendo esfuerzos destinados a la creación de un mercado de valores para propiciar la inversión de los pequeños ahorristas y permitirles su participación en los beneficios que trae el incremento del desarrollo económico. Por esa razón consideramos conveniente que se excluyan del gravamen de las ganancias de capital aquellas que provengan de la venta de los títulos mencionados, con lo cual, en lugar de estorbarse el ahorro y la inversión, se propiciará su incremento y se canalizarán las inversiones o actividades de esta naturaleza, en vista de su trato favorable frente a otro tipo de inversiones que estarán castigados por el Impuesto sobre las ganancias de capital (17)

DEL REVALUO

Por considerar que el Decreto N° 479 publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963, tiene importancia pa-

(17) Observaciones al trabajo de RICHARD GOODE, por Alfonso Moisés Beatriz y Ulises Flores. "COLECCION JURIDICA- IMPUESTO SOBRE LA RENTA", Pág. 54.

ra el tratamiento de la ganancia de capital, me permito transcribirlo:

Art. 1º- El valor declarado como costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1964 para efecto de determinar ganancia de capital, no podrá servir de base a la Dirección General de Contribuciones Directas para ejercer las facultades comprendidas en el Art. 12 numeral 6) de la Ley de Vialidad.

Art. 2- Para determinar el costo básico de los bienes adquiridos o transmitidos antes del 1º de enero de 1964, las personas, sucesiones y fideicomisos, podrán valuar o revaluar, modificando, su caso, antes del 31 de marzo de 1964 su respectiva declaración de Impuesto de Vialidad, Serie "A", por el capital poseído a la fecha en que terminó su último ejercicio impositivo especial, anterior al 1º de enero citado.

El impuesto adicional de Vialidad, "Serie A", que se compute en virtud de dicha valuación, revaluación o modificación, deberá cancelarse dentro del plazo de los dos meses siguientes al 31 de marzo de 1964.

Art. 3.- Para determinar la ganancia de capital de las personas, sucesiones y fideicomisos que no suministran la información sobre el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1964, se establece que el costo básico es el 50% del valor determinado pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas a la fecha de la negociación respectiva.

Art. 4.- El presente Decreto entrará en vigencia el 31 de diciembre de 1963.

EXPONGO A CONTINUACION UN CASO DE REVALUO

El señor X a quien de conformidad al Art. 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se autorizó un ejercicio especial de imposición com-

prendido del 1º de julio de un año al 30 de junio del siguiente, presentó su declaración de Impuesto de Vialidad, Serie "A", por el capital poseído al 30 de junio de 1963, en la Delegación Departamento de la Dirección General de Contribuciones Directas, el día 15 de septiembre de 1964, y consignó en la misma los siguientes datos:

TOTAL DEL ACTIVO. . . . .	\$. 2.357.000.00
TOTAL DEL PASIVO. . . . .	" 462.587.66
CAPITAL IMPONIBLE. . . . .	" 1.894.412.34
IMPUESTO COMPUTADO. . . . .	" 5.815.15

efectuamos las operaciones para calcular el Impuesto de Vialidad, Serie "A", del señor X, de conformidad con la tabla que aparece en el Art. 5 de la ley respectiva, publicada en el D. O. Nº 233, Tomo 161, de 22 de diciembre de 1963, así:

\$. 1.894.412.34

\$. 1.000.000.00

894.412.34 x 0.4% más \$. 2.237.30

DESARROLLO:

a \$.1.894.412.34 le restamos \$.1.000.000.00 y nos da un residuo de \$.894.412.34 este residuo lo multiplicamos por 0.4% y nos da el producto de \$.3.577.63 más \$.2.237.30 nos da un impuesto de \$.5.815.15-

Posteriormente el señor X o sea el día 12 de marzo de 1964, solicitó ante la Dirección General de Contribuciones Directas, revaluó del bien "N" el cual había adquirido el día 10 de mayo de 1962, por la suma de \$357.000.00 habiendo fundamentado su petición precisamente en el Decreto Nº 479, publicado en el Diario Oficial Nº 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963. Dicha suma fue incluida por el señor X, al presentar su declaración de Vialidad, Serie "A", en la Delegación Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas del día 15 de septiembre de 1964; al re-

valuar el bien "N" aumentó su valor en \$100.648.39 ó sea que el señor X infló su activo ya que el bien "N" quedó con el valor de \$457.648.39 y ello produjo un ascenso del mismo así \$2.457.648.39, con base a los datos de la solicitud del señor X, la Dirección General de Contribuciones Directas, pronuncia la resolución correspondiente y elabora el cuadro siguiente:

TOTAL DEL ACTIVO. . . . .	\$	2.457.648.39
TOTAL DEL PASIVO. . . . .	"	462.587.66
CAPITAL IMPONIBLE. . . . .	"	1.995.060.73
IMPUESTO. . . . .	"	6.217.74
IMPUESTO COMPUTADO EN LA DECLARACION AMPLIADA. . . . .	"	5.815.15
DIFERENCIA DE IMPUESTO (CUOTA ADICIONAL)		402.59
A PERCIBIR. . . . .	"	402.59

EL CALCULO DEL IMPUESTO,

no forma parte del contenido de la resolución pero por razones ilustrativas lo planteamos:

$$\$1.995.061.05 \quad 995.061.05 \times 04\% = 3.980.24 + 2.237.50 = 6.217.74$$

PRIMER CASO

DE GANANCIA DE CAPITAL

El señor X persona natural domiciliada a quien de conformidad con lo dispuesto en el Art. 32 inciso 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, le ha sido autorizado un ejercicio especial de imposición comprendido del 1º de julio de 1966 al 30 de junio de 1967, realizó las siguientes operaciones: el día 30 de enero de 1965 compró una maquinaria agrícola por la suma de CUATRO MIL QUINIENTOS COLONES (\$4.500.00), la cual ha depreciado por la suma de UN MIL NOVECIENTOS OCHENTA COLONES (\$1.980.00) deducción que le ha sido admitida. No le ha hecho ninguna mejora ni incurrió en ningún gasto al efectuarse la venta el día 20 de mayo de 1967, por

la suma de TRES MIL QUINIENTOS COLONES (¢3.500.00); asimismo compró un carro el día 10 de julio de 1966, por la suma de UN MIL COLONES (¢1.000.00), vehículo que no ha sido depreciado ni mejorado y para su venta realizada el día 30 de junio de 1967 no se efectuó ningún gasto necesario, esta operación fue realizada por el señor X por la suma de DOS MIL SETECIENTOS CINCUENTA COLONES (¢2.750.00) al señor Y; además el señor X ha obtenido en agricultura y ganadería la suma de OCHENTA Y OCHO MIL CIENTO SESENTA Y UN COLONES CUARENTA Y TRES CENTAVOS (¢88.161.43) de utilidad; el señor X quiere saber cual es el impuesto que le corresponde pagar en el ejercicio fiscal especial comprendido del 1º de julio de 1966 al 30 de junio de 1967, habida cuenta de lo narrado en este caso. Trabajaremos con el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y desarrollamos el caso así:

Ejercicio Fiscal especial comprendido del 1º de julio de 1966 al 30 de junio de 1967

PRIMER PASO

DETERMINAREMOS EL COSTO BASICO

	Costo de Adquisición	Depreciación	Costo Básico
a) Maquinaria Agrícola	¢4.500.00	¢ 1.980.00	¢ 2.520.00
b) Carro	¢1.000.00	¢ ---	¢ 1.000.00

SEGUNDO PASO

DETERMINAREMOS LA GANANCIA DE CAPITAL DE LA MAQUINARIA AGRICOLA

Valor de la transacción. . . . .	¢ 3.500.00
Costo básico. . . . .	" 2.520.00
<u>Ganancia de capital. . . . .</u>	<u>" 980.00</u>

DETERMINAREMOS LA GANANCIA  
DE CAPITAL DEL CARRO

Valor de la transacción. . . . .	¢ 2.750.00
Costo básico. . . . .	" 1.000.00
<u>Ganancia de capital. . . . .</u>	<u>" 1.750.00</u>

TERCER PASO

Dividimos la ganancia de capital de la maquinaria agrícola, por el número de años que ha sido poseída, así:

¢980.00 entre 2 años (del 30 de enero de 1965 al 20 de mayo de 1967 ó sea dos años) y nos da ¢490.00.

Dividimos la ganancia de capital del carro, por el número de años que ha sido poseído, así:

¢1.750.00 entre 1 año (del 10 de julio de 1966 al 30 de junio de 1967 ó sea un año) da ¢1.750.00.

CUARTO PASO

Los cocientes así encontrados, los sumamos así:

¢490.00 más ¢1.750.00 igual ¢2.240.00.

Este resultado lo sumamos a los ingresos de otras fuentes, así:

Ganancias de capital. . . . .	¢ 2.240.00
Ingresos provenientes de agricultura y ganadería "	86.161.43
<u>Total. . . . .</u>	<u>" 90.401.43</u>

QUINTO PASO

Calculamos el Impuesto sobre la Renta de ¢90.401.43, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 45, Inciso 1º con relación al Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicando la tabla de esta última disposición, así:

A \$90,401.43 le restamos \$80,000.00 y nos da un residuo de \$10,401.43 el cual multiplicamos por 33% y nos da \$3,432.47, a esta cantidad le sumamos \$14,726.00 y nos resulta \$-----  
18,158.47 de IMPUESTO DETERMINADO.

#### SEXTO PASO

El impuesto así calculado debe dividirse entre la renta correspondiente o sea \$18,158.47 entre \$90,401.43 y el cociente que resulta será la tasa efectiva, o sea 0.2008648, la mitad de esta tasa efectiva se multiplica por el resto de la ganancia de capital o sea 0.1004324 por \$490.00 (VER TERCER PASO) y nos da el impuesto de \$49.13, el cual se sumará al impuesto determinado anteriormente (VER QUINTO PASO), o sea \$-----  
18,158.47 más \$49.13 y resulta \$18,207.60 suma esta a la que restamos el crédito básico o sea \$180.00 (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y nos da el impuesto que el Señor X debe pagar en el ejercicio fiscal especial comprendido del 1º de julio de 1966 al 30 de junio de 1967, o sea DIECIOCHO MIL VEINTISIETE COLONES SESENTA CENTAVOS (\$18,027.60).

#### SEGUNDO CASO

##### DE GANANCIA Y PERDIDA DE CAPITAL

El señor X quien es persona natural domiciliada, compró una casa el 10 de mayo de 1964, en la suma de NUEVE MIL CUARENTA COLONES (\$-----  
9,040.00), inmueble que ha depreciado en la cantidad de CUARENTA COLONES (\$40.00), también le hizo mejoras que consistieron en ampliación de los servicios y otros arreglos, que ascendieron a DOS MIL QUINIENTOS COLONES (\$2,500.00) e incurrió en gastos necesarios para la venta, como honorarios de abogado, etc.... de UN MIL QUINIENTOS COLONES (\$1,500.00); es el caso

que el señor X, el día 25 de noviembre de 1966 vendió dicho inmueble al señor Y por VEINTIDOS MIL COLONES (\$22.000.00); asimismo realizó la venta de una quinta campestre al señor J por VEINTISEIS MIL COLONES (\$26.000.00), el día 20 de diciembre de 1966, la cual había adquirido el 10 de febrero de este mismo año, en VEINTISIETE MIL COLONES (\$27.000.00) inmueble que no había depreciado y tampoco mejorado. Además el señor X quien se dedica al arrendamiento de casas percibió en concepto de renta bruta total VEINTIOCHO MIL COLONES (\$28.000.00) e incurrió en deducciones por QUINCE MIL COLONES (\$15.000.00); quedando una renta imponible de TRECE MIL COLONES (\$13.000.00); pero en el año de 1965, le resultó un saldo en concepto de pérdida de capital de UN MIL QUINIENTOS COLONES (\$1.500.00); el señor X quiere saber cuál es el impuesto que le corresponde pagar en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, tomando en cuenta todos los elementos de juicio expuestos. Para ello aplicaremos lo estatuido en el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, transcrito en la presente y procedemos así:

EJERCICIO FISCAL COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1966

I) Como primera providencia determinaremos el COSTO BASICO

	Valor de Adquisi.	Depreciación	Costo Básico
a) Inmueble urbano (casa)	\$ 9.040.00	\$ 40.00	\$ 9.000.00
b) Inmueble rústico (quinta)	\$ 27.000.00	--	\$27.000.00

Entonces tenemos el cuadro siguiente:

Costo básico. . . . .	\$ 9.000.00
Mejoras a la casa. . . . .	" 2.500.00
Gastos necesarios (honorarios de abogado y otros). . . . .	" <u>1.500.00</u>
TOTAL DEDUCCIONES. . . . .	\$ <u>13.000.00</u>

Por otro lado tenemos:

Pérdida sufrida por el señor X en la venta de la quinta campestre. . . . .	¢ 1.000,00
Saldo en concepto de pérdida de capital sufrido por el señor X en el año de 1965. . . . .	" <u>1.500,00</u>
TOTAL PERDIDA DE CAPITAL. . . . .	¢ 2.500,00
	=====

II) Con estos datos procedemos a establecer lo que el señor X obtuvo de ganancia de capital.

Venta de la casa. . . . .	¢ 22.000,00
Menos costo básico, mejoras y gastos necesarios. . . . .	¢ <u>13.000,00</u>
GANANCIA DE CAPITAL. . . . .	¢ 9.000,00
	=====

III) Luego dividimos cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído, así:

<u>PERDIDA DE CAPITAL</u>		<u>GANANCIA DE CAPITAL</u>
<u>¢ 1.000,00</u> 1 año	= ¢ 1.000,00	<u>¢ 9.000,00</u> 3 años
		= ¢ 3.000,00

(Del 10 de febrero al 20 de diciembre de 1966 o sea un año, tiempo que el señor X poseyó la quinta campestre).

(Del 10 de mayo de 1964 al 25 de noviembre de 1966 o sea tres años, tiempo que el señor X poseyó la casa Art. 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

A los ¢1.000,00 de pérdida de capital en la venta de la quinta campestre le sumamos ¢1.500,00 saldo en concepto de pérdida de capital sufrida en 1965 y nos da el total de la pérdida de capital o sea ¢2.500,00; luego procedemos a restar la pérdida de la ganancia o sea ¢3.000,00 menos ¢2.500,00 y nos resultan ¢500,00 de saldo positivo; y nos quedan ¢6.000,00 de resto de ganancia de capital.

IV) Luego tenemos que este saldo positivo de ¢500,00 se lo agregamos a la renta proveniente de otras fuentes. Dijimos que el señor se dedicaba al a-

rendamiento de casas y que en este concepto obtuvo TRECE MIL COLONES (¢13.000.00) de renta imponible, veamos:

Ingresos de otras fuentes . . . . .	¢ 13.000.00
Concienete resultante en el N° III. . . . .	¢ <u>500.00</u>
TOTAL. . . . .	¢ 13.500.00
	=====

V) Calculamos el Impuesto sobre la Renta sobre ¢13.500.00 de conformidad a lo estatuido en el Art. 45 literal c) con relación al Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicando las tablas consignadas en esta última disposición así:

a ¢13.500.00 le restamos ¢13.000.00 y nos queda un residuo de ¢500.00 este residuo lo multiplicamos por 8.30% y nos da un producto de ¢41.50 a esto le sumamos ¢509.00 y nos da un TOTAL DE. . . . . ¢ 550.50  
 Luego, IMPUESTO DETERMINADO. . . . . ¢ 550.50

VI) El impuesto así calculado debe dividirse entre la renta correspondiente, o sea ¢550.50 entre ¢13.500.00 y el cociente que resulte será la tasa efectiva, o sea 0.040778, la mitad de esta tasa efectiva se multiplica por el resto de la ganancia de capital o sea que multiplicamos 0.020389 por ¢6.000.00, SEIS MIL COLONES, es el resto del saldo positivo o sea de la ganancia de capital (ver operaciones del III), y nos da un determinado producto de ¢122.33, este impuesto resultante se sumará al impuesto determinado anteriormente (ver cálculos del N° V), o sea ¢122.33 más ¢550.50 igual a ¢672.83 a esta última cantidad le restamos el crédito básico (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) o sea ¢672.83 menos ¢180.00 y nos da el Impuesto que el señor X debe pagar en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, o sea CUATROCIENTOS NOVENTA Y DOS COLONES OCHENTA Y TRES CENTAVOS (¢492.83).

TERCER CASO DE GANANCIA Y PERDIDA DE CAPITAL

Con el objeto de presentar un cuadro de ganancia y pérdida de capital, expongo este tercer caso, omitiendo el proceso para calcular el impuesto respectivo (Art. 45 y 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) por haberlo hecho ya en los dos casos que he planteado; la elaboración de un cuadro de ganancia y pérdida de capital representa un trámite de vital importancia para la elaboración de declaraciones en los casos en los cuales los contribuyentes, han realizado operaciones que han generado el crédito fiscal relativo a la ganancia y pérdida de capital, por lo que considero útil la presentación de dicho cuadro.

C A S O

El señor X, que no hace profesión habitual de la compraventa de inmuebles, (Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) efectuó durante el año de 1966, las siguientes transacciones:

Vendió el 30 de septiembre en la cantidad de \$61.000.00 el inmueble N, que adquirió por compra que hizo al señor Y por la suma de \$47.000.00, operación que fue realizada el día 2 de febrero de 1964 y para la misma se incurrió en un gasto necesario por valor de \$1.000.00.- El inmueble N fue objeto de mejoras que costaron la suma de \$5.000.00 y ha sido depreciado de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta en \$1.000.00.-

2º) Vendió el inmueble M el día 20 de diciembre al señor Z, en la cantidad de \$40.000.00, que había adquirido por donación que le hizo su padre el día 15 de enero de 1965, haciendo constar que su padre había declarado dicho inmueble al 31 de diciembre de 1963, por la suma de \$25.000.00; posteriormente la propiedad M, fue mejorada habiendo costado el trabajo \$4.500.00.- Para efectuar la transacción el contribuyente incu-

rrió en un gastos de \$500.00.-

3º) El 31 de octubre de 1966, vendió por la suma de \$20.000.00 el inmueble P para lo cual incurrió en un gasto de \$2.000.00.- Dicho inmueble lo adquirió el señor X, en virtud de compra que realizó el 1º de enero de 1958, en la suma de \$15.000.00, lo ha depreciado en la suma de \$-----1.000.00; lo declaróa al 31 de diciembre de 1963, en la cantidad de \$-----23.000.00, habiéndole hecho mejoras en el año de 1964, que le costaron la suma de \$7.000.00.-

4º) Además de los ingresos que el señor X ha obtenido en las operaciones que he detallado, él se dedica a la agricultura y ganadería y en la explotación de estos renglones ha obtenido una renta bruta total de \$30.000.00 y ha incurrido en gastos necesarios para la producción y conservación de su fuente de renta que es la hacienda J, por la suma de \$-----18.000.00 distribuidos entre pagos de trabajadores, gastos de veterinarios, forrajes, etc..... habiendo percibido una renta imponible de \$-----12.000.00, con estos elementos de juicio presentó la elaboración del cuadro de mérito, en la siguiente forma:

DESCRIPCION	V/ADQUISICION	DEPRECIACION	COSTO BASICO
A)	47,000.00	1,000.00	46,000.00
B) V/declarado al 31/Dic/63.			25,000.00
C) V/declarado al 31/Dic/63.			23,000.00

Fecha Adquisición	Fecha Transac.	V Transac.	DEDUCCIONES			GANANCIA			COCIENTES			RESTO	
			C. BASICO	M E J.	GASTOS	PERDID.	ANUS	G.	Pc	E.	P.		
2-2-64	30-9-66	61,000.00	46,000.00	5,000.00	1,000.00	9,000.00		3	3,000.00		6,000.00		
15-1-65	20-12-65	40,000.00	25,000.00	4,500.00	500.00	10,000.00		2	5,000.00		5,000.00		
1-1-67	31-10-66	20,000.00	23,000.00	7,000.00	2,000.00	12,000.00		3		4,000.00			8,000.00
		S U M A S							8,000.00	4,000.00	11,000.00		8,000.00
		Diferencias							4,000.00				3,000.00
		Totales							8,000.00	8,000.00	11,000.00		11,000.00

- 1 - Anote la diferencia positiva de los cocientes. . . . . 4,000.00
- 2 - Anote los ingresos provenientes de otras fuentes. . . . . 12,000.00
- 3 - Total. . . . . 16,000.00
- 4 - impuesto según Art. 45 lit. "c". . . . . 785.00
- 5 - Tasa efectiva, divídense los totales del renglón 4 entre renglón 3. . . . . 0.0493625
- 6 - Aplíquese la media tasa a la diferencia positiva del resto de las ganancias, no incluidas a la renta del renglón 3. . . . . 73.59
- 7 - Anótese el impuesto del renglón 4. . . . . 785.00
- 8 - Súmense los totales del renglón 6 y renglón 7. . . . . 858.59
- 9 - Anótese el crédito básico. . . . . 180.00
- 10 - Reste el total del renglón 9 al renglón 8 y anótese aquí. . . . . 678.59

Tiempo Art. 46 (para aproximar).  
 Persona natural no domiciliada se aplicará  
 28% aplicar a ganancia de capital.  
 Las personas jurídicas no domiciliadas pagarán el 38%.

MI OPINION SOBRE EL ARTICULO 45 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Haciendo un estudio poco acucioso del artículo expresado, es fácil inferir que en el mismo se dejó sin regular la situación del contribuyente que durante un ejercicio fiscal, realizó operaciones que le produjeron únicamente ingresos provenientes de ganancias de capital, y en esas circunstancias en las cuales no tiene ingresos de otras actividades, se plantea el problema del cómputo del impuesto. La persona que se encontrare en semejante situación, la que es común y corriente y a diario se da el caso, está en una posición de incertidumbre fiscal y al respecto, cábeme señalar con relación a la cuestión planteada, que según mi entender, el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contiene un vacío, que por ser dicha norma legal aplicación constante y necesaria, debió percatarse de ella el legislador tributario y tratar de regular el caso de ingresos provenientes sólo de ganancia de capital, mediante un trámite previamente señalado en el Art. de mérito. La verdad es que el contribuyente que obtiene ingreso nada más que de ganancia de capital, necesita definir su situación fiscal y en vista de ello, presentaré una solución de tipo práctico, para tratar de solventar el vacío de la Ley. Veamos a continuación el caso y su desarrollo práctico,

C A S O

El señor X quien es accionista de la Sociedad Y, durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, es pecíficamente el día veintiocho de septiembre de 1966, vendió cierto número de acciones en la suma de \$30.000.00, las cuales había adquirido el día 15 de enero de 1965, en la suma de \$10.000.00, por consiguiente obtenido una ganancia de capital de \$20.000.00 ingresos que representa su única

y exclusiva renta para el año citado, el problema que se suscita es el de determinar a cuanto asciende el monto del impuesto que debe computarse el Sr. X y como debe calcularse dicho tributo, veamos el desarrollo del presente caso:

D E S A R R O L L O :

Dividimos la ganancia de capital o sea \$20.000.00 entre el número de años que el señor X poseyó las acciones de la Sociedad Y, o sea entre dos años, así:

$$\frac{\$ 20.000.00}{2} = \$ 10.000.00$$

a la cantidad de \$10.000.00 le calculamos el impuesto de conformidad con la tabla del Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y nos da de Impuesto sobre la Renta la suma de \$314.00, luego para encontrar la tasa efectiva, dividimos \$314.00 entre \$10.000.00, así:

$$\frac{\$ 314.00}{\$ 10.000.00} = 0.0314$$

La  $\frac{1}{2}$  tasa es = 0.0157

Luego multiplicamos la media tasa por el resto de la ganancia de capital, así:

$$\$ 0.0157 \times 10.000.00 = \$ 157.00$$

luego sumamos \$157.00 más \$314.00 = \$471.00 a esta suma le restamos el crédito básico (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) o sea \$180.00 así:

$$\begin{array}{r} \$ 471.00 \\ \$ 180.00 \\ \hline \$ 291.00 \end{array}$$

DOSCIENTOS NOVENTA Y UN COLONES (\$291.00) es el Impuesto sobre la Renta que le corresponde pagar al señor X, en el ejercicio de mérito.

PLANTEAMIENTO DE LA SEVERIDAD DE LA CUOTA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CUANDO HAY GANANCIA DE CAPITAL Y CUANDO SE GRAVA DICHA GANANCIA COMO RENTA SIMPLE, DESDE MI PUNTO DE VISTA

Haré una exposición en la cual presentaré el caso anterior con ingresos provenientes de ganancia de capital que se gravan como renta ordinaria y luego los mismos ingresos gravados como ganancia de capital, y en forma numérica demostraré la severidad de la cuota de Impuesto sobre la Renta en los casos planteados. Esta comparación es con el objeto de poder llegar a formarnos una opinión sobre cuando es más drástico el Impuesto sobre la Renta. Es decir, cuando opera el procedimiento de la ganancia de capital, o cuando se aplica a los ingresos de renta corriente o simple como lo he denominado en el título de este trabajo. Veamos los casos y su desarrollo.

CALCULO DE IMPUESTO CONFORME EL ART. 37

En el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, el señor "X" obtuvo una renta bruta total de \$30.000.00 por venta de acciones que había adquirido el 15 de enero de 1965, por la suma de \$10.000.00. En consecuencia por no ser acto habitual hay una ganancia de capital de \$20.000.00 Pero se hace la aclaración que a dicha ganancia de capital para términos de comparación se le dará tratamiento de renta ordinaria.

Renta bruta. . . . .	\$ 30.000.00
Deducciones. . . . .	\$ 10.000.00
Renta neta. . . . .	" 20.000.00
Renta imponible. . . . .	" 20.000.00
Impuesto (Art.37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta). . . . .	" 1.246.00
Menos Crédito Básico. . . . .	<u>" 180.00</u>
Impuesto a pagar. . . . .	<u>" 1.066.00</u>
	=====

CALCULO DE IMPUESTO CONFORME A LOS ARTICULOS 14 y 45 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Valor de transacción. . . . .	₡	30.000.00
Menos costo básico de las acciones. . . . .	"	<u>10.000.00</u>
Ganancia Neta de Capital . . . . .	"	20.000.00
Número de años en que poseyeron las acciones:		
Dos años. Ganancia en un año:	₡	10.000.00
Impuesto sobre ₡10.000.00		314.00
Tasa: $\frac{314}{10.000.00} = 0.0314$		
Media Tasa:		0.0157
Impuesto sobre ₡10.000.00 (resto de la ganancia de capital - ₡ 10.000.00 x 0.0157)	₡	157.00
Total del impuesto (₡314.00 + ₡ 157.00) =	₡	471.00
Menos Crédito Básico	"	<u>180.00</u>
Impuesto a pagar. . . . .	₡	<u><u>291.00</u></u>

O P I N I O N

Después de los ejemplos expuestos matemáticamente, se concluye por lo objetivo de la demostración, la severidad de la cuota de Impuesto sobre la Renta, cuando se aplica a los ingresos la tabla del Artículo 37 de la Ley citada o sea cuando los ingresos se consideran como renta ordinaria o simple, siendo el impuesto en el caso tratado de ₡1.066.00. En cambio, se atenúa el pago del impuesto cuando se da el tratamiento de ganancia de capital, cuyo impuesto por este concepto es de ₡291.00, con lo cual hay una diferencia sensible de ₡775.00 que es notorio. Considero que al aplicar la media tasa en la ganancia de capital, ésta se constituye en un amortiguador del impacto del impuesto, lo que hace que el tributo se proyecte con suavidad sobre la economía del contribuyente.

ALGUNAS CONSIDERACIONES QUE FORMULO RESPECTO AL ART.15 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Con respecto al inciso cuarto de la norma legal apuntada, al decir la misma "Al liquidar una sociedad, el accionista podrá seleccionar el tratamiento de su participación en la liquidación como recibido del producto de la venta de acciones, en tal caso no recibirá un crédito contra su impuesto por ninguna retención pagada por la sociedad con respecto a las utilidades acumuladas y distribuidas en la liquidación."

*Tengo entendido que esa selección a que se refiere el inciso transcrito, se refiere a que el contribuyente puede verificar la escogición del tratamiento de su participación, ya sea como renta sencilla o simple como la he llamado en otra parte de esta tesis, o como ganancia de capital. La anterior aclaración la estimo necesaria, porque continuamente en la Sección Jurídica de Contribuciones Directas, como Colaborador de la misma he podido percatar que a menudo, se están evacuando consultas respecto a la significación del inciso de mérito, en lo que respecta al proceso selectivo en el tratamiento de la participación de los accionistas de una sociedad, cuando hay liquidación en el caso apuntado por dicho inciso.*

ESTUDIO DE LA REFORMA PROPUESTA

A LA GANANCIA DE CAPITAL

*Cuando trabajaba precisamente en el punto de la ganancia de capital, tuve la oportunidad de haber sido designado por la Dirección General de Contribuciones Directas, para asistir a una de las sesiones que celebraba la Comisión de Hacienda de la Asamblea Nacional, con el objeto de estudiar los artículos pertinentes que regulan la ganancia de capital en la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963; en esa ocasión se me encomendó que ante dicha Comisión explicara el proceso del Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y es de esta manera como en aquella oportunidad los señores Miembros de la Comisión de Hacienda, me informaron sobre las reformas que de la ganancia de capital se están elaborando. Haré un estudio paralelo entre la ganancia de capital y las futuras reformas a la misma, que en breve plazo serán promulgadas y publicadas y cuyo texto todavía inédito incorporo en las páginas siguientes de este trabajo, con el fin de poder verificar en forma ilustrativa el estudio que pretendo. Para verifi-*

car el estudio de mérito me valdré de dos casos en uno de los cuales pongo de relieve el proceso actual de la ganancia de capital y en el otro el sistema de las futuras reformas; me serviré para ello de mi primer caso de ganancia de capital que aparece plasmado de fs. a de esta tests, y luego a este mismo caso le aplicaré el sistema de las reformas expresadas, a fin de poder llegar a formular conclusiones.

DECRETO N<sup>o</sup>

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

- I- Que la Ley de Impuesto sobre la Renta, emitida por Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 472, de 19 de diciembre de 1963 y publicada en el Diario Oficial N<sup>o</sup> 241, Tomo N<sup>o</sup> 201, de 21 del mismo mes y año, estableció normas sobre la imposición a las ganancias de capital obtenidas en la venta, permuta o cualquiera otra forma de transferencia de bienes muebles o inmuebles, por personas que no hagan profesión habitual o comercio en esta clase de operaciones;
- II- Que las disposiciones legales referentes al tratamiento de las ganancias de capital, tanto las que se relacionan con su concepto, como con el sistema de aplicación del impuesto, han sido ya experimentadas y se ha comprobado que no son suficientes para obtener el resultado satisfactorio deseado; por lo que es necesario introducir algunas modificaciones a dicho sistema, pretendiéndose lograr con ello una mayor efectividad en la recaudación;

III- Que, por otra parte, es también razonable abreviar, en forma compatible con los intereses fiscales, el término legal para que la Dirección General de Contribuciones Directas pueda emitir complementarias;

POR TANTO,

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda,

DECRETA: las siguientes reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, emitida según Decreto Legislativo N° 472 de 19 de diciembre de 1963, publicada en el Diario Oficial N° 241, Tomo N° 201, de fecha 21 del mes y año referidos.

Art. 1.- El Art. 14 se modifica de la manera siguiente:

"Ganancia de capital Art.14.- La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas:

1) En cada transacción la ganancia de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien; cuando aquel valor fuere mayor que este costo, habrá ganancia de capital.

2) El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará, en el caso de que sean adquiridos a títulos oneroso, deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley.

El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante.

*El costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1968, será su valor comercial a esa fecha. El valor comercial así declarado servirá también para efecto de determinar el impuesto de vialidad, en años posteriores a la declaración.*

*Para determinar la ganancia de capital de las personas, sucesiones y fideicomisos que no hayan declarado el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1968, se establece que dicho costo básico es el 50% del valor determinado pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas a la fecha de la negociación respectiva.*

*3) El costo básico de una porción será determinado proporcionalmente al costo básico de todo el bien.*

*4) La ganancia de capital que se obtenga cuando un bien se venda a plazos, será regulada en el Reglamento respectivo.*

*5) El impuesto se causará en cada operación en la cual hubiere ganancia de capital.*

*El sujeto del impuesto será el vendedor o permutante ganancioso. El notario que intervenga en la operación enviará nota, para efecto del pago, al Colector del Servicio de Tesorería, en la forma que se especifica en el siguiente numeral.*

*Esta nota podrá enviarse conjuntamente con la que se remite para efectos de pago de impuesto de alcabala. El pago del impuesto referido se deberá hacer dentro de los ocho días hábiles siguientes a la fecha en que se realice la operación; y la mora en el pago estará sujeta a los recargos e intereses que señale el Art. 99 de esta ley.*

*El notario que intervenga en la operación de venta, permuta, etc., deberá exigir al contribuyente que cumpla con el requisito de hacer efectivo el pago del citado impuesto, en cualquier colecturía del Servicio de Tesorería.*

*Sin embargo, si el vendedor o permutante ganancioso comprobare con la resolución correspondiente que es persona exenta en virtud del Art. 2 de la ley, o manifestare expresamente que la operación en que obtiene la ganancia es de las comprendidas en su actividad habitual, el notario, en ambos casos, lo hará constar en la escritura respectiva y se abstendrá de exigir el pago del referido impuesto.*

*El notario, además, deberá en su caso, agregar al protocolo el original del recibo del impuesto cancelado. El duplicado del mismo recibo será firmado y sellado por el notario y agregado al testimonio de la escritura para los efectos de su registro.*

*En los documentos privados, se agregará el recibo de ingreso original con el cual se presentará al registro respectivo.*

*La no observancia de lo dispuesto en este numeral, hará incurrir al cartulario en una multa de doscientos colones, que impondrá la Corte Suprema de Justicia, sin formación de causa y sin perjuicio de la responsabilidad criminal que a aquél pueda deducírsele.*

*6) El cartulario, por nota, que se considerará mandamiento de ingreso, comunicará al Colector del Servicio de Tesorería, el nombre y apellido, domicilio y demás generales de los con-*

tratantes, el lugar, situación, extensión y naturaleza del bien, en su caso, el costo básico, el precio de venta y el impuesto a pagar.

El pago del impuesto se hará constar en formulario de recibo de ingreso, extendido en triplicado, por la oficina encargada de su percepción, haciéndose constar en cada uno de sus tantos el distintivo de "original", "duplicado" y "triplicado" para la Dirección General de Contribuciones Directas; y en forma clara, se especificarán todos los datos contenidos en la nota mandamiento de ingreso.

El triplicado se lo reservará el colector para enviarlo inmediatamente a la Dirección General de Contribuciones Directas.

Art. 2.- El Art. 45 se reforma así:

"Impuesto  
ganancia de  
capital

Art. 45. La persona que obtuviere ganancia de capital, en el caso de una sola o de varias transacciones realizadas sobre bienes, cualquiera que fuere el tiempo durante el cual ha poseído su propiedad, pagará un impuesto del 4% sobre dicha ganancia, sin que sea admisible ninguna otra deducción que la señalada en el numeral 1) del Art. 14 de esta Ley".

Art. 3. El Art. 46 se sustituye por el siguiente:

"Donación  
Presunta

Art. 46. Si la operación es de las que se reputan como presunta donación en virtud de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el impuesto a que se refiere el artículo anterior."

Art. 4.- Refórmense los incisos segundo y tercero del Art.

67, de la manera siguiente:

"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 tres años; y en el caso contrario, a los cinco 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 tres años a partir del último día del plazo en que debió presentarse."

Art. 5.- Se agrega al Art. 112, como último inciso, el siguiente:

"En la misma sanción, señalada en el inciso primero de este artículo, quedará incurso el Registrador que inscribiere u ordenare la inscripción de un instrumento a los que se refiere el numeral 5) del Art. 14 de esta Ley, en los cuales se haya causado el impuesto sobre ganancia de capital, sin exigir el correspondiente recibo en que conste haberse cancelado el impuesto."

Art. 6. (Transitorio) 1- El nuevo tratamiento que se establece para las ganancias de capital y las obligaciones correlativas que se fijan a los Notarios y Registradores, regirán

respecto de las operaciones que se efectúen a partir de la fecha de vigencia de este Decreto.

2.- Por las operaciones realizadas antes de la vigencia del presente Decreto, las ganancias o pérdidas de capital serán declaradas al vencimiento del correspondiente ejercicio y el cálculo y pago del impuesto resultante se hará de acuerdo con lo que establecían las respectivas disposiciones legales reformadas por este mismo Decreto.

3.- Los nuevos términos de prescripción establecidos en el inciso segundo del Art. 67 de la Ley se aplicarán a los ejercicios fiscales que venzan desde la fecha de vigencia de este Decreto. Para los ejercicios vencidos con anterioridad a esa fecha, correrán los términos de prescripción que establecían las disposiciones pertinentes de los artículos reformados por este Decreto.

Art. 7.- El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALON DE SESIONES DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA; PALACIO NACIONAL: San Salvador, a los. . . . ."

#### C A S O S

1) En que se aplica el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Estos datos como ya lo dije son tomados del caso de ganancia de capital que he tratado y que aquí expongo en forma resumida:

GANANCIA DE CAPITAL DE LA MAQUINARIA AGRICOLA	¢	980.00
GANANCIA DE CAPITAL DEL CARRO. . . . .	"	1.750.00
T O T A L . . . . .	¢	2.730.00
		=====

Luego para abreviar los trámites y no repetir el proceso que he expuesto de la ganancia de capital, es más práctico remitirse a la lectura de las páginas aludidas; y en este caso me concreto a indicar que tomando en cuenta los ingresos provenientes de otras fuentes el impuesto del señor XX, según el caso fue \$18.027.68.

2) En que se aplica el Artículo 2 que comprende la futura reforma del Artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

GANANCIA DE CAPITAL MAQUINARIA	
AGRICOLA 4% s/\$980.00. . . . .	\$ 39.20
GANANCIA DE CAPITAL DEL CARRO	
4% s/\$1.750.00. . . . .	" 70.00
T O T A L . . . . .	" 109.20
	=====

El objeto de presentar en forma numérica la manera como operan ambos sistemas, es para tener una base a fin de formular las consideraciones que me propongo.

#### C O N S I D E R A C I O N E S

1) Es notoria la diferencia que existe entre los dos sistemas tratados, ya que el proceso del Artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es hasta cierto punto complicado e incluso lo han tildado de engorroso, en cambio el sistema de la futura reforma contenida en el Artículo 2 del proyecto es más sencillo, más asequible a la mentalidad de los contribuyentes en general, ya que no implica mayores complicaciones en su cálculo y únicamente radica simple y sencillamente en aplicar el 4% sobre la ganancia de capital, lo que hace viable operar en esta forma aún para los contribuyentes de escasa cultura, pues no se requiere más que tener un mínimo de conocimiento y manejar elementalmente las cuatro reglas de la aritmética. Lo contrario sucede con el Artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre

la Renta, que aunque no es en sí una fórmula de ecuación de altas matemáticas, su proceso representa ciertos conocimientos y cierto grado de razonamiento, que no es factible en la mayoría de los casos ni siquiera a los que pretenden ser técnicos en la materia.

2) Me parece que el sistema de la futura reforma del Artículo 45, obedece en gran medida al principio de Certidumbre que sustentó ADAM SMITH, en su obra "WALTH OF NATIONS", en español, "LA RIQUEZA DE LAS NACIONES", y sostengo ese punto de vista observando precisamente el proceso del Artículo 45. Conviene para ilustrar mejor posición recordar en este momento, que en el primer caso de ganancia de capital, dije que el señor X obtuvo ingresos provenientes de agricultura y ganadería por la suma de \$88.161.43. He traído a cuentas ese detalle para establecer la incertidumbre en que se basa el proceso del Artículo 45, ya que cuando se realiza la operación de ganancia de capital por lo general aún se desconocen los ingresos que por otras fuentes pueda percibir el contribuyente, y como lo he demostrado en el caso expresado estos ingresos se suman a la ganancia de capital y a este total le calculamos el Impuesto sobre la Renta en la forma expuesta, viniendo después el cálculo de la tasa efectiva y de la media tasa como lo he formulado. Veamos:

A LA GANANCIA DE CAPITAL. . . . .	¢ 2.240.00
INGRESOS DE AGRICULTURA Y GANADERIA. . . . .	" 88.161.43
T O T A L . . . . .	" 90.401.43

Es fácil inferir la indeterminación e incertidumbre que ofrece el proceso del Artículo 45, es más, a veces el contribuyente no percibe ingresos más que de operaciones derivadas de ganancia de capital originándose el problema que he señalado en la página cuando externé mi opinión sobre el Artículo 45. En cambio, con la reforma futura me da la impresión

que va a existir en la misma el principio de certidumbre que he traído a cuentas, porque la cuota de Impuesto sobre la Renta relativo a la ganancia de capital, ya no depende de los ingresos de otra fuente que perciba el contribuyente, sino que sencillamente a su ganancia de capital se le aplica el 4%.

3) Otra observación digna de estudiarse, es la siguiente: la futura reforma del Artículo 45, ya no admite más deducciones que las señaladas en el numeral 1 del Artículo 14 de dicha reforma o sea que el valor de la transacción se le deduce el costo básico y éste según el número 2 del Artículo 14 mencionado, se determina en el caso de que los bienes sean adquiridos a título oneroso, deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones realizadas y admitidas conforme a la ley, en verdad esto es un cambio bastante radical en la estructura del Artículo 14 de la ley, por cuanto esta disposición nos viene a establecer que en cada transacción de ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos para efectuar la transacción. Ahora bien, surge inmediatamente la obligada pregunta de por qué el Artículo 14 de las futuras reformas suprime "el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar el valor del bien" y los "gastos para efectuar la transacción", y amparado en una apreciación exclusivamente personal, contesto dicha pregunta de la manera siguiente: creo que tal supresión, obedece básicamente en cierto grado de compensación que el legislador tributario busca, ante el posible descenso o merma en los ingresos fiscales con ese nuevo sistema de la ganancia de capital, esta futura reforma trata en cierta medida de constituirse en un dique ante la posible merma de las rentas fiscales, suprimiendo cómodamente las deducciones relacionadas.

4) En términos generales he podido observar que en el cuerpo el Artículo 14 de las futuras reformas, se vienen a imponer al notario una serie de obligaciones que prolijamente se detallan en el mismo y que indudablemente en su oportunidad repercutirán en la Ley de Notariado, cuando dicho proyecto esté promulgado y publicado legalmente. Opino, que todas estas obligaciones que pesan sobre el notario, tienen como objetivo fundamental darle más obligatoriedad y seguridad a los canales de percepción del impuesto y evitar en lo posible la evasión del tributo, tanto es así, que hasta se hace acreedor al notario a sanciones si no cumple con las regulaciones a que ha sido sometido, según se desprende de las reformas expresadas.

DE LA RENTA MUNDIAL

La renta mundial es una de las novedades de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, y con ella ya se vislumbra una visión más amplia de la tributación directa; es una modalidad con cierto sa bor de extraterritorialidad que ha plasmado el legislador tributario en el Art. 1º de la Ley expresada, cuando dice: "las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta Ley".

El legislador tributario con la renta mundial, vino a gravar ingresos percibidos fuera de las fronteras patrias y con ello a imprimirle a nuestra ley un sello de legislación avanzada, por cuanto indudablemente que se responde a la tendencia cada vez más dinámica del inversionista, del comerciante, del industrial que operan fuera del territorio nacional, que en esa forma hacen afluir hacia sus arcas más ingresos e incrementan sus capitales; es hoy con las bondades del mercado común centroamericano, que nos damos cuenta que muchos contribuyentes domiciliados en nuestra República, tienen inversiones en los países del área centroamericana y es por toda esta avalancha de progreso, de movilización de capitales más allá de las fronteras nacionales, que se justifica la existencia del instituto de la renta mundial, pues lógicamente acorde a esa dinámica de transacciones e incremento de riqueza corre paralelo la legislación fiscal; sin embargo, consideramos que su realización práctica va a tropezar con escollos, como por ejemplo la manera como el Fisco va a controlar los ingresos obtenidos fuera de la República por los contribuyentes que se encuentren en el caso

de la renta mundial, eso considero yo es un tanto difícil, por cuanto se necesitaría de un equipo de técnicos en la materia, desplazados en los países donde se supone hay contribuyentes de la renta mundial, para canalizar el tributo correspondiente a las arcas del Estado; como vemos todavía hay mucho que hacer con nuestra novedad tributaria. Presentaré a continuación la legislación pertinente y dos casos de renta mundial en países centroamericanos que sí tienen aplicación real en la práctica fiscal, precisamente por la naturaleza de las operaciones que en dichos casos destacan.

ARTICULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVOS A LA RENTA MUNDIAL:

Art. 1º - Art. 42, Art. 43.

ARTICULOS DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVOS A LA RENTA MUNDIAL:

Art. 1., Art. 37 y Art. 38.

Antes de exponer los casos prácticos de Renta Mundial considero que este tema tendrá más elaboración y consecuentemente será más ilustrativo, con las inserciones literales que realizo del comentario de BRAULIO JATAR, Senador y Presidente de la Comisión Bicameral de Finanzas del Congreso de Venezuela, sobre "La doble tributación internacional". Considero que este punto se vincula con nuestra Renta Mundial, porque en realidad se plasma en el mismo la naturaleza de la Renta Mundial, aunque de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 42 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no tiene asidero lo que BRAULIO JATAR, denomina en su comentario "la doble tributación internacional". Con los dos casos de Renta Mundial demuestro en forma numérica la regulación del artículo y literal apuntados, ya que establezco la manera como el contribuyente hace valer el

crédito contra el impuesto salvadoreño, correspondiente al impuesto pagado a cualquier país centroamericano, evitándose así la denominada "doble tributación internacional", a continuación lo escrito por BRAULIO JATAR: "La doble tributación internacional". Uno de los problemas relacionados con los conceptos de renta originada y de renta recibida, como acabo de dejar esbozado, es éste de la doble tributación internacional. Tal circunstancia se hace evidente cuando los países necesitados de recursos adoptan el método de la territorialidad de la renta, y, a la vez, los países exportadores de capital establecen la fórmula de gravar los ingresos totales de sus residentes, cualquiera que sea el lugar donde se origina. Es bueno insistir en que, de no evitarse esta situación, los impuestos sobre la renta en los países industrializados que adopten el concepto de ingresos recibidos, le estarán aplicando una doble tributación a aquella parte de dichos ingresos que los contribuyentes hubieran obtenido mediante inversiones en el extranjero. Esta anomalía en el supuesto de que continuara prevaleciendo la dualidad impositiva mencionada - sólo podría evitarse si los países exportadores de capital dedujeran de lo que tienen que pagar sus residentes por el impuesto sobre la renta, las cantidades que por igual concepto le hubiese sido aplicado en el país extranjero. La solución podría lograrse, bien por procedimientos unilaterales, o mediante convenio entre los Estados, reconociendo ese descuento al contribuyente. En esta forma, podrían coexistir los dos sistemas, sin un riesgo muy acentuado de que se produjera la doble tributación internacional, aunque conviene aclarar que ni las compensaciones otorgadas por legislaciones nacionales, ni las exclusiones del impuesto sobre la Renta de procedencia extranjera establecidas por los convenios multilaterales referidos, eliminan en su totalidad los riesgos de una duplici-

dad tributaria. (1) Y aún quedaría otro efecto favorable en el propósito de paliar las posibilidades de una doble tributación; devolver al flujo de capitales su libre opción por un mercado u otro, al desaparecer las presiones impositivas que venían modificando sus direcciones normales. Es evidente, para concluir con esta materia, que este problema de la doble tributación internacional considerado al nivel de la persona física, lo es tanto, o quizás más llevado al ámbito de las Sociedades Anónimas. Cabría señalar, por último, que si los países que siguen la norma territorial se decidieran a cambiarla por la de residente o renta recibida, tendrían que considerar alguna fórmula que conjugare el sistema existente con los nuevos métodos". (18)

C O M E N T A R I O

Podemos apreciar que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, en el Artículo 42 citado, nos da la solución del problema que J. "AR, denomina "la dualidad impositiva", problema que la Ley resuelva aplicando el procedimiento unilateral lo que es fácil inferir con la simple lectura del Artículo aludido. Es obvio que nuestro procedimiento es el unilateral, ya que el Artículo 42 expresado nos remite al Artículo 37 del Reglamento de la Ley referida, y éste nos habla de la prueba auténtica del pago del impuesto efectuado en el país extranjero, y ello no implica la celebración de convenio entre los estados, para reconocer el descuento al contribuyente. Está claro que nuestro sistema es semejante al de México y Chile, ya que en estos países al igual que en el nuestro, se concede un crédito al contribuyente de la manera expuesta.

---

(1) Es oportuno señalar, que así como en Venezuela, por el propio concepto de renta establecido, no se gravan los ingresos procedentes del exterior, en México y Chile se concede un crédito al contribuyente por la misma cuantía de lo pagado por él en el extranjero.------(18)Reforma Tributaria para América Latina: II Problemas de Política Fiscal.Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Stgo.Chile, Dic/62-Comentario-BRAULIO JATAR, Págs. 392 y 393.

Es notoria la regulación del Artículo 43 de la Ley citada que en armonía con el Artículo 38 del Reglamento de la misma Ley, nos vienen a establecer un principio de Derecho Internacional, o sea, el principio de "reciprocidad", que para el caso lo podríamos denominar "reciprocidad fiscal", y que a mi juicio es otra prueba evidente de que en lo que se refiere a la renta mundial, nuestro proceso tributario sigue el sistema unilateral.

Con respecto al problema de la doble tributación internacional considerado a nivel de las sociedades, dicho problema no existe en nuestro medio, pues conforme a nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, las sociedades no son sujetas de impuesto con relación a la Renta Mundial, ya señalé en el punto pertinente de este trabajo mis consideraciones críticas al vacío que existe en nuestra ley.

#### PRIMER CASO DE RENTA MUNDIAL

(en países centroamericanos)

Señor X, quien es persona natural domiciliada, en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1967, por sus actividades industriales realizadas en la República de El Salvador, percibió la renta bruta total de \$70.575.00, e incurrió en egresos tales como pago de salarios, mantenimiento de maquinaria, energía eléctrica, etc. en su fábrica "Z" por la suma de \$30.000.00 habiendo obtenido una renta imponible de \$40.575.00. Pero además el señor X, en la República de Honduras se dedica al cultivo de algodón y en ese concepto percibió una renta imponible de \$7.500.00 y en la República de Guatemala explota la industria agropecuaria y obtuvo en esta actividad la renta imponible de \$4.375.00 habiendo obtenido la suma de \$11.875.00 en concepto de rentas imponibles de fuentes extranjeras, sin las deducciones mencionadas en el Art. 42 letra a) de

de la Ley de Impuesto sobre la Renta; por la renta imponible habida en la República de Honduras el señor X pagó en la misma la suma de SEISCIENTOS LEMPIRAS (L600.00) en concepto de Impuesto sobre la Renta, y por la renta imponible obtenida en la República de Guatemala el señor X pagó la suma de CIENTO SETENTA Y CINCO QUETZALES (Q175.00); la tasa de conversión vigente para la República de Honduras es \$1.25 y para la República de Guatemala es \$2.50, luego tenemos en colones, para Honduras Impuesto sobre la Renta \$750.00; para la República de Guatemala en colones tenemos \$477.50, total créditos para países centroamericanos \$1.187.50, con todos estos elementos de juicio quiere saber el señor X, cuanto debe pagar de Impuesto sobre la Renta en la República de El Salvador, en el ejercicio fiscal de mérito y cómo debe elaborar su declaración respectiva; veamos, el desarrollo del presente caso:

DESARROLLO:

I) RENTA IMPONIBLE DE TODAS LAS FUENTES (El Salvador, Honduras y Guatemala). . . . . \$ 52.450.00

Luego procedemos a calcular el Impuesto sobre la Renta (Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) de la Renta Imponible de todas las fuentes, así:

\$52.450.00 menos \$48.000.00 nos da un residuo de \$4.450.00 esta suma la multiplicamos por 23.00% y nos da \$1.023.50 más \$6.186.00 = \$7.209.50 suma que constituye el Impuesto sobre la Renta en El Salvador;

II) Luego dividimos la renta imponible obtenida en la República de Honduras entre la renta imponible de todas las fuentes, así:

$$\frac{\$ 7.500.00}{\$ 52.450.00} = 0.1430$$

Asimismo dividimos la renta imponible percibida en la República de Guatemala

la entre la renta imponible de todas las fuentes, así:

$$\frac{\text{¢ } 4.375.00}{\text{¢ } 52.450.00} = 0.0834$$

III) Multiplicamos el total del Impuesto sobre la Renta en El Salvador por cada uno de los factores encontrados en el N° II), veamos:

$$\begin{aligned} \text{¢ } 7.209.50 \times 0.1430 &= \text{¢ } 1.03096 \\ \text{¢ } 7.209.50 \times 0.0834 &= \text{¢ } 601.27 \end{aligned}$$

Con estas operaciones (Nos. II y III) queda comprobado que el crédito contra el impuesto salvadoreño, correspondiente al impuesto pagado a cualquier país centroamericano, no excede a la proporción entre la renta neta del contribuyente proveniente de tal país y la renta neta total del contribuyente en el mismo año impositivo, ya que para Honduras el crédito contra el impuesto salvadoreño es ¢750.00 y esta suma no excede a ¢1.030.96; para la República de Guatemala el crédito contra el impuesto salvadoreño es ¢437.50 y esta suma no excede de ¢601.27.

IV) Luego tenemos que el crédito para Centro América, resulta así: impuesto pagado en la República de Honduras L 600.00.

tasa de conversación ¢1.25. . . . . ¢ 750.50

Impuesto pagado en la República de Guatemala Q 175.00 tasa de conversión

¢2.50. . . . . ¢ 437.50

Luego sumamos ambos impuestos o sea ¢750.00 más ¢437.50 = ¢ 1.187.50 ó sea el crédito para Centro América.

V) Luego al total del Impuesto sobre la Renta en El Salvador le restamos el crédito para Centro América, veamos:

$$\begin{aligned} \text{¢ } 7.209.50 \\ \text{¢ } 1.187.50 \\ \hline \text{¢ } 6.022.00 \end{aligned}$$

Por ser el señor X, persona natural domiciliada en la República

de El Salvador, tiene derecho a gozar del crédito básico (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), luego tenemos:

¢ 6.022.00	
¢ 180.00	
<u>¢ 5.842.00</u>	Impuesto que le corresponde pagar al

señor X en el ejercicio fiscal de mérito.

A continuación presentaré el cuadro de determinación de créditos por impuestos pagados en los países extranjeros, para el caso que estamos tratando, dicho cuadro es relativo a los tributos que el señor X ha pagado en las Hermanas Repúblicas de Honduras y Guatemala, el cual va inserto en los formularios que la Dirección General remite a los contribuyentes o que se facilitan en la misma a quien los solicita en la Sección correspondiente de la mencionada Oficina, luego la finalidad de plantearlo en el presente trabajo es presentar un esquema objetivo del proceso de desarrollo de una declaración de Impuesto sobre la Renta, cuando un contribuyente ha obtenido la llamada renta mundial; con el mismo presento también el cuadro de la declaración que el señor X debe elaborar cuando presente su respectiva declaración en la Delegación Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas, ambos cuadros deben estar correctamente elaborados, lo cual reviste una importancia de tipo económico para el Fisco a fin de que realice la pronta percepción de los impuestos y para el contribuyente pues encontrarse solvente con el Fisco, le hace viable cualquier operación en la cual necesite constancia de estar solvente del pago de sus impuestos, veamos pues el planteamiento esquemático de los cuadros de mérito:

DETERMINACION DE CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS A PAISES EXTRANJEROS

PARA EL EJERCICIO IMPOSITIVO DEL 1º DE ENERO DE 1967 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967.

NO. .... APELLIDO \_\_\_\_\_  
 SUCESSION DE: \_\_\_\_\_  
 FIDEICOMISO DE: \_\_\_\_\_  
 DIRECCION: \_\_\_\_\_

1) NOMBRE DEL PAIS EXTRANJERO	2) AÑO	3) NATURALEZA DEL IMPUESTO	4) RENTA IMP. (O PERDIDA) DE FUENTES EX. SIN LAS DEDUCCIONES REN. ART. 42 L. a) Ley	5) IMP. PAGADOS	6) TOTAL IMP. S/LA RENTA EN EL SALVADOR	7) RENTA IMP. DE TODAS	8) COLUMNA 4) DIVIDIDA ENTRE COLUMNA (7)	9) COLUMNA 6) MULTIPLICADA POR COLUMNA (7)	10) a) PARA C. A.	b) PARA RESTO DEL MUNDO 85%	11) COLUMNA (6) MENOS COLUMNA (10) TRAS LA DE ESTE DATO A PAG. IRENG. 19
HONDURAS C.A.	AÑO 1967	s/la Renta	7,500.00	1,600.00	7,225.50	52,450.00	0.1430	1,096.50	750.00	"	6,022.00
GUATEMALA C.A.	AÑO 1967	s/la Renta	4,375.00	0,175.00	4,200.00	---	0.0234	891.25	437.50	"	6,022.00
			11,875.00						1,187.50	"	

CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR X EN LA CUAL VA INCLUIDA LA RENTA MUNDIAL.

EJERCICIO FISCAL COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967.

3) Ingresos de otras fuentes. . . . .	¢ 11.875.00
6) Industria y comercio, . . . . .	" 70.575.00
9) Renta bruta total . . . . .	" 82.450.00
12) Gastos en industria y comercio. . . . .	" 30.000.00
15) Total de las deducciones. . . . .	" 30.000.00
16) Renta neta. . . . .	" 52.450.00
18) Renta imponible. . . . .	" 52.450.00
19) Impuesto. . . . .	" 5.842.00
22) Total del Impuesto. . . . .	" 5.842.00
24) Impuesto a pagar. . . . .	" 5.842.00

CUADRO "C"

INGRESOS BRUTOS DE OTRAS FUENTES

<u>DETALLE</u>	<u>CANTIDAD</u>
Cultivo de algodón de la República de Honduras. . . . .	¢ 7 500.00
Explotación de la industria agropecuaria en la República de Guatemala. . . . .	" 4.375.00
<u>TOTAL</u> . . . . .	<u>" 11.875.00</u>

Luego tenemos que la renta neta de fuente extranjera o sea la suma de ¢---  
11.875.00 no excede a la renta neta total o sea a la cantidad de ¢-----  
52.450.00.

ACLARACION Han podido observar que los términos renta neta y renta imponible los uso indistintamente y ello es así, porque para los efectos del presente caso, tanto la renta neta como la renta imponible son la misma, como queda demostrado en el cuadro que antecede.

SEGUNDO CASO DE RENTA MUNDIAL

(En países centroamericanos).

El señor X, quien es persona natural domiciliada en el país, en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1967, ha percibido en la República de El Salvador los ingresos siguientes: sueldos \$42.046.67, en virtud de estos ingresos se le ha retenido la suma de \$4.755.80 y acompaña el comprobante correspondiente; por alquileres de varios inmuebles urbanos de su propiedad situado en la ciudad de San Salvador, ha obtenido la suma de \$8.400.00; en concepto de dividendos distribuidos a socios domiciliados provenientes de sociedades domiciliadas la suma de \$213.00 y finalmente ha percibido utilidades de la Sociedad Z domiciliada en la República de Costa Rica por la suma de \$22.513.18, suma esta que en virtud de una Ley del hermano país de Costa Rica se encuentra exenta del pago de Impuesto sobre la Renta en el mismo; de la Sociedad "J" domiciliada en la República de Guatemala ha obtenido en dividendos la cantidad de Q. 6.000.00 (\$15.000.00) pero esta suma tributó la cantidad de Q. 600.00 (\$1.500.00) habiendo efectuado el pago de este impuesto el día 27 de enero de 1967 y de la Sociedad "M" también domiciliada en la República de Guatemala obtuvo como dividendos Q12.000.00 (\$30.000.00) habiendo pagado por esta suma en concepto de Impuesto sobre la Renta Q1.200.00 (\$3.000.00) tributo que fue cancelado el 24 de julio de 1967; el señor X ha incurrido en las erogaciones siguientes: gastos relacionados con alquileres \$301.88 y en otras deducciones \$10.178.53, total de deducciones \$10.480.41 con base en lo expuesto en el presente caso, quiere saber el señor X cuánto debe pagar de Impuesto sobre la Renta en la República de El Salvador en el ejercicio impositivo mencionado y cómo debe elaborar su declaración correspondiente; vemos que el desarrollo de este segundo caso reviste situaciones

especiales, por cuanto se trata de un socio persona natural domiciliada en el país, que percibe dividendos de sociedades no domiciliadas, con respecto a los cuales o sean los de la Sociedad Z de Costa Rica no va a hacer valer crédito de Impuesto contra el impuesto salvadoreño, porque la renta se encuentra exenta, situación común y corriente en los trámites fiscales hoy en día en que los países como el nuestro, tratan de proteger a la industria creando incentivos, recordar la Ley de Fomento Industrial ya citada en otro caso de esta tesis.

D E S A R R O L L O

I) RENTA IMPONIBLE DE TODAS LAS FUENTES (EL SALVADOR, GUATEMALA Y COSTA RICA). . . . . \$ 107.692.44

Luego procedemos a calcular el Impuesto sobre la Renta (Art. 37 de la Ley) de la Renta Imponible de todas las fuentes, así: a \$107.692.44 le restamos \$95.000.00 y nos da el residuo de \$12.692.44, el cual multiplicamos por 36.11% y nos da \$4.569.28, a esta cantidad le sumamos \$19.676.00 y nos da un impuesto de \$24.245.28 el cual constituye el total del Impuesto sobre la Renta en El Salvador;

II) Dividimos la renta imponible obtenida de la Sociedad "J" domiciliada en la República de Guatemala entre la Renta Imponible de todas las fuentes:

$$\frac{\$ 15.000.00}{\$ 107.692.44} = 0.139$$

Asimismo dividimos la renta imponible percibida de la Sociedad "M" domiciliada también en la República de Guatemala entre la renta imponible de todas las fuentes:

$$\frac{\$ 30.000.00}{\$ 107.692.44} = 0.279$$

III) Multiplicamos el total del Impuesto sobre la Renta en El Salvador por cada uno de los factores que nos han resultado de las divisiones que anteceden, así:

$$\begin{aligned} \text{¢ } 24.245.28 \times 0.139 &= \text{¢ } 3.370.09 \\ \text{¢ } 24.245.28 \times 0.279 &= \text{¢ } 6.764.43 \end{aligned}$$

Con estas operaciones (Nos. II y III) queda comprobado que el crédito contra el impuesto salvadoreño, correspondiente al impuesto pagado a cualquier país centroamericano, no excede a la proporción entre la renta neta del contribuyente proveniente de tal país y la renta neta total del contribuyente en el mismo año impositivo, ya que para la Sociedad "J" domiciliada en la República de Guatemala el crédito contra el impuesto salvadoreño es ¢1.500.00 y esta suma no excede a ¢3.370.09 y para la Sociedad "M" también domiciliada en la República de Guatemala el crédito contra el impuesto salvadoreño es ¢3.000.00 y esta suma no excede a ¢6.764.43.

IV) Tenemos que el crédito para Centroamérica, resulta así: impuesto pagado por la Sociedad J Q 600.00 tasa de conversión 2.50%..... ¢ 1.500.00  
 Impuesto pagado por la Sociedad "M" Q 1.200.00 tasa de conversión 2.50%....  
 ¢3.000.00, luego sumamos ambas cantidades o sea ¢1.500.00 más ¢3.000.00 =  
 ¢4.500.00 ó sea el crédito para Centroamérica.

V) Al total del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, le restamos el crédito para Centroamérica, así:

$$\begin{array}{r} \text{¢ } 24.245.28 \\ \text{ " } 4.500.00 \\ \hline \text{¢ } 19.745.28 \end{array}$$

Pero el señor X, persona natural domiciliada en la República de El Salvador, tiene derecho a gozar del crédito básico (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), luego tenemos:

¢	19.745.28
¢	<u>180.00</u>
¢	19.565.28

*Pero dije que al señor X en virtud de los sueldos percibidos o sea la suma de ¢42.046.67 se le retuvo la suma de ¢4.755.80 la cual hace valer contra el crédito de su impuesto de la manera siguiente:*

¢	19.565.28	
"	<u>4.755.80</u>	
¢	14.809.48	<i>impuesto que le corresponde pagar</i>

*al señor "X" en el ejercicio impositivo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1967.*

ACLARACION: *Como podrá observarse tanto en el presente como en el primero que he planteado, los he desarrollado en armonía a las disposiciones de los cuadros e instructivos que la Dirección General de Contribuciones Directas, remite y entrega a los contribuyentes para elaborar sus correspondientes declaraciones, lo que no obsta para hacer la presente aclaración; a mi me parece más correcto el proceso de calcular el impuesto del contribuyente sobre la Renta Imponible de todas las fuentes y luego restarle el crédito básico y no como indica el instructivo que debe restarle del impuesto referido el crédito para centroamérica, porque el procedimiento que señalo está acorde con lo regulado en el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual en su parte pertinente dice: "descontará de una sola vez, en cada ejercicio de imposición, del total del impuesto calculado, la suma de ¢180.00, etc."*

*Luego con base a lo expuesto y aunque en definitiva el resultado es el mismo, me parece más legal el siguiente método:*

TOTAL DEL IMPUESTO EN LA REPUBLICA DE EL SALVADOR	¢ 24.245.28
MENOS CREDITO BASICO. . . . .	¢ 180.00
IMPUESTO CON DEDUCCION DEL CREDITO BASICO. . . . .	" 24.065.28
MENOS CREDITO CENTROAMERICANO. . . . .	¢ 4.500.00
Y NOS DA. . . . .	¢ 19.565.28
MENOS EL IMPUESTO RETENIDO. . . . .	¢ 4.755.80
IMPUESTO A PAGAR POR EL SEÑOR "X". . . . .	¢ 14.809.48

Como en el ejemplo anterior, procedo a plantear el cuadro de determinación de créditos pagados en los países extranjeros, para nuestro caso la República de Guatemala ya que la renta de la República de Costa Rica dije que estaba exenta del Impuesto sobre la Renta en este país, y asimismo presento el cuadro de la declaración del señor "X" el cual debe elaborarse con sumo cuidado a fin de que no tenga problemas al presentarla en la Delegación Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas o en algunas de sus Delegaciones en los Departamentos de la República, si el señor X no residiere en San Salvador; la importancia práctica en elaborar los cuadros dichos es obvia y por lo tanto está demás cualquier comentario al respecto, veamos pues, el esquema objetivo de los cuadros de mérito:

DETERMINACION DE CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS A PAISES EXTRANJEROS

PARA EL EJERCICIO IMPOSITIVO DEL 1º DE ENERO DE 1967 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967.

NOMBRE Y APELLIDO \_\_\_\_\_  
 DUCESION DE: \_\_\_\_\_  
 DEDICOMISOS DE: \_\_\_\_\_  
 DIRECCION: \_\_\_\_\_

1) NOMBRE DEL PAIS EXTRANJERO	2) FECHA PAGO CRED. RECLAMADO	3) NATURALEZA DEL IMPUESTO	4) RENTA IMP. (O PÉDIDA) DE FUENTES EXTRANJERAS SIN LAS DEDUCCIONES MEN. ART. 42 L.a) LEY	5) IMPUESTOS PAGADOS			6) TOTAL IMP. S/LA RENTA EN EL SALVADOR	7) RENTA IMP. DE TODAS FUENTES	8) COLUMNA 4 DIVIDIDA ENTRE COLUMNA (7)	9) COLUMNA 6 MULTIPLICADA POR COEFICIENTE (8)	10) C.R.E.D.I.T.O. PARA C.A.		11) COLUMNA (6) MENOS COLUMNA (10) TRASLADADO A LA PAG. 1 RENG. 19
				a) MONEDA EXTRANJERA	b) TASA DE CONV.	c) EN COLONES					a) PARA C.A.	b) PARA RESTO DEL MUNDO 85%	
GUATEMALA	27 Enero 1967	Impuesto s/1a Rta. s.Dividendos	Q 15,000.00	Q 500.00	2.50	1,500.00	107,692.44	0.129	3,370.00	1,500.00	---		
GUATEMALA	24 Julio 1967	Impuesto s/1a Rta. s/Dividendos	Q 30,000.00	Q 1,200.00	2.50	3,000.00		0.279	5,764.43	3,000.00	---	19,745.28	
COSTA RICA			22,513.18									4,500.00	
<b>T O T A L E S:</b>									<b>10,134.32</b>	<b>4,500.00</b>		<b>19,745.28</b>	

CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR X, EN LA CUAL VA INCLUIDA LA RENTA MUNDIAL.

EJERCICIO FISCAL COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967

1) Sueldos, salarios, gratificaciones, comisiones y otras remuneraciones. . . . .	₡ 42.046.67
2) Ingresos de otras fuentes. . . . .	₡ 67.513.18
5) Alquileros. . . . .	" 8.400.00
8) Dividendos de socios domiciliados y utilidades de sociedades. . . . .	" 213.00
RENTA BRUTA TOTAL. . . . .	" 118.172.85
=====	
11) Gastos relacionados con al- quileres. . . . .	₡ 301.88
14) Otras deducciones. . . . .	" 10.178.53
TOTAL DE LAS DEDUCCIONES. . . . .	₡ 10.480.41
=====	
RENTA NETA. . . . .	₡ 107.692.44
=====	
Total Impuesto. . . . .	₡ 19.565.28
Menos Impuesto Retenido. . . . .	₡ 4.755.80
Impuesto a pagar. . . . .	₡ 14.809.48
=====	

CUADRO "C"

INGRESOS BRUTOS DE OTRAS FUENTES

<u>DETALLE</u>	<u>CANTIDAD</u>
Utilidades de la Sociedad "Z" domiciliada en la Repú- blica de Costa Rica. . . . .	₡ 22.513.18
Dividendos de la Sociedad "J" de la República de Guatemala. . . . .	" 15.000.00
Dividendos de la Sociedad "M" de la República de Guatemala. . . . .	" 30.000.00
TOTAL. . . . .	₡ 67.513.18
=====	

Luego tenemos que la renta neta de fuente extranjera o sea \$ 67.513.18, no excede a la renta neta total o sea \$107.692.44.

OBSERVACION: La aclaración que hice en el primer ejemplo con respecto a la denominación de renta neta y renta imponible, vale también para el presente caso.

MI OPINION CON RESPECTO A LOS ARTICULOS 42 LITERAL a) DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ART. 1º) DE LA MISMA LEY Y ART. 1º) DE SU REGLAMENTO! (Dec. Nº 472- D.O. 241- T. 201-21 Dic.1963 y Dec. Nº 55 D. O. 56, T. 210-20-3-64) ART. 42 LITERAL a) DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Tanto en el primer ejemplo de renta mundial que he puesto como en este segundo ejemplo, hago constar que la renta neta de fuente extranjera, no excede a la renta total y hago hincapié en ello precisamente porque al estudiar el Art. 42 literal a) de dicha Ley, me llamó poderosamente la atención que esa exigencia o sea que la renta neta de fuente extranjera no podrá exceder a la renta neta total, carece absolutamente de fundamento lógico, ya que de acuerdo a lo estatuido en el artículo expresado, hay que entender que la parte no podrá exceder al todo, y ello implica una exposición equivocada, por cuanto por un principio elemental lógica la parte se encuentra contenida en el todo, y consecuentemente jamás la parte puede exceder al todo, es notorio lo absurdo de tal disposición, que no tiene más explicación que ser producto de un error conceptual o simplemente error en la redacción de dicha norma legal, para tratar de aclarar más mi punto de vista, traeré a cuentas lo que he expuesto en los dos ejemplos de renta mundial:

EN EL PRIMER CASO

La renta neta de fuente extranjera es.....\$ 11.875.00  
(o sea la parte);  
La renta neta total . . . . . " 32.450.00  
(o sea el todo);

Pero sabemos que la suma de \$11.875.00 constituye uno de los ingresos que el contribuyente percibe, que al ser sumados a sus otros ingresos provenientes de la industria y el comercio y luego de verificar la resta de las deducciones aceptadas, nos da la suma de \$52.450.00 que representa la renta neta total (o sea el todo), queda demostrado con números lo ilógico del Art. 42 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el aspecto analizado.

(ver cuadro de la declaración elaborado para este caso).

EN EL SEGUNDO CASO

La renta neta de fuente extranjera. . . . . \$ 67.513,18  
 (o sea la parte);  
 La renta neta total es. . . . . \$ 107.692,44  
 (o sea el todo);

Luego es obvio que la parte queda contenida en el todo y en ningún caso podrá exceder aquélla a ésta, al respecto vale el mismo comentario que hice para el primer ejemplo, (Ver cuadro de la declaración elaborado para este caso).

ART. 1º) DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ART.1º) DE SU REGLAMENTO

Me llama en sumo grado la atención que en los artículos referidos no se comprendieron a las sociedades, ya que ambas disposiciones legales, en perfecta armonía dicen: "Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, etc." Luego es fácil inferir que las sociedades no pagan impuesto por la renta mundial que perciban, y ello es otra de las situaciones que sin ningún fundamento valedero, dejó sin regular la Ley de Impuesto sobre la Renta, so pretexto de proteger las sociedades anónimas por el papel que desempeñan en el mundo económico.

DE LAS RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL PAIS

Si algún trámite tiene una vivencia práctica continua, es este de las rentas obtenidas parcialmente el que ocupa un lugar preponderante en la vida fiscal, y es lógico que este procedimiento constituya en primacia uno de los más importantes que la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento tienen regulado, porque estimo que uno de los fundamentos de este procedimiento está inspirado en la movilización de la industria del transporte hacia diversos países, lo que constituye un factor vinculatorio de indiscutible valor en el desarrollo social y económico de las naciones, que indudablemente obedece a la naturaleza cosmopolita del hombre y con ello el incremento de la industria del transporte aéreo, marino y terrestre; es evidente que este tipo de empresas opera sólo parcialmente en el territorio nacional, verbigracia una compañía de aviones despliega actividades que le producen ingresos gravables, ya que el radio de acción de la empresa en muchos casos son los países del mundo. Luego por un principio elemental de buena administración fiscal, sólo es dable gravar los ingresos que se han obtenido por actividades realizadas únicamente en la República, pues los servicios que presten en otros países cancelan el impuesto correspondiente; está demás alabar la importancia tributaria y económica que representa el punto tratado ya que son esas grandes empresas dedicadas a la navegación aérea y marítima y a la conducción terrestre las que como contribuyentes pagan tributos considerables que ingresan a las arcas de la Nación. Presentaré como de costumbre he realizado en otros temas de mi tesis, primero la legislación pertinente y después dos casos en uno de los cuales la empresa de transportes no se computa impuesto, por haber operado con pérdidas, todo ello para exponer en forma objetiva el desarrollo de la cuestión que presento.

ARTICULO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVO A LAS RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL PAIS. ART. 6.

ARTICULO DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVO A LAS RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL PAIS. ART. 4

Art. 4.- Para determinar la proporción que de las rentas obtenidas de actividades realizadas parcialmente en el territorio nacional, deben considerarse como percibidas en el país, se usará el siguiente método:

a) Se dividirá la renta bruta total percibida por el contribuyente en cada actividad, entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador;

b) El cociente así obtenido, se aplicará al total de gastos verificados por el contribuyente en cada actividad. El resultado constituye el monto de gastos deducibles de la renta bruta percibida directamente en el país;

c) La diferencia entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador y los gastos deducibles de conformidad con el literal anterior, será la renta neta que se considera percibida en el país, de actividades realizadas parcialmente en el mismo;

d) La renta neta así determinada deberá agregarse, en su caso, a la renta neta obtenida totalmente en el país.

DEL SUJETO DEL IMPUESTO EN EL CASO DE RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL SALVADOR

Art. 6.- De la Ley de Impuesto sobre la Renta con relación al Art. 4 de su Reglamento.

Es indudable que el sujeto de Impuesto sobre la Renta en el presente caso, es como primera providencia la persona domiciliada, pues la

persona no domiciliada quedará gravada si es persona natural con el 28% de acuerdo con lo estatuido en el Art. 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y si es persona jurídica con el 38% de conformidad con el Art. 41 del mismo cuerpo legal. De lo dicho se concluye que el sujeto del Impuesto en el caso en estudio, es la persona domiciliada, ya sea natural o jurídica. En perfecta armonía con mi punto de vista el doctor JOSE SALVADOR SOTO, sostiene un criterio semejante cuando en su trabajo de tesis doctoral expone: "la aplicación de este Art. debe ser para los domiciliados puesto que los no domiciliados pagan el impuesto proporcional sobre el total de la renta imponible respectiva. Por otra parte el legislador, al usar el vocablo "actividades", da la idea de que sólo se refiere a las personas naturales, pero debe entenderse que también corresponde a la Jurídica, puesto que ambas pueden ejercer actividades capaces de generar el ingreso." (19)

PRIMER CASO DE RENTAS OBTENIDAS  
PARCIALMENTE EN EL SALVADOR

Aplicaremos el procedimiento planteado en el Art. 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para desarrollar este primer caso que presento así:

La Sociedad Anónima "X" domiciliada en el país, la cual se dedica a la Navegación Aérea Comercial, opera en diversos países del mundo, y durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, ha obtenido en la República de El Salvador en concepto de Renta bruta total la suma de ₡1.090.211.00 y ha percibido por las actividades desplegadas en su sistema de vuelos en los países en que opera la renta bruta total de ₡15.239.880.00, para el desarrollo de sus operaciones de

---

(19) Dr. JOSE SALVADOR SOTO-tesis doctoral "ANALISIS JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA". Pág.18-Oct/68

vuelos, servicios a los pasajeros, pagos de personal, etc., dicha Compañía, ha incurrido en la erogación de \$13.572.335.00.

DESARROLLO DEL CASO:

1º) El porcentaje de ingresos se obtiene dividiendo el total de los ingresos en El Salvador, entre el total de ingresos de la Compañía en todos los países en que opera, así:

TOTAL DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL SALVADOR. . .	\$	1.090.211.00
TOTAL DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL SISTEMA. . .	"	15.239.880.00

$$a) \frac{15.239.880.00}{1.090.211.00} = 13.97884$$

2º) El cociente así obtenido se aplica al total de los gastos incurridos por la Compañía en el desarrollo de su sistema operacional de vuelos, servicios a los pasajeros, pagos de personal etc.....así:

$$b) \frac{13.572.335}{13.978,884} = 970.919.97$$

El cociente obtenido o sea \$970.920.00 constituye los gastos aplicables a El Salvador.

3º) Los gastos aplicables a El Salvador se restan del total de Ingresos en El Salvador, resultando en esta forma la ganancia neta correspondiente a El Salvador, veamos:

TOTAL DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL SALVADOR. . .	\$	1.090.211.00
GASTOS APLICABLES A EL SALVADOR. . . . .	"	970.920.00
<u>GANANCIA NETA EN EL SALVADOR. . . . .</u>	"	119.291.00

4º) Ahora bien, restando los gastos en que ha incurrido la Compañía para el desarrollo de sus operaciones de vuelos, servicios a los pasajeros, pagos de personal etc.. de los ingresos que ha percibido en virtud de las actividades desplegadas en su sistema de vuelos en los países en que opera, obtenemos la ganancia que percibe la Sociedad por sus actividades realizadas en su sistema operacional de vuelos, veamos:

TOTAL DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL SISTEMA. . .¢ 15.239.880.00  
 TOTAL DE GASTOS DEL SISTEMA. . . . . " 13.572.335.00  
GANANCIA DEL SISTEMA. . . . . . " 1.667.545.00

5º) Ahora, procedo a calcular el impuesto que le corresponde pagar, a la Sociedad X, compañía de Aviación, la cual como dije es Sociedad Anónima domiciliada en El Salvador, así:

a ¢119.291.00 le restamos ¢100.000.00 y nos da el residuo de ¢19.291.00 este residuo de ¢19.291.00 lo multiplicamos por 15% y nos da un producto de ¢2.893.65 a este producto le sumamos ¢8.500.00 y nos da el impuesto que le corresponde pagar a la persona jurídica aludida, en el ejercicio fiscal de mérito o sean ONCE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES COLONES SESENTA Y CINCO CENTAVOS (¢11.393.65). Veamos, como debe elaborar su declaración de Impuesto sobre la Renta la Compañía X de Aviación, con base a los datos que he presentado:

EJERCICIO IMPOSITIVO COMPRENDIDO DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1966

RENTA BRUTA TOTAL. . . . .	¢ 1.090.211.00
TOTAL DE LAS DEDUCCIONES. . . . .	" 970.920.00
RENTA NETA. . . . .	" 119.291.00
<u>IMPUESTO.</u> . . . . .	" 11.393.65

SEGUNDO CASO DE RENTAS OBTENIDAS

PARCIALMENTE EN EL SALVADOR

También se aplica el procedimiento establecido en el Art. 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para el desarrollo de este segundo caso, el cual expongo así:

La Compañía X la cual es una Sociedad Anónima domiciliada en la República de Guatemala, se dedica a la explotación de la industria del transporte terrestre entre las Repúblicas de El Salvador y de Guatemala, y durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciem-

bre de 1967, ha obtenido en concepto de ingresos totales la suma de \$---9.084.024.03 de estos ingresos totales \$225.252.00 los ha obtenido en la República de El Salvador, pero para el desarrollo de sus operaciones, dicha Compañía ha incurrido en gastos totales que ascienden a \$8.656.670.38, además ha hecho valer la deducción del 5% sobre la renta bruta de las agencias y sucursales, como cuota de gastos en las casas matrices o centrales con asiento en el extranjero (Art. 27 literal f) de la Ley de Impuesto sobre la Renta) o sea 5% probado debidamente s/\$225.252.00 es igual a \$11.262.60; es el caso de que la Compañía "X" domiciliada en la República de Guatemala, ha operado con pérdidas en el desarrollo de sus actividades relativas a la industria del transporte entre las Repúblicas citadas, porque sus gastos deducibles excedieron a su renta, consiguientemente en el ejercicio fiscal de mérito, no se computó impuesto si no que declaró pérdidas, veamos a continuación el desarrollo de este caso, común y corriente en las empresas de toda índole:

#### D E S A R R O L L O

Los quetzales se cambian a moneda nacional siendo la tasa de su conversión 2.50 al cambio oficial.

1º) Se dividen los ingresos mundiales entre los ingresos obtenidos en el país; así:

$$\frac{\$ 9.084.024.03}{\$ 225.252.00} = \$ 40.328.27$$

2º) Los egresos mundiales se dividen entre el cociente resultante de la división anterior, veamos:

$$\frac{\$ 8.656.670.38}{\$ 40.328.27} = \$ 214,655.13 \text{ este cociente}$$

representa los gastos legales (deducibles).

3º) Se deduce a los ingresos obtenidos en el país o sea la suma de ₡-----  
225.252.00 el cociente resultante en el número que antecede, así:

$$\begin{array}{r} \text{₡ } 225.252.00 \\ \text{₡ } \underline{214.655.13} \\ \text{₡ } 10.596.87 \end{array} \text{ y nos da la renta neta parcial ob-}$$

tenida por la Compañía "X" en El Salvador.

4º) De la renta bruta obtenida en el país o sea ₡225.252.00 se deduce el 5% como cuota de gastos en las casas matrices o centrales con asiento en el extranjero (Art. 27 literal f) de la Ley de Impuesto sobre la Renta) o sea el 5% sobre ₡225.252.00 = ₡11.262.60.

5º) Veamos el cuadro de la declaración que la Compañía "X" debe elaborar al presentar su declaración de Impuesto sobre la Renta, con base en lo expuesto en el presente caso:

RENTA BRUTA. . . . .	₡	225.252.00
Menos el 5% s/₡225.252.00 (gastos casa matriz). . . . .	"	<u>11.262.60</u>
	₡	213.969.40
Menos gastos legales (deducibles). "	"	214.655.13
<u>PERDIDA. . . . .</u>	₡	<u>665.73</u>

#### DE LA REDUCCION DEL PORCENTAJE DE RETENCION

La reducción del porcentaje es la puerta que da acceso tanto al inversionista extranjero, como a los sujetos extranjeros que prestan servicios de cualquier índole en nuestro país, y es que haciendo un análisis un poco somero de las disposiciones tributarias que a continuación voy a relacionar relativas a la reducción del porcentaje, resulta ser un tanto recia la tributación a que están sujetos los contribuyentes cuya situación fiscal coincide con la regulada por las normas tributarias que adelante transcribiré y si no veamos el planteamiento siguiente: queda establecido a la luz de los artículos pertinentes, que a la persona na-

tural no domiciliada se le retiene el 28% en concepto de Impuesto sobre la Renta y paga en calidad de este tributo el mismo 28% sobre la renta imponible, excepto los dividendos, los cuales están sujetos al impuesto señalado en el Art. 41; por otro lado las personas jurídicas no domiciliadas son tratadas en forma análoga, ya que a tenor de las disposiciones correspondientes se les retiene el 38% en concepto de Impuesto sobre la Renta y pagan el mismo porcentaje como impuesto; ante esta situación, es indudable que era necesario dar una salida, que hiciera viable la inversión extranjera y la prestación de servicios también extranjeros, ambos provenientes de sujetos no domiciliados y en mi opinión la constituye el Art. 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que en forma inteligente, comprende la reducción del porcentaje. Es obvia la importancia del artículo dicho, ya que con él se hace más factible el desarrollo de actividades por parte de los sujetos expresados; sucede a menudo en la realidad, que la persona jurídica no domiciliadas, que desea operar en el territorio de la República ya sea como inversionista o como prestadora de servicios técnicos, sienta atenuada la drasticidad del Impuesto sobre la Renta, al menos en lo que respecta a la retención, en virtud del artículo relacionado. Esto también cuenta para el contribuyente, persona natural no domiciliada. Acto continuo, los artículos respectivos y un caso de reducción de porcentaje de aplicación diaria en los trámites fiscales.

ARTICULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVOS A LA REDUCCION DEL PORCENTAJE.

Artos. 39, 80, 81, 82 y 113.

C A S O

La sociedad X la cual es domiciliada en un país europeo, ha firmado contrato de servicios técnicos para la construcción de obras de

tipo hidroeléctrico en la República de El Salvador, las cuales realizará para el señor "Y" quien es industrial domiciliado en el país; las condiciones del contrato son las siguientes: el contratista o sea la sociedad "X," se obliga a empezar tales obras el día siguiente de la fecha de la suscripción del contrato y a entregarlas completamente terminadas seis meses después, por su trabajo dicha Sociedad cobrará \$343.000.00, pero indudablemente que para la realización de la obra el contratista tiene que incurrir en gastos, como pago de personal, mantenimiento de maquinaria, gastos en accesorios etc., los cuales se han estimado en la suma de \$336.140.00, percibiendo la Sociedad X una utilidad neta de \$6.860.00, dicha persona jurídica ha solicitado ante la Dirección General de Contribuciones Directas la reducción del porcentaje con base en lo dispuesto en el Art. 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

DESARROLLO

La operación se realiza en el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1966, el contrato fué firmado el 17 de julio de 1966.

RENTA BRUTA TOTAL. . . . .	\$ 343.000.00
RENTA NETA. . . . .	" 6.860.00

La renta neta constituye el 2% de la renta bruta, según cálculo aproximado de los técnicos tanto del contratista como del señor "Y"

IMPUESTO. . . . .	\$ 2.606.80
-------------------	-------------

El impuesto representa el 38% de la renta neta o sea de \$--- 6.860.00, según lo dispone el Art. 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, (aclaro que para el caso la renta neta y la renta imponible de que habla dicha disposición legal, es la misma).

Luego se procede a calcular la garantía que debe rendir la Sociedad "X" de conformidad con lo estatuido en el inciso último del Art. 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que para el presente caso la calculamos aplicando el porcentaje mínimo que señala este artículo o sea 2.50%; la disposición apuntada permite que la Dirección General de Contribuciones Directas, para la fijación de garantías en el caso de reducciones de porcentajes, actúe flexiblemente dándole por consiguiente un amplio margen discrecional para aplicar porcentaje sobre la suma a pagársele o acreditársele al interesado, con el fin relacionado, sin que en ningún caso el porcentaje pueda ser inferior al 2.50% como ya lo dije; en nuestro caso la operación se realiza así: 2.50% sobre \$343,000.00 = \$ 8,575.00 monto al que debe ascender la garantía que rendirá la Sociedad "X" la cual puede ser fianza bancaria, fianza hipotecaria, hipoteca, etc. (Art. 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta). Cumplido con dicho requisito se procede a fijar el porcentaje de retención, por haberse llamado previamente todas las exigencias legales, veamos:

Dividimos el impuesto calculado ( $38\% \text{ } \$/\$6,860.00 = \$2,606.80$ ) entre la renta bruta total o sea \$343,000.00 y nos da un factor de 0.76 el cual representa el porcentaje que en lo sucesivo deberá aplicar el señor "Y" sobre las cantidades que pague la Sociedad "X" en virtud del contrato suscrito por ambos.

Este porcentaje de 0.76 aplicado a la renta a pagarse o acreditarse, da una cantidad igual a la que resultó de aplicar el 38% sobre la suma que, a juicio de la Dirección General con base en los elementos de juicio aportados y exclusivamente para estos efectos, se pueda estimar como renta neta, veamos dicha operación:

0.76 (porcentaje reducido) x \$343.000.00 (renta a pagarse o acreditarse) = \$2.606.80 (Impuesto); a su vez este impuesto resultó de aplicar el 38% a la suma de \$6.860.00 Renta neta).

CAPITULO IIII) DE LA LEY DE VIALIDAD1º) DEL USUFRUCTO

Haré un estudio comparativo entre el Art. 15 de la Ley de Vialidad y algunos artículos del Código Civil relativos al usufructo, lo cual considero congruente ya que en esta forma me es dable hacer algunas observaciones sobre las disposiciones aludidas analizadas paralelamente y dejar vertida mi opinión con respecto al usufructo, enfocado en esta tesis desde el ángulo tributario.

ALGUNAS CONSIDERACIONES PERSONALES

PRIMERA: El Art. 15 de la mencionada ley, en su último inciso nos habla de "usufructo vitalicio y sucesivo" y por otra parte el Art. 773 del Código Civil en su inciso primero prohibe constituir dos o más usufructos sucesivos o alternativos. Inmediatamente aparece la apreciación de que entre dichos artículos existen contradicción, cuando se cumplen los supuestos por ambos requeridos, pero indudablemente que la solución de este aparente problema, nos la da el Art. 13 del Título Preliminar del Código Civil, que dice: "Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre las unas y las otras hubiere oposición," Es obvio que salta a la vista que la Ley de Vialidad, es especial y que el Art. 773 del Código Civil es una disposición general, y que amparado en el Art. 13 citado no puede existir de suyo ningún problema en la aplicación del artículo de la Ley de Vialidad, ni mucho menos contradicción entre ambas normas legales.

SEGUNDA: Igual solución se le da al planteamiento de los artículos 798 del Código Civil que dispone en su inciso segundo lo siguiente: "Corresponde asimismo al usufructuario el pago de los impuestos periódicos fiscales y municipales, que lo graven durante el usufructo, en cualquier tiempo que se hayan establecido" y el Art. 15 de la Ley de Vialidad, que dispone: "Cuando de un bien corresponde a una persona el usufructo vitalicio y a la otra la nuda propiedad el valor de dichos derechos se determinará aplicando el valor del bien la siguiente tabla: (la tabla que he transcrito), en otras palabras este último artículo lo que hace es distribuir el gravamen del crédito fiscal entre el nudo propietario y el usufructuario lo contrario de lo que dispone el Art. 798 Inc. 2º del C. que únicamente hace pesar el impacto del impuesto sobre el usufructuario, ya que según dispone el inciso último de este artículo, si por no hacer el usufructuario el pago del impuesto, lo hiciera el propietario (nudo propietario) etc.. deberá el usufructuario indemnizar el nudo propietario de todo perjuicio que se le cause, de donde es fácil inferir que es más justa la disposición tributaria en comento que el Código Civil, al menos así lo considero yo; ya, que si bien es cierto que de conformidad con lo dispuesto en el Art. 770 inciso 1º C en el usufructo coexisten el derecho del nudo propietario y el del usufructuario, que según lo dispone el Art. 770 inciso 2º del C. tiene el derecho de usufructo una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad. La verdad es que.... ambos derechos generan el crédito fiscal aunque el derecho de usufructo se tenga en forma limitada, lo que no debe considerarse causa de exención de impuestos ya que a la luz del Código Civil, se grava el usufructuario y se deja exento del pago de los impuestos el nudo pro-

pietario; luego para terminar concluyó razonando de la siguiente manera:  
 a) no existe el problema de la contradicción entre los artículos analizados (15 de la Ley de Vialidad y 798 Inc. 2º del C) porque el Art. 13 del C. nos da la solución factible; b) que me parece más justa la disposición del Art. 15 de la expresada Ley al hacer la distribución de la carga tributaria entre el usufructuario y el nudo propietario y por consiguiente más apegada a la realidad y a la técnica fiscal, que la del Código Civil (Art. 798 Inc. 2º) puesto que hace descansar únicamente la carga tributaria sobre las bases económicas del usufructuario.

(DETERMINACION DEL VALOR QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS DE USUFRUCTO Y NUDO PROPIEDAD).

CASOS PRACTICOS RELATIVOS AL USUFRUCTO

Art. 15. de la Ley de Vialidad - Cuando de un bien corresponde a una persona el usufructo vitalicio y a la otra la nuda propiedad el valor de dichos derechos se determinará aplicando el valor real del bien la siguiente tabla:

<u>EDAD DEL USUFRUCTUARIO</u>	<u>VALOR DEL USUFRUCTO</u>	<u>VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD</u>
Hasta 20 años cumplidos	7/10	3/10 = $\frac{10}{10}$
Más de 20 años cumplidos	6/10	4/10
Más de 30 hasta 40 años cumplidos	5/10	5/10
Más de 40 hasta 50 años cumplidos	4/10	6/10
Más de 50 hasta 60 años cumplidos	3/10	7/10
Más de 60 hasta 70 años cumplidos	2/10	8/10
Más de 70 años cumplidos	1/10	9/10

Si el usufructo vitalicio correspondiere simultáneamente a varias personas, se procederá así: se determinará el valor que corresponde a la nuda propiedad, calculándose únicamente, conforme a la tabla prece-

cedente, en relación con la edad del menor de los usufructuarios. El resto se dividirá entre el número de usufructuarios.

Cuando el usufructo sea vitalicio y sucesivo o cuando no fuere vitalicio, así como cuando cualquier usufructo fuere oneroso, el valor del derecho de usufructo será la mitad del valor real del bien y el valor del derecho de la nuda propiedad estará representado por la otra mitad.

Después de las consideraciones que he formulado sobre el tema del usufructo tratado fiscalmente con relación a las disposiciones legales apuntadas, formularé tres casos en aplicación primero de las tablas contenidas en el Art. 15 de la referida Ley, y después en aplicación de lo dispuesto por dicha norma en sus incisos segundo y último; plantearé el caso, acto continuo su desarrollo, y por último el cuadro de la declaración respectiva, lo cual implica desde luego, cierta elaboración que se desarrolla en el hacer práctico.

Es dable formular el siguiente razonamiento con respecto a los incisos primero y último del artículo 15 transcrito. El inciso primero comprende el usufructo gratuito y el último el usufructo oneroso. En realidad, considero que el inciso primero no distingue la clase de usufructo que involucra, luego no es posible verificar el distingo reseñado.

A continuación presento los tres casos que me he propuesto plantear en este trabajo.

### DEL USUFRUCTO

#### PRIMER CASO:

Este primer caso que pongo del usufructo enfocado de conformidad con lo estatuido en el Art. 15 de la Ley de Vialidad, lo planteo con el objeto de darle aplicación a la tabla consignada en dicha disposición, veamos:

El señor "X" ha constituido el derecho de usufructo sobre el bien "M" a favor del señor "Y" mediante venta por la suma de ₡25.000.00, para el plazo de cinco años a partir del año de mil novecientos sesenta y siete, el bien "M" es una propiedad agrícola valuada en la suma de ₡100.000.00 y al constituirse el derecho real apuntado, el señor "Y" quien ha actuado por medio de su representante legal tiene 20 años cumplidos. Así las cosas, tanto el señor "X" como el señor "Y" quieren saber cómo deben declarar sus respectivos capitales, habida cuenta de lo regulado por el Art. 15 de la Ley de Vialidad (Dec. 1308- D. O. N° 233, T. 161- 22 de diciembre de 1953). A continuación presento el desarrollo del cálculo del capital de cada uno y el impuesto que les corresponde pagar por el capital poseído al 31 de diciembre de 1967, en adelante. (cinco años).

#### D E S A R R O L L O

Como el señor "X" tiene 20 años cumplidos, le corresponde  $\frac{7}{10}$  del capital en concepto de usufructo, o sea  $\frac{7}{10}$  de ₡100.000.00 valor del bien "M", o sea la suma de ₡70.000.00.- Pero el señor "X" tiene un pasivo comprobado con los documentos respectivos de ₡20.000.00, el cual hace valer al presentar su declaración de Impuesto de Vialidad Serie "A", y consiguientemente su capital imponible alcanza la suma de ₡50.000.00 y esta suma tributa de conformidad a las tablas contenidas en el Decreto N° 551 D. O. N° 235, Tomo 217 - 21 diciembre de 1967, el impuesto de ₡50.00, veamos como debe elaborar el cuadro de su declaración el señor "X":

## CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR X (USUFRUCTUARIO)

CAPITAL DETERMINADO, AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967

TOTAL DEL ACTIVO. . . . .	¢	<del>70.000.00</del>
TOTAL DEL PASIVO. . . . .	"	20.000.00
CAPITAL IMPONIBLE. . . . .	"	50.000.00
IMPUESTO (DEC. N°551 D.O. 235, T. 217-21/Dic/67)		50.00

## CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR "Y" (NUDO PROPIETARIO)

CAPITAL DETERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967

TOTAL DEL ACTIVO. . . . .	¢	30.000.00
TOTAL DEL PASIVO. . . . .	"	---
CAPITAL IMPONIBLE. . . . .	"	30.000.00
IMPUESTO (aplicación del decreto citado). . .	"	30.00
USUFRUCTUARIO. . . . .	"	70.000.00
NUDO PROPIETARIO. . . . .	"	30.000.00
TOTAL VALOR DEL BIEN "M". . . . .	"	<u>100.000.00</u>

RESUMEN

D E L U S U F R U C T OSEGUNDO CASO:

El Art. 15 de la Ley de Vialidad, en su inciso segundo dice así: "Si el usufructo vitalicio correspondiente simultáneamente a varias personas, se procederá así: se determinará el valor que corresponde a la nuda propiedad, calculándose únicamente, conforme a la tabla precedente, en relación con la edad del menor de los usufructuarios. El resto se dividirá entre el número de usufructuarios."

D E S A R R O L L O

En aplicación de lo expuesto, tenemos que el usufructuario "A" tiene 20 años cumplidos; "B" tiene 30 años cumplidos; "C" 40 años cumplidos; y "D" 60 años cumplidos; y "E" 70 años cumplidos. A todos ellos corresponde simultáneamente el usufructo vitalicio del bien "M" valuado

en \$200.000.00 ¿cuánto de capital les corresponde a cada uno de los citados, para efectos de presentar su declaración de Impuesto de Vialidad Serie "A" por el capital determinado al 31 de diciembre de 1967? Veamos como se debe calcular el capital de cada uno de los usufructuarios:

Como el menor de los usufructuarios tiene 20 años cumplidos o sea "A", el valor de la nuda propiedad será 3/10 del valor del bien "M" o sea 3/10 de \$200.000.00, igual a \$60.000.00 y el resto o sea \$140.000.00 se divide entre el número de usufructuarios, o sea entre 4 y nos da \$35.000.00, que es el capital que cada uno de los usufructuarios debe declarar, quienes para este caso supondremos que no tiene ningún pasivo que hacer valer. Veamos el cuadro de la declaración de uno de ellos, pues todos deben elaborar sus cuadros en forma igual, ya que no tienen otros activos, ni pasivo que hacer valer...

CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR "A" (UNO DE LOS USUFRUCTUARIOS)

CAPITAL DETERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967

Total del Activo. . . . .	\$	60.000.00
Total del Pasivo. . . . .	"	—.—
Capital Imponible. . . . .	"	60.000.00
Impuesto . . . . .	"	65.00

( Aplicación de la tabla consignada en el Dec. Nº 551- D. O. 235, T. 217, 21/Dic/67 ó sea \$60.000.00 - \$50.000.00 = \$10.000.00 x 0.15% + 50.00 = \$65.00).

R E S U M E N

Valor del Bien "M". . . . .	\$	200.000.00
Valor del capital de todos los usufructuarios. . . . .	\$	<u>140.000.00</u>
Cálculo de la Nuda Propiedad (3/10 de \$200.000.00). . . . .	\$	60.000.00
		=====

DE L U S U D R U C T OTERCER CASO:

El inciso último de la norma legal que tratamos, en su tenor literal dice: "Cuando el usufructo sea vitalicio y sucesivo o cuando no fuere vitalicio, así como cuando cualquier usufructo fuere oneroso, el valor del derecho de usufructo será la mitad del valor real del bien y el valor del derecho de la nuda propiedad estará representado por la otra mitad". Veamos un ejemplo de lo estipulado:

Si el valor real del bien "M" es ₡60.000.00, y "X" es usufructuario de dicho bien, y "Y" el nudo propietario del mismo derecho real, constituido por venta como indica el Art. 771 N° 3 C, por la suma de ₡---10.000.00 para el plazo de tres años, a partir del año de 1967, con base en lo dispuesto en este caso, presentaremos la forma como debe el señor "X" elaborar su declaración respectiva y cuanto debe de computarse de impuesto, partiendo del hecho de que no tiene otros activos ni pasivos que hacer valer. En idéntica forma tiene que declarar el señor "Y" cuando se cumplan los supuestos dichos:

VALOR REAL DEL BIEN "M". . . . .	₡ 60.000.00
VALOR DEL DERECHO DE USUFRUCTO. . . . .	" 30.000.00
VALOR DEL DERECHO DE LA NUDA PROPIEDAD. . . . .	" 30.000.00

CUADRO DE LA DECLARACION DEL SEÑOR "X"(USUFRUCTUARIO)CAPITAL DETERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1967

TOTAL DEL ACTIVO. . . . .	₡ 30.000.00
TOTAL DEL PASIVO. . . . .	" ---
CAPITAL IMPONIBLE. . . . .	" 30.000.00
(IMPUESTO (tabla-Dec.551 D.0.235-T.217- 21/Dic/1967). . . . .	" 30.00
(0.10% s/₡30.000.00 = ₡30.00).	

Como ya lo expuse, cumplidos todos los requisitos indicados, el señor "Y" nudo propietario, también deberá presentar su declaración en idéntica forma.

### C R I T I C A

Después del presente estudio formularé lo que considero un vacío al Art. 15 de la Ley de Vialidad. Estriba en que dicha norma no reguló el usufructo legal a que hace alusión el Artículo 255 C. y para la solución de los casos que se presentan, indebidamente se aplica el inciso último del artículo de mérito.

### DE LA RENTA VITALICIA

Con respecto a la Renta Vitalicia enfocada desde el aspecto fiscal, me concretaré a transcribir las disposiciones de la Ley de Vialidad, del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y el Art. 2020 del Código Civil por estar relacionados con el presente punto. Considero que en este caso podrá apreciarse más que todo una fuente informativa, ya que he transcrito el comentario del Ministerio de Hacienda al Art. 16 de la Ley de Vialidad, con relación al Art. 22 del Reglamento citado, y con ello he querido sentar las bases de un trabajo eminentemente informativo, sin ningún comentario, ni opinión.

### ARTICULO DE LA LEY DE VIALIDAD, RELATIVO A LA RENTA VITALICIA.

(Como computar renta vitalicia a título oneroso).

Art. 16. El valor del derecho de renta vitalicia a título oneroso, constituye capital computable y estará representado básicamente por el precio pagado para el derecho de percibirla. Dicho valor deberá disminuirse periódicamente con la parte de la renta vitalicia percibida en un ejercicio, que de acuerdo con la Ley y Reglamento de Impuesto sobre la Renta, deba considerarse como reintegro del precio.

Para el deudor de la renta vitalicia la obligación de pagar la renta constituirá un pasivo computable que irá disminuyendo a medida en la cuantía que disminuya el valor del derecho de la renta, determinada conforme al inciso anterior.

ARTICULO DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RELATIVO

LA RENTA VITALICIA

Art. 22.- Del monto percibido durante el ejercicio, por concepto de renta vitalicia a título oneroso, la parte que represente el interés legal de la cantidad de dinero o del valor de los bienes entregados como precio de la renta, se considerará ingreso computable y el resto como reintegro del valor de dicha renta.

Cuando la suma de tales reintegros alcance el total pagado para constituir la renta, cualquier ingreso que se obtuviere por concepto de ésta deberá ser íntegramente computado.

ARTICULOS DEL CODIGO CIVIL, RELATIVOS A LA RENTA VITALICIA

Art. 2020.- La constitución de renta vitalicia en un contrato aleatorio en que una persona se obliga a título oneroso, a pagar a otra renta o pensión periódica, durante la vida de cualquiera de estas dos personas o de un tercero.

COMENTARIO DEL MINISTERIO DE HACIENDA AL ARTICULO 16 DE LA LEY DE VITALICIA EN RELACION CON EL ARTICULO 22 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA -

La renta vitalicia a título oneroso, se constituye por un contrato aleatorio, el cual se otorga por escritura pública y se perfecciona por la entrega del precio.

En tal contrato, ordinariamente, intervienen sólo dos personas: el acreedor, que da el capital o precio (bienes muebles o inmuebles) e

virtud de cuya entrega obtiene el derecho a la renta vitalicia a su favor, y el deudor que recibe aquel capital y contrae la obligación de pagar dicha renta.

El siguiente ejemplo numérico muestra un caso simple de aplicación de las disposiciones arriba citadas al contrato en referencia.

Supongamos que José (acreedor a la renta) entrega a Pedro (deudor de la renta), propiedades por valor de \$100,000.00 como precio del derecho a una renta vitalicia de \$8,000.00 anuales. El monto de las anualidades que Pedro pague a José se descompondrán en la forma siguiente:

En el primer año:

6% sobre \$100,000.00 interés legal del precio pagado por el derecho de percibir la renta. . . . .	\$	6,000.00
El resto, se considerará como reintegro del precio del mencionado derecho. . . . .	"	<u>2,000.00</u>
TOTAL. . . . .	"	<u>8,000.00</u>

Por consiguiente, el precio del derecho a la renta vitalicia quedará reducido a \$98,000.00

En el segundo año:

6% sobre \$98,000.00, interés legal del precio pagado por el derecho de percibir la renta. . . . .	\$	5,880.00
El resto se considerará como reintegro del precio del mencionado derecho. . . . .	\$	<u>2,120.00</u>
TOTAL.....	\$	<u>8,000.00</u>

Y así sucesivamente, según transcurren los años.

Siguiendo el ejemplo anterior y para efectos del Impuesto sobre la Renta, José, computará con su declaración como ingreso gravable, en el primer año \$6,000.00 y en el segundo \$5,880.00; iguales cantidades computará Pedro como gasto deducible en los años respectivos.

Para los efectos del Impuesto de Vialidad, José, incluirá como capital computable en el primer año \$100.000.00 y en el segundo \$-----98.000.00. Contrariamente, Pedro incluirá como pasivo las mismas cantidades, respectivamente, y computará como activo el valor de las propiedades recibidas como precio.

San Salvador, 13 de enero de 1954".

DE LA CLASIFICACION DEL CONTRIBUYENTE COMPRENDIDO EN DOS CATEGORIAS DEL  
IMPUESTO DE VIALIDAD

ARTICULOS DE LA LEY DE VIALIDAD, RELATIVOS A LA CLASIFICACION

Art. 2º) Cuando un contribuyente quedara comprendido en dos o más categorías de las especificadas en esta Ley, se le clasificará únicamente en aquella cuyo monto de impuesto sea mayor.

Art. 26) El cobro del Impuesto de Vialidad, Series B, C y D se hará en los meses de abril a julio de cada año.

Es frecuente que una persona se encuentra clasificada en dos categorías de Impuesto de Vialidad y ello es dable porque el contribuyente además de obtener ingresos provenientes para el caso, de sueldos, también a menudo posee bienes inmuebles cuyo valor genera el crédito fiscal y consecuentemene le dan capacidad contributiva en otra serie distinta a la que corresponde por sueldos. Como podrá observarse, el ejemplo que a continuación expongo carece de actualidad, ya que en su desarrollo no apliqué el Decreto Nº 551, publicado en el Diario Oficial Nº 91 Tomo 211, de mayo 20 de 1966, el cual contiene la reforma de la tabla del Impuesto de Vialidad, Serie "A". La verdad es que el procedimiento aqui detallado queda sin alteración, no obstante la reforma de mérito y es el mismo bajo el imperio de cualquier Ley.

C A S O

Supongamos que el señor "X", quien es persona natural domiciliada en el país (Art. 1º literal a) Ley de Vialidad percibió durante el año 64 la suma de \$1.500.00 mensuales y a consecuencia de ello el día 15 de abril de 1964 canceló en concepto de Impuesto de Vialidad Serie "C", la suma de \$30.00 (Art. 19 de la Ley de Vialidad), pero es el caso que dicho contribuyente al 31 de diciembre de 1963 (Art. 8 de la misma Ley) poseía un bien inmueble urbano situado en la ciudad de Santa Ana, el cual ha declarado siempre en la suma de \$10.150.00 y en virtud de ello se ha computado la suma de \$5.75 como Impuesto de Vialidad, Serie A, (cálculo de este tributo Art. 5 Ley de Vialidad, no reformado  $\$10.150.00 \times 0.05\%$ ). Así las cosas el señor "X" necesita solvencia de Impuesto de Vialidad, Serie A, y cuando solicita la misma le aparece el cargo de \$ 5.75 en la sección correspondiente de la Dirección General de Contribuciones Directas. Para solucionar esta situación ya que casi siempre el contribuyente necesita dicha solvencia para operaciones urgentes, el señor "X" debe proceder de la manera siguiente: presentar solicitud escrita en papel sellado de \$0.30 (Art. Nº 1 literal m, Nº 39 bis de la Ley de Papel Sellado y Timbres) dirigida al Director General de Contribuciones Directas, pidiendo en concreto lo siguiente: que por encontrarse clasificado en dos categorías relativas al pago de Impuesto de Vialidad, se le clasifique en serie C, por estar en ella sujeta a mayor imposición (Art. 2 de la Ley de Vialidad) y adjunta a la solicitud el boleto recibo de Vialidad, Serie C en el cual debe constar que ha pagado la suma de \$30.00 el día 15 de abril de 1964 y el Mandamiento de Ingreso de Impuesto de Vialidad, Serie A, el cual se ha emitido con base en la declaración correspondiente y por consiguiente ostenta la suma a pagar de \$5.75; solicitará además que el primero de los documentos mencio-

nados, se razone en autos y se le devuelva o si prefiere adjunto copia o fotocopia del mismo para confrontarlos y devolver el original y el segundo de dichos atestados para que lo anule y retire del cobro la Dirección General de Contribuciones Directas.

ACLARACION:

El Impuesto de Vialidad, Serie "A", por el capital poseído por el señor "X", al 31 de diciembre de 1963, deberá declararse en los meses de enero a marzo de 1964, sin que se sancione al contribuyente con multa por declaración extemporánea y el resto de los meses se puede presentar la declaración pero se incurre en la expresada sanción (Art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta). El Impuesto de Vialidad, Serie "C", deberá cobrarse en los meses de abril a julio de cada año, (Art. 26 inciso 1º Ley de Vialidad) luego el señor "X" pagó este tributo en el año de 1964, de lo anterior se deduce lógicamente que el Impuesto de Vialidad, Serie "C" pagado en el año de 1964 se compensa con el Impuesto de Vialidad, Serie "A", por el capital poseído al 31 de diciembre de 1963, declarado en el año de 1964, lo cual hay que tener presente a fin de hacer peticiones correctas y adjuntar los documentos adecuados, así es para cualquier año en que se pretenda obtener una clasificación de Impuesto de Vialidad.

No omito manifestar que con la notificación de la resolución pertinente, si al señor "X" no le aparecen otros cargos pendientes de años posteriores o anteriores, se le extiende la solvencia del referido tributo, cuantas veces lo requiera.



CAPITULO IIIALGUNOS ASPECTOS DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES

Es indudable que los aspectos escogidos son aquellos que he considerado como los que a mi juicio tienen importancia práctica, que es el objetivo primordial que me he impuesto al presentar el trabajo de mi tesis doctoral.

Las consideraciones sobre la Ley de Gravamen de las Sucesiones, enfocados son DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE, DETERMINACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA, INCLUYENDO RECARGOS ADICIONALES Y MULTAS, PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS QUE SE CONCEDEN AL CONTRIBUYENTE; en todo el tratamiento de estos temas se vislumbra el asesoramiento desinteresado del compañero JORGE EDUARDO TENORIO y gracias a su eficaz colaboración, creo haber plasmado cuestiones que si alguna vez pueden servirle a alguien, han cumplido en forma feliz su cometido.

Como de costumbre, haré transcripción de algunas disposiciones que estimo necesario verificar y después presentaré el desarrollo de todos los temas relacionados y un modelo de la declaración que debe de presentarse de acuerdo a lo estatuido en el Art. 14 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

Como acto previo a los aspectos comentados, es constructivo para la mejor formación de este trabajo, la transcripción del comentario de JAIME E. PORRAS, Asesor Jefe, de la División de Coordinación de la Junta de Planificación del Ecuador, sobre "Impuesto a las Sucesiones y Donaciones", quien escribe así: "A pesar de que algunos autores aseguran que la incidencia del gravamen recae con frecuencia sobre el causante, la corriente general de pensamiento es de que no existe traslación en este tipo

de impuesto. Seligman ha manifestado que no hay posibilidad de trasladar el impuesto a la herencia, porque "a nadie puede ser trasladado". La generalidad de los tratadistas están acordes al expresar que este impuesto no es transferible; por otra parte no cabe pensar, dicen, que la traslación del gravamen se opere hacia el causante que ya ha dejado de existir, aunque "pudo haber sacrificado sus consumos durante su vida para dejar una fortuna a sus herederos". Tampoco puede pensarse en un efecto negativo sobre la acumulación de capitales, considerando la poca significación que tienen estos impuestos en el volumen total de las recaudaciones de un país, de ahí que este tipo de imposición pierde importancia como instrumento de política fiscal, aunque es útil para la redistribución de la riqueza que se realiza por la participación de los diferentes herederos en el acervo hereditario, fenómeno que se acentúa debido a la presencia del Estado, que exige su participación en la herencia o legado a través del impuesto. El impuesto. La aplicación del impuesto sucesorio tiene desde el punto de vista fiscal un factor limitativo, la valuación del acervo hereditario. En este aspecto incide desfavorablemente la falta de técnica administrativa del impuesto territorial, cuyo avalúo muchas veces sirve de base para la cuantificación de la herencia, en algunos países y en algunas circunstancias. Además, no siempre se utilizan funcionarios fiscales especializados, por lo que las valuaciones se realizan, por lo general, sin base técnica aceptable. También en determinados bienes, como joyas, dinero, títulos de valor y otros de fácil ocultamiento, pasan a manos de los herederos sin conocimiento de la administración tributaria. La determinación del valor comercial de ciertos bienes, como los de acciones de sociedades de familia que no se cotizan en el mercado, resulta bastante difícil, lo

que puede determinar perjuicios al fisco o a los contribuyentes". (20)

C O M E N T A R I O

Se ponen de manifiesto en el fragmento del comentario expresado, aspectos atinentes a nuestras leyes de Gravamen de las Sucesiones y de Donaciones, puesto que se analizan temas como la "traslación" y la "redistribución de la riqueza", teniendo esta última vivencia en el ámbito de los cuerpos legales relacionados. Asimismo se puntualizan deficiencias en la técnica administrativa que encajan en nuestra mal orientada administración fiscal; por todo lo expuesto estimo que el comentario aludido, tiene actualidad en nuestras regulaciones tributarias.

ALGUNOS ASPECTOS DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS  
SUCESIONES ARTICULOS RELATIVOS AL PRESENTE TRABAJO

Art. 8º) Cuando los herederos a legatarios fuesen extranjeros no domiciliados en la República pagarán el impuesto sucesoral de la manera siguiente:

I	II	III	IV	V
25%	30%	40%	45%	50%

El anterior porcentaje se aplicará cualquiera que sea la masa herencial y los números se refieren a los grados establecidos en el artículo anterior.

Para los efectos de este artículo, son extranjeros todos los individuos que no tengan nacionalidad salvadoreña conforme al Título II de la Constitución Política.

Art. 14. Dentro del término de noventa días después de haberse abierto una sucesión, sus representantes y los legatarios, en su caso, es-

(20) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA: II PROBLEMAS DE POLITICA FISCAL. DOCUMENTOS Y ACTAS DE LA CONFERENCIA CELEBRADA EN STGO. DE CHILE, en Dic/1962. Comentario por JAIME E. PORRAS. Pgs. 350 y 351.

*tan obligados a presentar, conjunta o separadamente, una declaración escrita y firmada, conteniendo los datos siguientes: nombre y apellido del difunto, su último domicilio y fecha del fallecimiento; nombre, apellido, profesión, edad, domicilio y grado de parentesco con el difunto, del declarante o de cada uno de los declarantes; si la herencia es testamentaria o abintestato; la cuantía de los bienes propios que posee el declarante o cada uno de los declarantes y la autoridad judicial que conozca de las diligencias de aceptación de herencia. También se indicará si la herencia ha sido aceptada o no con beneficio de inventario.*

*Cuando no se presentaren todos los obligados a rendir declaración estará obligado el que se presente a dar los datos que supiere respecto de los otros asignatarios, debiendo continuarse las diligencias contra todos los ausentes legalmente por el administrador y representante de la sucesión que se hubiere mostrado parte.*

*Esta declaración, deberá presentarse acompañada de los documentos siguientes:*

*a) Certificación del auto en que se tiene por aceptada la herencia y se concede la representación y administración interina de la sucesión o de la declaratoria de heredero o del nombramiento del curador de la herencia yacente;*

*b) Testimonio del testamento, si lo hubiere;*

*c) Un inventario y avalúo de los bienes de la sucesión, hechos privadamente, conteniendo indicación de la naturaleza, situación, dimensiones y demás datos que sirvieran para la identificación de los bienes que constituyen el activo de la sucesión y un detalle de las deudas que constituyen su pasivo, con indicación del monto de cada una de ellas, la fecha en que fueron contraídas y el nombre y apellido de los acreedores respectivos;*

*d) Cualquier otro documento justificativo de la declaración.*

*La declaración a que este artículo se refiere, así como todas las actuaciones de los Delegados Fiscales, se hará en papel simple.*

*Art. 18º) La Dirección General de Contribuciones conocerá en apelación de todas las liquidaciones de impuesto así como de las resoluciones sobre costas, recargos y multas que dictaren las delegaciones fiscales. Si no se apelare de ellas, conocerá en revisión.*

*De la resolución de la Dirección General podrá interponerse únicamente el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos. Este recurso deberá instaurarse dentro de tercero día de notificada la sentencia y será resuelto por la misma Dirección en el término de ocho días de interpuesto. En este caso, el plazo de quince días a que se refiere el Art. 21 empezará a correr desde el día siguiente de notificada la resolución recaída en el recurso.*

*Art. 20.- Si se conoce en apelación, la Dirección General de Contribuciones, al recibir las diligencias, si el recurso fuere admisible, y se presente o no las partes, mandará correr traslado a cada una de ellas comenzando por el apelante. Si alguna de las partes no devolviera el traslado dentro del término legal, proveerá de oficio que se devuelvan las diligencias y las mandará a sacar aún por apremio. Vencido los términos de los traslados, usen o no de ellos las partes y dentro del término de veinte días, pronunciará la resolución que corresponda.*

*Si no se hubiere apelado, revisará los autos y resolverá en el término de veinte días de recibidas las diligencias lo conveniente. De esta resolución no hay más recurso que el de responsabilidad.*

*Para los efectos del registro de los derechos respectivos una vez practicada en firme la liquidación y pagado el impuesto correspondiente, el Delegado Fiscal extenderá una certificación a los interesados, en*

que se especificarán todos los bienes sobre que recayó el impuesto sucesoral, detallando en los inmuebles, los linderos, naturaleza, superficie e inscripción si la tuvieren.

En aplicación del Art. 14 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, me permitiré presentar un modelo de la declaración a que se refiere dicha disposición, la cual deberá redactarse a tenor de lo dispuesto en el inciso último del mismo artículo, en papel simple.

SEÑOR DELEGADO FISCAL:

X. X., mayor de edad, abogado, de este domicilio a usted atentamente expongo:

I) Con el poder original que acompaño, para que se confronte con su copia que también adjunto, para que se agregue ésta y se me devuelva aquél, compruebo ser apoderado general judicial de los señores X. X.

II) Con la certificación que presento para que sea razonada en autos y verificado se me devuelva, expedida por el señor Juez tanto de lo Civil de este Distrito Judicial, compruebo que la herencia (testada o intestada según el caso) que a su defunción dejó el señor X.X., ha sido aceptada con beneficio de inventario por parte de sus herederos (testamentarios o intestados) señores tales, en concepto de cónyuge o de hijos legítimos etc. según la relación que exista; de conformidad con la resolución emitida a tales horas y minutos del día tal del año tal, por el señor Juez tal de lo Civil de este Distrito, en las diligencias seguidas para aceptar la herencia (testamentaria o intestada) que a su defunción dejó el señor X.X., quien fue mayor de edad, (oficio, arte u profesión) y de tal domicilio, quien falleció en tal ciudad su último domicilio, el día tal del mes tal del año tal, como lo compruebo con la certificación de la partida de defunción, que presento con su copia para que se agregue ésta y se me de-

vuelva áquella.

III) A nombre de mis representados señores tales y tales, y con base en el Art. 14 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, formulo la presente declaración y al efecto manifiesto:

a) Que la heredera (testamentario o intestada según el caso) doña XX, es cónyuge sobreviviente del señor XX, lo cual compruebo con la correspondiente certificación de la partida de matrimonio que acompaño, o original y copia para que se confronten se agregue ésta y se me devuelva áquel.

b) Que los herederos (testamentarios o interesados) y XX, son descendientes legítimos del causante señor XX, tal como lo compruebo con las respectivas certificaciones de las partidas de nacimiento de cada uno de ellos, que acompaño con sus respectivas copias, para que se confronten con ellas, se agreguen éstas y se me devuelvan áquellas;

c) La autoridad judicial que conoce de las diligencias de aceptación de herencia, es el señor Juez tal de lo Civil de este Distrito y la herencia ha sido aceptada con beneficio de inventario;

d) Acompaño por separado y para los efectos legales, el inventario de los bienes que su defunción dejó el señor XX, que asciende a tantos colones y centavos, representados por bienes y derechos que allí figuran y un pasivo de tantos colones y centavos.

IV) Por todo lo cual a usted atentamente pido:

a) Se me tenga por parte en estas diligencias en el carácter indicado;

b) Se corra el correspondiente traslado al representante del Fisco; y

c) Previos los trámites legales, se liquide el puesto sucesor-

ral correspondiente.

Señalo para oír notificaciones tal lugar, etc. . . . .  
San Salvador, fecha. . . . . "

Como podrá apreciarse el modelo se refiere al caso en que interviene un abotado como apoderado general judicial de los representantes de la sucesión, por éste de los más usuales en la práctica. Respecto al inventario su elaboración resulta ser muy sencilla, por lo cual estimo que no es necesario presentar un modelo.

DETERMINACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA  
INCLUYENDO RECARGOS ADICIONALES Y MULTAS

Para una mejor comprensión del tema que voy a tratar insertaré las tablas de aplicación de las tarifas contenidas en el Art. 7 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones y luego procederé a verificar un somero estudio analítico de las mismas, e incorporaré ejemplos sencillos para demostrar su aplicación práctica.

TABLA ANEXA (siguiente página).

:::::

:::::

:::::

:::::

:::::

:::::

:::::

:::::

:::::

Art. 7- Tarifa- El pago del impuesto se hará conforme a la tarifa siguiente:  
Masa total líquida a favor de asignatarios comprendidos en el mismo número.

APLICACION DE LAS TARIFAS CONTENIDAS EN EL ARTICULO 7º G. S.

ESCALA	TASA TOTAL LIQUIDA	CONYUGE, HIJOS PADRES, ABUELOS Y NIETOS			HERMANOS		SOBRINOS		PRIMOS		AFINES Y PARTICULARES	
		%	I	%	II	%	III	%	IV	%	V	
	4.000	%	I									
2.000	6.000	1.40	28	2.40	48	6.40	128	9.40	188	12.40	248	
2.000	8.000	1.60	60	2.60	100	6.60	260	9.60	380	12.60	500	
2.000	10.000	1.80	96	2.80	156	6.80	396	9.80	576	12.80	756	
5.000	15.000	2.00	196	3.00	306	7.00	746	10.00	1.076	13.00	1.406	
5.000	20.000	2.50	321	3.50	481	7.50	1.121	10.50	1.601	13.50	2.081	
5.000	25.000	3.00	471	4.00	681	8.00	1.521	11.00	2.151	14.00	2.781	
5.000	30.000	3.50	646	4.50	906	8.50	1.946	11.50	2.726	14.50	3.506	
5.000	35.000	4.00	846	5.00	1.156	9.00	2.396	12.00	3.326	15.00	4.256	
5.000	40.000	4.50	1.071	5.50	1.431	9.50	2.871	12.50	3.951	15.50	5.031	
5.000	45.000	5.00	1.321	6.00	1.731	10.00	3.371	13.00	4.601	16.00	5.831	
5.000	50.000	5.50	1.596	6.50	2.056	11.00	3.921	14.00	5.301	17.00	6.681	
10.000	60.000	6.00	2.196	7.00	2.756	12.00	5.121	15.00	6.801	18.00	8.481	
10.000	70.000	6.50	2.846	7.50	3.506	13.00	6.421	16.00	8.401	19.00	10.381	
10.000	80.000	7.00	3.546	8.00	4.306	14.00	7.821	17.00	10.101	20.00	12.381	
10.000	90.000	7.50	4.296	8.50	5.156	15.00	9.321	18.00	11.901	21.00	14.481	
10.000	100.000	8.00	5.096	9.00	6.056	16.00	10.921	19.00	13.801	22.00	16.681	
100.000	200.000	9.00	14.096	10.50	16.556	19.00	29.921	22.00	35.801	25.00	41.681	
100.000	300.000	10.00	24.096	12.00	28.556	22.00	51.921	25.00	60.801	28.00	69.681	
100.000	400.000	11.00	35.096	13.50	42.056	25.00	76.921	28.00	88.801	31.00	100.681	
200.000	600.000	12.00	59.096	15.50	73.056	28.00	132.921	31.00	150.801	34.00	168.681	
200.000	800.000	13.50	86.096	17.50	108.056	32.00	196.921	34.00	218.801	37.00	242.681	
200.000	1.000.000	15.00	118.096	20.00	148.056	35.00	266.921	38.00	294.801	40.00	322.681	
	EXCESO	20.00		23.00		38.00		41.00		50.00		
ARTICULO 8º G. S. EXTRANJEROS NO DOMICILIADOS		25.00		30.00		40.00		45.00		50.00		

a) Nuestra Ley vigente de la materia, en su Art. 7º establece la tarifa que he transcrito para el pago del impuesto, tarifa en que se atiende el valor de los bienes que constituyen el activo líquido de la sucesión; dicha tarifa consta de cinco escalas, en cada una de esas escalas se incluyen grupos de personas que están unidas por nexos de parentesco con el causante; desde luego, la última escala señala cuotas mayores, mucho mayores que las demás, ya que los beneficiarios son particulares o parientes remotos que nada o muy poco tienen que ver con el "de cujus", de manera que en esas escalas, el orden de los mismos, atiende la cercanía del parentesco o nexo que une al beneficiario con el causante; entre más cercano sea ese nexo o parentesco, menor será la cuota de impuesto que grava a la masa total líquida.

Para mayor entendimiento del manejo de la tarifa dicha, tomamos estos sencillos ejemplos a) muera el señor X, deja dicho señor una sucesión cuyo activo líquido asciende a \$20.000.00, la esposa y dos hijos legítimos del señor dicho aceptan su herencia, que es, supongamos, intestada; esas tres personas están comprendidas en la primera escala y sus cuotas hereditarias son idénticas; el impuesto sucesoral que deberían pagar se determina así por ser la masa total imponible de \$20.000.00, le corresponde \$321.00 de impuesto sucesoral; ese impuesto lo pagarán los herederos mencionados, por partes iguales. Claro para llegar a esa cantidad de \$321.00, debido a que las cuotas o tasas son progresivas debe seguirse todo un mecanismo ya que según la tarifa, para una cantidad imponible, el impuesto es de tanto, para la cantidad o tramo siguiente, las cuotas de tanto más hasta que llegamos al tramo en que se encuentra la cantidad o masa total líquida de los bienes que dejó el señor X. Desde luego por el

sistema de progresividad sería largo el procedimiento empleado para poder determinar el monto del impuesto, por ello se emplean sistemas que acortan el camino y reducen el número de operaciones matemáticas.

Con el objeto de poder demostrar como operan las tablas del Art. 7 de la ley que trato, transcribiré el inciso último del artículo citado: "El impuesto se calculará sobre la masa total líquida que corresponde a todos los asignatarios de cada número, haciéndose la deducción previa de \$4.000.00 que establece la tarifa y los porcentajes ascenderán en la forma progresiva que indica la misma, debiendo aplicarse cada uno de ellos sobre la diferencia que exista entre la cantidad que le corresponde y la inmediata anterior, hasta donde alcance la masa. Cuando ésta se hallare comprendida entre dos de dichas cantidades, sin perjuicio de lo anteriormente establecido, el impuesto correspondiente a la mayor se aplicará sobre la diferencia existente entre la masa y la menor." En aplicación de dicho inciso expondré un ejemplo sencillo para demostrar como se calcula el Impuesto de Sucesiones, a fin de que podamos realizar en forma objetiva el funcionamiento de las tablas transcritas, para ello como de costumbre me valdré de un caso: supongamos que la masa total líquida de una sucesión testamentaria es de \$89.680.00; "X" es el de "cujus", quien ha instituido en su testamento a su legítimo hijo "Y" como su único y universal heredero. Si sabemos que la masa líquida es \$89.680.00 queremos saber a cuánto asciende el monto del impuesto que le corresponderá pagar a "Y" como representante de la sucesión. Como primera providencia trabajaremos con la primera escala del Art. 7 que es la que corresponde a los descendientes legítimos, tal es el parentesco que existe entre "X" padre legítimo de "Y", y luego procedemos así: a \$89.680.00 le restamos \$80.000.00, y obtenemos un residuo de \$9.680.00, este residuo lo multiplicamos por 7.50% que es

la tasa que corresponde a \$90.000.00 y el producto de esta multiplicación nos da \$726.00; a esta cantidad le sumamos \$3.546.00 y nos resulta el impuesto que la sucesión debe de pagar o sea \$4.272.00; la cantidad de \$3.546.00, corresponde a la columna horizontal en que está situada la suma de \$80.000.00 (ver tabla del Art. 7º G. S.).

En el ejemplo anterior le he dado aplicación a las tablas que contienen las tarifas cuya elaboración para efectos prácticos, ha sido objeto de cálculos que permiten el cómputo del Impuesto en forma abreviada. Pero la verdad es que dichas tablas o sean las que aparecen en la página de este trabajo, son muy poco difundidas. Por consiguiente, a fin de conocer la mecánica de las tablas de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, contenidas en el Art. 7, expondré un ejemplo y su desarrollo.

#### C A S O

El señor "X", quien es padre legítimo del señor "Y", le dejó una masa hereditaria valorada en \$20.000.00, luego el señor "Y" quiere saber a cuánto ascenderá el Impuesto Sucesoral respectivo. Aplicaremos la tabla referida de manera escalonada como se indica en dicho artículo.

#### D E S A R R O L L O

a)	\$ 4.000.00	exentos		
b)	1.40%	\$ 2.000.00	\$ 28.00	
	1.60%	" 2.000.00	" 32.00	
	1.80%	" 2.000.00	\$ 36.00	
	2.00%	" 5.000.00	" 100.00	
	2.50%	" 5.000.00	" 125.00	
		\$ 16.000.00	" 321.00	
				=====

Luego el impuesto que le corresponde pagar al señor "Y" es la suma de TRESCIENTOS VEINTIUN COLONES (\$321.00).

Lo anterior, es decir lo dispuesto en el Art. 7º se aplica

únicamente a los herederos o legatarios por causa de muerte cuyo domicilio se encuentre en el territorio nacional. Para los extranjeros no domiciliados en el país, el legislador establece tasas especiales en el Art. 8º que son desde luego superiores a las que se fijaron en el Art. 7º.- La razón de imponer porcentajes o cuotas impositivas superiores a los extranjeros no domiciliados en el país, es que se considera deber de todo buen gobierno evitar la emigración de la riqueza nacional, es decir, la fuga de capitales o de divisas, por ello al extranjero no domiciliado en el país se le señalan tasas muy elevadas, con el objeto de que si se retiran del territorio nacional los bienes que se le transmitan a título de herencia, legado o donación revocable, desde luego convertidos en dinero, siempre tengo que dejar al Estado una buena parte de riqueza.

b) Recargos adicionales. Hay casos en que de oficio ya lo ordene una Delegación Fiscal o la Dirección General de Contribuciones Directas, o a petición de parte, que es el representante del Fisco, se lleve a cabo una investigación pericial. Eso se hace con el objeto de que los bienes que componen la masa imponible sean valuados en su justo precio, ya que los sujetos del impuesto pueden declarar valúos irrisorios o al menos, inferiores al valor real de los bienes.

Si los valúos declarados son menores a los reales, se estaría burlando al Fisco, ya que el impuesto que se pretende pagar es inferior al que corresponde de acuerdo a la realidad de las cosas. Para evitar que se defraude al Fisco, se recurre en nuestro medio a la investigación por medio de peritos, los cuales son nombrados por Contribuciones Directas, ya sea a petición de parte o de oficio como se dijo.

Pues bien, los gastos que ocasiona la investigación dicha, son cargados al sujeto,

y con los conocidos como honorarios peri-

ciales. También se cobra a las partes, lo que se llama "leguaje", que es la distancia recorrida desde la cabecera departamental hasta el lugar donde se encuentran situados los bienes. Los honorarios periciales y el leguaje se agrupan bajo el rubro de costos periciales y son recargos adicionales que se le hacen al contribuyente.

c) Multas. El Art. 35 G. S. impone dos clases de multas:

1) La multa por declaración extemporánea, que según el Inc. 1º del Art. 35 G.S. se impone por la no presentación de la declaración, la cual según el Art. 14 del mismo estatuto legal debe ser presentada dentro de los 90 días siguientes a aquel en que se abrió la sucesión; esta multa por declaración extemporánea equivale al 5% calculado sobre el monto del Impuesto causado. Se debe hacer notar, que cuando se presenta extemporáneamente la declaración, pues la masa total líquida no alcanza el límite imponible, no puede imponerse la multa, por que ésta no puede calcularse si no hay impuesto al que se haga referencia.

Nada diremos de la pésima redacción del Inc. 1º del Art. 35 G.S. que es bastante obscura y equívoca.

2) La multa por falsa declaración. Establecida en el Art. 35 G. S.; según dicho inciso hay 2 casos por los que procede esta multa y son los siguientes: a) se considera falsa la declaración, para efectos de imposición de la multa, cuando la diferencia del valúo declarado inicialmente y el valúo que sirve de base a la liquidación, excede de un 25% del valúo declarado. Veamos ejemplos de cuando procedería y cuando no, la multa dicha; 1) En la declaración se valúan los bienes en \$20.000.00, posteriormente por medio de peritos, se establece un valor de \$28.000.00; esta diferencia sí excede de un 25% del valúo declarado y por lo tanto se ha incurrido en multa por falsa declaración. 2) Valúo declarado: \$20.000.00; valúo que sirve

de base a la liquidación: \$22.000.00; diferencia \$2.000.00; esa diferencia no excede de un 25% del valúo declarado inicialmente y por lo tanto no procede la multa. b) También procede la multa por falso declaración, cuando se omiten bienes del causante en la declaración dicha. La ley no distingue si la omisión debe ser voluntaria, ni a que porcentaje del haber sucesoral debe ascender el valor de los bienes omitidos. Todas esas circunstancias quedan al arbitrio del funcionario encargado de la liquidación, están dentro de su campo discrecional y en la práctica se resuelven de muy diversas maneras.

La multa por falsa declaración de acuerdo al Inc. 2º del Art. 35 G. S. se calculará entre el 10% del impuesto tratado de evadir. Como la ley no impone cuotas fijas para las multas, al calcularlos en cada caso se hará de acuerdo al arbitrio de la autoridad actuante. En la práctica, la Dirección General de Contribuciones Directas para el caso del valúo declarado inicialmente inferior al que sirve de base a la liquidación, etc. señala cuotas para las multas, que van desde el 10% del impuesto que se trará de eludir hasta el 25% del mismo y se señalan en proporción a la diferencia a que aludimos originalmente, y que fué la que originó la multa. Pero en verdad, como el legislador no impuso normas imperativas que obedecer, la tasación de la multa por falsa declaración es cuestión discrecional, es decir la determinación de su monto, porque, la concurrencia de la multa si está claramente establecida en el Art. 35 Inc. 2º G. S.

#### PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS QUE SE CONCEDEN AL CONTRIBUYENTE

Sabido es ya, que la liquidación del impuesto sucesoral se efectúa en primera Instancia por una oficina denominada Delegación Fiscal, que existe en cada uno de los departamentos de la República, con jurisdicción exclusivamente para cada Departamento, debe decirse que el primer re-

curso que se concede al contribuyente es el de apelación. Este recurso se interpone contra la resolución del Delegado Fiscal y siguiendo la norma común en lo judicial, su interposición debe efectuarse dentro del tercer día, después de notificada la resolución a los interesados. Admitido que sea el recurso, el Delegado Fiscal actuante debe remitir las diligencias a la Dirección General de Contribuciones Directas, que es el tribunal administrativo que conocerá en 2ª Instancia. Lo anterior es lo prescrito por el Art. 17 G. S.

Es conveniente hacer notar, que los interesados de que habla el Art. 17 citado, son en primer lugar aquellos que fueron tenidos como parte en las diligencias y además son interesados los que no se hubieren presentado en la tramitación y el mismo Art. ordena que se les notifique por edicto; también el interesado a quien se le notifica la resolución, el representante del Fisco y éste puede apelar de la liquidación, como lo señala expresamente el Art. 27 letra b) G. S.

Hay un detalle que queremos mencionar pues nos parece interesante. Si no se interpone recurso de apelación contra la liquidación efectuada por el Delegado Fiscal, de todos modos las diligencias se remitirán a la Dirección General de Contribuciones Directas, quien conocerá de ellas en revisión; quiere decir, que el hecho de que no se apele, no dejará firme la resolución del Delegado Fiscal, siempre podrán efectuarse cambios en esa liquidación, cuando sea revisada por la Dirección General de Contribuciones Directas.

El procedimiento o trámite de la apelación, tienen ciertas peculiaridades dignas de mencionarse, son las siguientes: a) las partes no necesitan presentarse o apersonarse, lo hagan o no lo hagan, la Dirección General de Contribuciones Directas les correrá traslado comenzando, claro

esta, por el apelante; b) la Ley de Gravamen de las Sucesiones, habla de un "término legal"; por el cual se conceden los traslados; la verdad es que no aparece ningún artículo de la ley mencionada, por cuanto tiempo se confieren los traslados; por lo tanto no puede determinarse ese término legal, y si no puede precisarse, no podría exigirse la devolución de las diligencias por apremio, ya que no puede saberse cuando la parte que ha hecho uso de su traslado, se ha excedido del término legal, pues éste, no existe. Pero es indudable que no obstante el vacío que existe en el Art. 20 antes transcrito, la verdad es que los trámites fiscales por esa laguna que he señalado, no pueden paralizarse indefinidamente ya que las consecuencias serían perjudiciales tanto para los intereses fiscales, puesto que con ello se entorpece la percepción del impuesto, como para el contribuyente, quien permanece en una situación fiscal sin solución, en vista de ello se recurre a una medida supletoria de tipo práctico y se resuelve dicho problema aplicando el derecho común (Art. 1007 Pr.); sobre este aspecto hago la siguiente salvedad la Ley de Gravamen de las Sucesiones no autoriza remitirse al derecho común, como lo permite la Ley de Impuesto sobre la Renta en sus Artos. 97 y 116; no obstante ese problema agudo que presenta la Ley de Gravamen de las Sucesiones, por las razones apuntadas, el traslado a que hace referencia la misma, se corre por seis días y es así como prácticamente se ha resuelto la presente cuestión.

De la resolución que pronuncie la Dirección General de Contribuciones Directas, se concede primeramente el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos. Entendemos que este recurso se concede tanto de la resolución pronunciada por la Dirección General de Contribuciones Directas, en grado de apelación, como de la que pronuncia cuando conozca de su revisión. Decimos lo anterior, porque hay quienes interpre-

tan el Art. 18 G. S. en el sentido de que el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos, únicamente procede cuando la resolución se pronuncie en apelación. En nuestro criterio, si el recurso de rectificación lo concede el legislador porque el error es de humanos, tanto puede haber equivocación cuando se conoce en grado de apelación como cuando es en revisión; en consecuencia, el recurso se puede interponer de las resoluciones que pronuncie la Dirección General de Contribuciones Directas, ya sea cuando conozca en grado de apelación, como cuando lo haga en revisión.

Este recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos, es resuelto por la misma Dirección General de Contribuciones Directas; de acuerdo a lo prescrito por el Art. 18 Inc. 2º G. S.

Conforme a la parte final del Inc. 1º del Art. 20 G. S., de la resolución pronunciada por la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando conoce en revisión de los autos, puede interponerse el recurso de responsabilidad únicamente; es por esta parte del Art. 20, que se dice que de la revisión sólo puede interponerse el recurso de responsabilidad. Evidentemente, este inciso en su parte final está mal redactado porque como antes dijimos es absurdo no conceder otro recurso contra la resolución pronunciada en revisión que no sea el de responsabilidad. La verdad es que también debiera concederse el recurso de rectificación por un error en los cálculos numéricos y de acuerdo al Inc. 2º del Art. 18 G.S. no se excluye esa posibilidad, aún cuando este Art. 20 en la parte final de su primer inciso, es terminante al respecto.

En conclusión, tal como está la ley y aún cuando es ilógico, el Art. 20 únicamente concede el recurso de responsabilidad contra las resoluciones pronunciadas por la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando conoce en revisión; esto es contradictorio con lo estatuido

por el Art. 18 en su Inc. 2º.-

Fuera de los recursos mencionados, a las partes no les queda más defensa que el amparo constitucional; no vamos a discutir aquí la naturaleza jurídica del amparo; solo hacemos ver, que agotados los recursos de que hablamos anteriormente, al interesado le queda siempre ejercitar la acción de amparo, desde luego siempre y cuando las resoluciones pronunciadas en la liquidación o las omisiones cometidas en las mismas, violen en alguna forma sus derechos constitucionales. Estas demandas de amparo han prosperado en ciertas ocasiones.



CAPITULO IVLEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

Presentaré a continuación las disposiciones legales correspondientes al presente caso y el proceso práctico para computarse el Impuesto sobre la Renta, cuando una persona natural domiciliada o una persona jurídica se han acogido a los beneficios de la ley mencionada, el problema que se origina con respecto a dicha ley, es que ni la Ley de Impuesto sobre la Renta ni su Reglamento, señalan el procedimiento para la computación del tributo referido, cuando el contribuyente se ha acogido a los beneficios de la Ley de Fomento Industrial y ello ocasiona lógicamente una serie de dificultades de índole prácticas en lo relativo a la elaboración de las respectivas declaraciones. El problema se agrava más todavía por cuanto el Art. 5 literal f) de la ley apuntada, regula la exención o la reducción del Impuesto sobre la Renta y no como equivocadamente hay entendidos infinidad de contribuyentes, que dicha exención o reducción es con respecto a los ingresos provenientes de la actividad que goza de los beneficios de la ley susodicha, y por consiguiente, tal equivocación ha dado lugar a serios trastornos, de ahí que me siento vivamente impulsado a presentar en este trabajo, el desarrollo práctico para la computación del Impuesto sobre la Renta en los casos de acogimiento a los beneficios de la ley referida; como ya lo dije, el procedimiento que a continuación expondré, carece de asidero legal y su planteamiento no es más que un hacer práctico, que en alguna manera ha solucionado el problema de la no regulación del mismo en el Cuerpo de Leyes correspondiente, consecuentemente, desde bajo ningún punto de vista puede considerarse como un procedimiento de tipo oficial.

*Expongo a continuación el articulado pertinente y los casos prácticos.*

LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

*(D. O. N° 72, Tomo 215 de 21 de abril de 1967 y D. O. N° 14, Tomo 190 - 20 enero/61)- Art. 5° literal f) Exención o reducción del Impuesto sobre la Renta proveniente de la industria que se establezca.*

*La exención o reducción se aplicará tanto a las empresas como a los socios individualmente, respecto a los ingresos o dividendos derivados del rubro industrial favorecido.*

*No se concederá esta exención o reducción cuando dichas empresas o socios se hayan sujetos en otros países a impuestos similares, bajo condiciones que hagan inefectivo este beneficio.*

ARTICULOS DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE TIENEN RELACION CON LA LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

*Art. 14.- Cuando por Ley, o por contrato aprobado por el Poder Legislativo, una sociedad haya sido declarada exenta del pago del impuesto como tal entidad, las utilidades que distribuye serán gravables para el socio en la parte que no provengan de ingresos exentos del impuesto.*

*Art. 47.- Cuando el contribuyente obtenga ingresos gravables e ingresos exentos, deberá registrarlos en forma analítica para hacer la diferenciación de unos y otros, a efecto de la determinación correcta del impuesto.*

DE LA LEY DE FOMENTO INDUSTRIALPRIMER CASOCUANDO ES UNA PERSONA NATURAL DOMICILIADA, LA QUE SE HA ACOGIDO A LOS BENEFICIOS DE LA LEY EXPRESADA

El señor "X", quien es persona natural, domiciliada en la República de El Salvador, se dedica a la industria de productos alimenticios, es el caso que el señor X se ha acogido a las beneficios de la Ley de Fomento Industrial (Art. 5 literal f), y en virtud de la misma, goza de la exención en el pago del Impuesto sobre la Renta en un 50% conforme a los decretos respectivos. Pero esta reducción del Impuesto sobre la Renta beneficia únicamente a un rubro determinado en la explotación de los productos alimenticios, supongamos que éste corresponde a la explotación de la harina y en virtud de ello obtiene ingresos que ascienden a \$343.277.94.- Además, en otros renglones de explotación de productos alimenticios obtiene ingresos que ascienden a \$351.385.27. Durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1967 - el señor X obtuvo una Renta Bruta total de \$780.135.91 e incurrió en gastos deducibles por la suma de \$85.472.70, resulta una Renta neta de \$694.663.21.- Quiere saber el señor X cómo debe declarar sus ingresos percibidos en el ejercicio fiscal apuntado y cuánto debe pagar en concepto de dicho tributo, veamos el desarrollo del presente caso:

D E S A R R O L L O

I) Calculamos el Impuesto sobre la Renta de \$694.663.21 y aplicamos la tabla del Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así:  
 $\$694,663.21 - \$250,000.00 = \$444,663.21 \times 60.00\% = \$266,797.93$ ; -----  
 $\$92,176.00 + \$266,797.93 = \$358,973.93$ , a esta suma le restamos los \$180.00 del crédito básico (Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y nos da el Impuesto \$358,793.93.-

II) Ingresos sujetos a la reducción del Impuesto sobre la Renta del 50%.

(Rubro de explotación exento en el 50%)	₡ 343.277.94 (harina)
Ingresos gravables en el 50% del pago del Impuesto sobre la Renta. . . . .	" 351.385.27
RENTA NETA. . . . .	₡ 694.663.21
	=====

III) Luego dividimos el Impuesto sobre la Renta (calculado en el N° I, ó sea ₡358.793.93 entre la renta neta o sea ₡694.663.21, así:

$$\frac{\text{₡ } 358.793.93}{\text{₡ } 694.663.21} = \text{₡ } 0.5165$$

El factor 0.5165, es el impuesto que corresponde a cada colón de renta percibida, dicho factor lo aplicamos a las dos clases de rentas obtenidas, es decir a los ingresos exentos y a los ingresos gravables, así:

Impuesto aplicable a los ingresos exentos en el 50%, ₡343.277.94 x 0.5165. . . . . ₡ 177.303.06

Menos:

Exención del 50% según Ley de Fomento Industrial. . . . . ₡ 88.651.53      ₡ 88.651.53

Impuesto aplicable a los ingresos gravables, ₡351.385.27 x 0.5165. . . . . ₡ 181.490.49

TOTAL DEL IMPUESTO. . . . . ₡ 270.142.02

=====

SEGUNDO CASO DE LA LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL CUANDO ES UNA PERSONA JURIDICA LA QUE SE HA ACOGIDO A LOS BENEFICIOS DE DICHA LEY-

La empresa "Y" durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1967, obtuvo una renta neta de ₡273.170.59, pero de esta suma ₡82.285.15 provienen de la explotación de un renglón industrial que la Empresa Y, desarrolla acogida a los beneficios de la Ley

de Fomento Industrial (Art. 5 literal f) y en virtud de ello goza de la reducción del 50% en el pago del Impuesto sobre la Renta, luego la cantidad gravable asciende a ₡190.885.44; La empresa Y, quiere saber cuánto debe pagar de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fiscal de mérito y cómo debe elaborar su declaración respectiva, habida cuenta de la exención del 50% del pago del Impuesto sobre la Renta, de que goza en virtud de haberse acogido a la ley apuntada, habiendo llenado los requisitos exigidos, veamos el desarrollo del presente caso:

D E S A R R O L L O

I) Procedemos a calcular el Impuesto sobre la Renta de ₡-----  
273.170.59, así:

$$\begin{array}{r} \text{₡ } 273.170.59 \\ \text{₡ } 100.000.00 \\ \hline \text{₡ } 173.170.59 \end{array} \times 15\% \text{ más } \text{₡ } 8.500.00 = \text{₡ } 34.475.59$$

(Aplicación de la tabla contenida en el Art. 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1963).

II) Luego dividimos el Impuesto sobre la Renta así encontrado, entre la renta neta percibida en el ejercicio fiscal aludido por la Empresa Y, así:

$$\frac{\text{₡ } 34.475.59}{\text{₡ } 273.170.59} = 0.12620535$$

III) Este factor encontrado, lo multiplicamos por los ingresos sujetos al pago de Impuesto sobre la Renta y por los ingresos exentos en un 50% en el pago de dicho tributo, así:

$$\begin{array}{l} 0.12620535 \times \text{₡}190.885.44 \text{ (cantidad sujeto al pago de Impuesto)} \\ = \text{₡ } 24.090.76. \\ 0.12620535 \times \text{₡}82.285.15 \text{ (cantidad exenta en el pago de Impuesto} \\ \text{en un 50\%)} = \dots \dots \dots \text{₡ } \underline{10.384.83} \\ \text{TOTAL (₡}24.090.76 + \text{₡}10.384.83)\dots \dots \dots \text{₡ } \underline{\underline{34.475.59}} \end{array}$$

Impuesto aplicable a los ingresos  
acogidos a la Ley de Fomento In-  
dustrial, ₡ 82.285.15 x

0.12620535. . . . . ₡ 10.384.83

*MENOS:*

Exención aplicable a los ingresos  
gravables en su totalidad, ₡-----

190.885.44 x 0.12620535. . . . . ₡ 5.192.41 ₡ 5.192.42

Impuesto aplicable a los ingre-  
sos gravables en su totalidad,

₡ 190.885.44 x 0.12620535. . . . . ₡ 24.090.76

TOTAL IMPUESTO. . . . . ₡ 29.283.18



CAPITULO VCONCLUSIONES PERSONALES

*En una tesis fundamentalmente, hay que llegar a conclusiones, que aunque deficientes emanen en lo posible de nuestras propias apreciaciones, y eso es lo que pretendo en este último punto de mi trabajo; con base en los distintos tópicos enfocados, voy a hacer lo posible por exponer mis convicciones, fincadas en la exigua experiencia que he podido asimilar en mis labores rutinarias, de cuyo ello no significa más que el aprendizaje modesto si se quiere, de las cuestiones fiscales que el laboral diario y constante hace adquirir a una persona. Considero que las cuestiones relativas a las leyes tributarias que he tratado son verdaderas cante-  
ras inagotables de conocimientos, que la tesis de un aficionado a las mismas, jamás puede colmar con largueza las caras aspiraciones de quienes con indulgencia plenaria analicen mi trabajo, desde luego, quizás conside-  
ro que hay en mi tesis el atisbo de situaciones que sólo la práctica nos enseña. Acto seguido mis conclusiones, sobre el basamento en el cual se asienta la estructura de mi tesis.*

*I) Propongo que se reforme el concepto que de depreciación da el Art. 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su N° 10 literal a), en el sentido de que se suprima de dicho concepto la expresión "la incosteabilidad de su operación", porque teniendo en mente los argumentos que esgrimí al enfocar la presente cuestión, la expresión citada resulta ser una evidente contradicción con lo dispuesto por los literales g) y e) del mismo artículo, lo cual pone de manifiesto una palpable ambigüedad en la Ley, que se puede proyectar en la aplicación de problemas prácticos al tratar de darle vivencia a las regulaciones apuntadas.*

II) Opino que el literal b) del inciso 2º del Art. expresado en el número que antecede, o sea a lo que se llama "operación de ajuste de la depreciación", es una de las disposiciones más felices del legislador tributario de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año de 1963, ya que con esta regulación queda demostrado que las leyes fiscales, no constituyen de por sí únicamente medios para canalizar ingresos hacia las arcas estatales, sino que como en el presente caso revelan, diría yo, "cierto grado de comprensión tributaria" ya que no penden sólomente como la espada de Damocles, sobre la economía del contribuyente, es decir como una amenaza persistente de un peligro de tratamiento fiscal, sino que también se vuelven flexibles, comprensivos y por ende estimo benignas, en situaciones que importan un reparo y consecuentemente ameritan las sanciones respectivas.

III) Con relación al Nº 3 de mi trabajo o sea el relativo a las exenciones, opino que existen exenciones que no tienen ninguna justificación de ser tales, y por consiguiente lo único que se ha perpetrado con ellas es cometer una verdadera lesión económica a la estructura del Tesoro del Estado, haciendo más precario el panorama económico de nuestra República, en otras palabras empobrecer más las arcas patrias con detrimento del bienestar social, me permito señalar las exenciones que a mi juicio cercenan en forma inclemente al patrimonio del pueblo salvadoreño y que en forma inmediata deberían desaparecer tanto de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como de las demás leyes y decretos a que aludí en el punto respectivo; veamos: a) el Nº 14 del Art. 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no por la razón lógica y sensata porque se declara exenta del pago del Impuesto sobre la Renta el ingreso que proviene de los intereses de

créditos otorgados por instituciones de crédito domiciliados en el exterior, como por ejemplo el caso de los bancos extranjeros, instituciones de crédito también extranjeras, los cuales además de constituir grandes sociedades con un poderoso caudal económico vasto en todos los ámbitos del mundo, que con sus operaciones financieras en la República no sólo se lucran sino que encima de eso se viene a crear para las instituciones apuntadas un incentivo fiscal sin ningún fundamento, que por existir infinidad de bancos e instituciones de crédito nacionales no incrementan ni favorecen a cabalidad las operaciones financieras de diversas índoles en nuestro país y consecuentemente no colaboran en medida eficaz al desarrollo socio-económico de El Salvador. b) La Ley de Fomento Avícola, contenida en el Decreto N° 471, publicada en el D. O. N° 233, Tomo 193, de fecha 19 de diciembre de 1961, es otra exención a la cual yo no le encuentro realmente motivación alguna, considero que el espíritu del legislador al conceder tal exención fue elevar el nivel alimenticio del pueblo salvadoreño, mejorar su dieta alimenticia, que es uno de los pueblos más desnutridos del mundo, después de la China y la India y llegando a una comprensión real de nuestras circunstancias dietéticas. La verdad es, que alimentarse de aves y de sus huevos es lujo que no está al alcance de un inmenso sector del sufrido pueblo salvadoreño, al que precisamente se pretendió favorecer con la mencionada exención; luego, si la industria avícola es floreciente y lucrativa en nuestro medio y por razones obvias no llena ni llenará jamás las necesidades alimenticias que debiera cumplir, es lógico y conveniente para los intereses fiscales que se derogue a la mayor brevedad posible dicha ley y cuanto antes se graven los ingresos que se originan de las industrias avícolas, como se gravan los de la ganadería, la industria pes-

quera y la agricultura en general; o) conforme con mi modo de pensar y con base en las razones críticas que en forma prolija expuse en su oportunidad, con respecto a la aplicabilidad del Decreto N° 603 publicado en el D. O. N° 64, Tomo 219, del 1º de abril de 1968, considero que la Honorable Corte Suprema de Justicia ya debió declarar la inconstitucionalidad del referido Decreto amparada en lo dispuesto en el Art. 96 C. N., ya que según entiendo esta norma da margen para que la declaratoria de inconstitucionalidad pueda verificarse de oficio, ya que al decir "y podrá hacerlo a petición de cualquier ciudadano", implica que además se hará petición de parte, partiendo que se hace de oficio.

IV) Sugiero que se derogue el Art. 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por ser simple y sencillamente completamente inconstitucional, lo que creo haber demostrado ampliamente al tratar este asunto y se sustituya el mismo, por la deducción básica adicional antes existente, por ser ésta producto de una elaboración más técnica y adecuada para las cuestiones tributarias como lo demostré matemáticamente en el punto relativo de mi trabajo.

V) Estimo que en una reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, deben incorporarse en su cuerpo el Art. 10 y 25 ambos del Decreto N° 300, publicado en el Diario Oficial del 19 de septiembre de 1961, porque como lo expuse con claridad meridiana, creo yo, que estas disposiciones revelan a todas luces una verdadera orientación hacia los valores de justicia y equidad, y que sin ninguna razón técnica o motivación atendible el legislador tributario los derogó en el Art. 118 de la Ley de 1963, sólo por el mero prurito de quitar y poner artículos sin visión y a veces sin conocimiento de causa.

VI) Considero que debe reformarse el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que se regule el caso del contribuyente que en el ejercicio fiscal, obtuvo ingresos provenientes única y exclusivamente de operaciones relativas de ganancias de capital, insertando en dicho artículo el procedimiento idóneo para computarse el impuesto en el caso planteado, ya que como lo he indicado cuando opiné sobre el presente problema, el vacío de la ley en este aspecto genera problemas prácticos, que hace necesario en forma impostergable legislar con sentido técnico y correcto sobre esa laguna que como repito, a mi juicio existe en el artículo en comento, aprovecho la oportunidad para sugerir que en caso se reformare el Art. 45 se estime el proceso práctico que ha plasmado en el punto relativo, y que en alguna forma ha subsanado la no regulación de la ley de la situación que he dejado en evidencia; dicho proceso con todo y ser producto de la realización práctica, la verdad es que ha cumplido una función supletorio eficaz, ya que haciendo uso de él se han resuelto en forma más o menos técnica, los casos que se nos han presentado en nuestro trabajo, de ahí que me atreva a recomendarlo como candidato para formar parte del cuerpo del Art. 45, a fin de que adquiera carta de ciudadanía en forma legal, en la redacción del artículo comentado.

VII) Recomiendo que se reforme el Art. 42 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que se suprima la expresión "La renta neta de fuente extranjera no podrá exceder a la renta neta total", porque como ya lo expuse con detalles y demostraciones numéricas, dicha versión de la ley es harta ilógica y realmente no es más que un auténtico disparate.

VIII) Sugiero asimismo la reforma de los Artos. Nos. 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art. Nº 1º de su Reglamento, con el objeto

de que se incluyan en su redacción a las sociedades como sujetos del Impuesto sobre la Renta en los casos de renta mundial, porque como ya dejó establecido la exclusión de las sociedades no obedece a ninguna razón ni de tipo técnico ni económica ni de ninguna clase, más bien me da la impresión que fue un lamentable olvido del legislador, o quizás incurrió en las deficiencias que ya recalqué.

IX) Con respecto a los procedimientos fiscales, sostengo que los quince días que conoce el Art. 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para interponer el recurso de rectificación de las tasaciones a que se refieren los Artos. 66 y 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de las multas a que se refiere el Art. 105 Inc. 6º de la misma ley, es un plazo demasiado dilatado, que entorpece la buena administración fiscal y que solamente sirve de obstáculo para la buena marcha de ésta, luego propongo que dicho término debe reducirse a los tres días que concede el derecho común (981 Pr.), pero con las siguientes innovaciones, que recomiendo, así:

a) que se conceda un término probatorio por ocho días improrrogables, durante el cual el contribuyente deberá presentar todas las pruebas de que disponga y que sean pertinentes a la cuestión que se dilucida, vencido el cual por ningún motivo podrá admitirse prueba alguna; b) durante los cinco días siguientes de vencido el término de prueba la Dirección General de Contribuciones Directas, deberá resolver sin dilación alguna la controversia fiscal y en este aspecto amplíe por dos días más el término para sentenciar en comparación con el que se concede en los juicios sumarios o sean tres días, porque sucede a menudo que para poder sentenciar los casos tributarios, previamente es necesario hacer estudios y verificaciones de tipo contable, económicos, relativos a la agricultura y sus diversas modalidades y para llevar a cabo dichas investigaciones la Dirección Gene-

ral a veces desplaza a sus técnicos a los lugares donde están las fuentes de información que pueden ser cualquier lugar de la República; y en el mejor de los casos es el propio contribuyente el que pone a disposición de la oficina aludida toda la documentación necesaria, lo que no obsta para que ello implique un estudio engorroso y a veces un poco dilatado; c) en caso de que el recurso no sea resuelto por la oficina indicada dentro del término susodicho concibo yo, que debería de existir el recurso de queja por retardación de justicia, que se podría interponer para ante el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, el cual debería resolver dicho recurso aplicando el procedimiento indicado en los Artos. 1111 al 1114 Pr., con relación a este último artículo considero que las multas a que alude el mismo, deberán ser más severas para los efectos del planteamiento que propongo, ya que la contienda fiscal tiene una importancia económica indiscutible, de ahí que de acuerdo al tiempo que haya tardado la Dirección General de Contribuciones Directas en resolver, debe sancionársele con multas que obedezcan a porcentajes dentro de una escala progresiva semejante a regulada por el Art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativa a la multa por no presentar en tiempo la declaración; después de esta exposición voy a concretar las razones que me asisten para formular desde las páginas de mi tesis las reformas que sustento, consiente de que estoy seguro de que lo que aquí manifiesto creo, debe tenerse en mente al trabajar sobre esta materia, veamos: 1º) que por la experiencia adquirida en el tiempo que tengo de trabajar en la Dirección General relacionada, he podido percatarme que los procedimientos tributarios se hallan: prácticamente inmovilizados por la carencia de disposiciones que señalen términos fatales para resolver y por la amplitud de los términos que la ley concede para la interposición de recursos en materia fiscal, a mi

juicio sin ningún fundamento; así vemos que para el recurso de rectificación son quince días, para el recurso de queja diez días (Art. 70 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,) para el recurso de apelación quince días (Art. 71 de la misma ley) y todo ello repercute por un lado en el perjuicio económico que se causa al Fisco pues con hacer las tramitaciones más amplias y engorrosas se entorpece sensiblemente la percepción de los impuestos y por otro se mantiene al contribuyente en un estado de incertidumbre respecto a la cuestión tributaria, que lleva consigo una serie de trastornos que sería largo enumerar; 2º) que es por los resultados completamente negativos que he podido comprobar en el modo de operar de nuestra administración fiscal basada en las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a la falta de movilización de los mismos por la carencia de trámites más dinámicos y al sedentarismo regresivo de la práctica actualizada por la inercia en los procesos fiscales, que desde las páginas de mi trabajo propongo la agilización de dichos trámites mediante la incorporación en la Ley de Impuesto sobre la Renta del proceso fiscal que he planteado, con el consiguiente beneficio tanto para los contribuyentes que en esa forma dilucidarían sus problemas de impuesto a la mayor brevedad posible como para el Fisco que en un tiempo más o menos corto dispondría de una renta cierta para la satisfacción de las necesidades del Estado.

XI) Es evidente que el Art. 20 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones contiene un notorio vacío que amerita que dicha disposición sea cuanto antes reformado, cual es que no se estipula por cuanto tiempo se mandará a correr el traslado a cada una de las partes; como ya lo dije al tratar este problema, en la práctica se resuelve aplicando sin ningún fundamento legal el derecho común, lo cual es arbitrario porque el estatuto

legal dicho no autoriza remitirse al derecho común.

XII) Con respecto al Art. 18 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, sostengo el siguiente criterio: el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos que concede dicha norma, se otorga tanto de la resolución pronunciada por la Dirección General de Contribuciones Directas, en grado de apelación como de la que pronuncia cuando conozca en revisión.

XIII) Hay contradicción entre el Art. 20 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones y el Art. 18 de la misma, por cuanto el Art. 20 haciendo gala de una ilógica postura únicamente concede el recurso de responsabilidad contra las resoluciones pronunciadas por la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando conoce en revisión y es aquí donde se pone de relieve la contradicción con el Art. 18 en su inciso 2º, por cuanto este artículo otorga el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos, sin embargo el Art. 20 en forma absurda no concede otro recurso contra la resolución pronunciada en revisión que no sea el de responsabilidad y la verdad es que el Art. 18 inciso 2º, da margen amplio para que se otorgue también el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos, ya que no es excluyente esa posibilidad, aún cuando el Art. 20 en su parte final de su primer inciso es terminante al respecto; es en virtud de esa contradicción y todos los defectos que he señalado al Art. 20, que sostengo que debe reformarse este artículo, teniendo en consideración lo que aquí he dejado indicado y que al tratar el caso en este mismo trabajo, he dejado establecido dentro de mis limitados conocimientos.

XIV) En vista del silencio de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de su Reglamento, con respecto a la manera como debe de computarse el tributo aludido, cuando el contribuyente se ha acogido a los benefi-

cios de la Ley de Fomento Industrial, recomiendo se incorpore un proceso técnicamente preparado por personas versadas en la materia y que si de algo puede servir el procedimiento práctico que he presentado en este trabajo, se tenga en consideración pues hasta en estos momentos en que con gran entusiasmo trabajo en mi tesis, dicho proceso ha solventado en gran medida la falta de regulación del caso apuntado, luego creo sin engreimiento ni fatuidad, que talvez con dicho proceso estructuro las bases de la verificación práctica de un trámite que tarde o temprano ha de gestarse en las mentes privilegiadas de los técnicos de la materia y que yo simplemente amparado en mi pobre práctica, me he atrevido a enfocar.

XV) Opino que el Art. 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, enfocado desde un ángulo matemático adolece de deficiencias técnicas en su proceso; ya que es notoria la falta de una actitud racional al redactar dicha norma reglamentaria. Para demostrar los fundamentos de mi opinión, me valdré del primer ejemplo que de rentas obtenidas parcialmente en El Salvador, aparece en este trabajo de páginas . . . a . . . Primeramente, el Art. referido en numeral b) prescribe lo siguiente: el monto de gastos deducibles se obtiene aplicando el cociente de dividir la renta bruta total del sistema entre la renta bruta parcial, por los gastos verificados en todo el sistema.

Cuando el mismo literal b) nos da a entender que se "APLICA" el cociente, la persona que interpreta dicho literal no sabe cuál es el significado de la palabra "APLICAR". Esta palabra no indica si el cociente se multiplica o se divide por los gastos verificados en el sistema, quedando la operación al arbitrio del sentido común.

Si el cociente se multiplica obtendremos los gastos del sistema

aumentados un número de veces igual a la relación entre la renta bruta total y la parcial; y si lo dividimos obtendremos una cantidad prácticamente a cero, cuyo significado no tiene ninguna relación con el problema planteado. Tomando esto en cuenta, presentaré a continuación un procedimiento matemáticamente correcto, con el fin de esclarecer en lo posible la aplicación de este literal:

ESTOS DATOS LOS HE TOMADO DE RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL SALVADOR (PAG. a a)

MUNDO	=	¢	15.239.880.00
PAIS	=	"	1.090.211.00
MANTEN	=	"	13.572.335.00

a) Se obtendrá el porcentaje que representa la renta bruta total percibida en el país, con relación a la renta bruta percibida en el sistema:

$$\begin{aligned} \text{Porcentaje} &= \frac{\text{renta bruta en el país}}{\text{renta bruta en el sistema}} \\ &= \frac{1090211}{15239880} = 0.0715 \end{aligned}$$

b) Si el porcentaje obtenido lo multiplicamos por los gastos verificados por el contribuyente en el sistema obtenemos el monto de gastos deducibles de la renta bruta percibida directamente en el país.

$$\begin{aligned} \text{gastos deducibles} &= 0.0715 \times \text{¢ } 13.572.335.00 \\ &= 970.421.95 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{c) RENTA BRUTA} - \text{GASTOS DEDUCIBLES} &= \text{RENTA NETA} \\ \text{¢ } 1.090.211 & \\ \text{¢ } \underline{970.421.95} & \\ \text{¢ } 119.789.05 & \end{aligned}$$

(En este desarrollo estoy de acuerdo con el planteamiento de este literal del Art. 4, y en perfecta armonía con el mismo opero de la manera que se-

ñala).

Sobre la renta neta de \$119.789.05, procedo a calcular el impuesto correspondiente de conformidad con la tabla del Art. 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y nos da \$11.468.36.

A mayor abundamiento traigo a cuentas que también sobre esta deficiencia del Art. 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se pronunció el doctor JOSE SALVADOR SOTO, enfocando el problema de la manera siguiente: "ahora bien hay un aspecto de fondo en cuanto al numeral segundo con relación al literal b) la ley señala que el conciente debe "aplicarse" y, en cambio, en el método propuesto se divide. Esta incongruencia debe corregirse mediante una redacción clara de la ley. Acepto que sea una división, porque sólo así se puede llegar a una conclusión razonable para determinar la renta neta procedente de las actividades parcialmente realizadas en el país. Es preciso señalar que los gastos por cada actividad realizada, inciden igualmente en la renta de las actividades realizadas tanto dentro como fuera del país, y es esta la razón por la cual a base de porcentajes, se llega a determinar los gastos deducibles por la renta obtenida en el país". (21)

ACLARACION: cuando el doctor Soto, escribe: "en el método propuesto se divide", hace referencia al método que tiene incorporado en su trabajo de tesis doctoral y que ha titulado "METODO DEL DOCTOR HERNAN LOPEZ SILVA", que por semejante a mi primer caso de rentas obtenidas parcialmente en El Salvador, me abstengo de transcribirlo. Dicho método o sea el que cita el doctor Soto aparece en las páginas 19 y 20 de su trabajo.

(21) JOSE SALVADOR SOTO tesis doctoral "ANALISIS JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA", Págs.20 y 21-0c/68.-