

079242

EJ: 1

T  
343.053  
2h 512e  
1976  
F.I. y CS

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES

**ESTUDIO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES  
Y SU CONEXA  
LEY DE IMPUESTOS SOBRE DONACIONES**

TESIS DOCTORAL

Presentada por

**Carlos Abraham Chávez Arias**

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR

EN

**JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

1976



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES.

RECTOR EN FUNCIONES:

Dr. Carlos Alfaro Castillo

SECRETARIO GENERAL:

Dr. Manuel Atilio Hasbún.

DECANO :

Dr. Luis Domínguez Parada

SECRETARIO :

---

Dr. Mauro Alfredo Bernal Silva

JURADOS EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL."

- Presidente : Dr. ARISTIDES AUGUSTO LARIN.
- 1er. Vocal : Dr. OSCAR QUINTEROS ORELLANA.
- 2o. Vocal : Dr. MAURICIO ALFREDO CLARA

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

" MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES."

- Presidente: Dr. ARTURO ARGUMEDO h.
- 1er. Vocal: Dr. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS.
- 2o. Vocal: Dr. EMILIO AGUILAR CHAVARRIA.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS."

- Presidente : Dr. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS.
- 1er. Vocal : Dr. JUAN PORTILLO HIDALGO.
- 2o. Vocal : Dr. FRANCISCO SALVADOR TOBAR.

ASESOR DE TESIS

Dr. ROBERTO OLIVA.

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

Presidente : Dr. JOSE SALVADOR SOTO  
1er. Vocal : Dr. ENRIQUE ARGUMEDO  
2o. Vocal : Dr. JORGE EDUARDO TENORIO

DEDICATORIA

A MIS PADRES :

Abelina Chávez y  
Abraham Arias Castillo.

A MI ESPOSA :

Virginia Alfaro Velásquez de Chávez.

A MIS HIJAS :

Ana María,  
Rhina Elizabeth y  
Virginia Estela.

A MIS HERMANOS Y A TODOS AQUELLOS QUE DE ALGUNA MANERA  
ME AYUDARON A LA TAREA.

# I N D I C E

	INTRODUCCION .....	1
	Acercamiento al Tema .....	6
	El Impuesto .....	7
	Principios fundamentales de los impuestos .....	9
	Principios de Adam Smith y Adolfo Wagner .....	10
	Principio de Legalidad .....	12
	División de los impuestos .....	13
ESTUDIO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES		
	Diversas acepciones del término Sucesión ....	17
TITULO	I	
Capítulo	I	Hecho Generador del Impuesto .....
Capítulo	II	Sujetos del Impuesto .....
Capítulo	III	Objeto del Impuesto .....
		Ejemplos de objeto del impuesto único .....
		Ejemplos de objeto de Impuesto Múltiple .....
		El pasivo de la sucesión .....
TITULO	II	
Capítulo	I	Tarifa .....
Capítulo	II	Exenciones .....
Capítulo	III	Reducciones .....
		Derechos litigiosos .....
Capítulo	IV	Fraccionamiento de la Propiedad .....
TITULO	III	Procedimiento
Capítulo	I	Término de presentación .....
		Concepto de declaración .....
		Naturaleza jurídica de la declaración tributa ria .....
		Conclusiones finales .....
		Anexos a la Declaración .....
		Presentación de la declaración .....
		Auto-liquidación del Impuesto .....
TITULO	IV	Fiscalización y Prescripción
Capítulo	I	Comprobación de las declaraciones .....
		Intervención Pericial .....
		Determinación del Impuesto Complementario ..
		La prescripción .....
Capítulo	II	Interrupción de la Prescripción .....
TITULO	V	De los Recursos
Capítulo	I	Recurso de Rectificación .....
		Quiénes pueden interponer el Recurso de Rec-- tificación .....
		Oportunidad del Recurso y ante quién se inter pone el Recurso .....
		Cómo se Tramita el Recurso.....
Capítulo	II	Recurso de Queja .....
		Oportunidad del Recurso .....
		Ante quién se presenta el Recurso .....
		Cómo se tramita el Recurso .....
Capítulo	III	Recurso de Apelación
		Quién puede interponer el Recurso .....
		Oportunidad del Recurso .....
		Ante quién se interpone el Recurso .....
		Trámite del Recurso de Apelación .....
Capítulo	IV	Recurso de Hecho .....
TITULO	VI	
Capítulo	Unico	Del Tribunal de Apelaciones .....

TITULO	VII	Del Pago del Impuesto .....	97
Capítulo	I	Pago Ordinario .....	97
Capítulo	II	Plazos para el pago .....	101
Capítulo	III	Autorización para Inscribir .....	101
		Autorización para enajenar bienes .....	112
Capítulo	IV	Garantías .....	113
		Reglas para determinar el monto de la Ga--	
		rantía.....	114
		Transferencia de bienes .....	116
TITULO	VIII	Pago compulsivo del Impuesto .....	118
Capítulo	I	Instrumentos con Fuerza Ejecutiva .....	118
		Juicio Ejecutivo .....	119
Capítulo	II	Devoluciones .....	120
TITULO	IX	De las sanciones	
Capítulo	I	Multas por declaración extemporánea y por	
		no declarar .....	121
Capítulo	II	Recargos por mora en el pago del Impuesto.	124
		Evasión no intencional .....	127
		Evasión intencional .....	129
Capítulo	III	Reglas para la imposición de Multas, Recar-	
		gos e intereses .....	130
TITULO	X		
Capítulo	I	Disposiciones Generales.....	133
		Notificaciones .....	140
Capítulo	II	Disposiciones Transitorias .....	145
Capítulo	III	Derogatoria .....	146

LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Capítulo	I	Hecho Generador .....	147
		Sujetos del Impuesto .....	150
		Objeto del Impuesto .....	151
		Donaciones Presuntas .....	152
Capítulo	II	Tarifa .....	165
		Exenciones .....	167
		Reducciones y Recargos .....	170
		Fraccionamiento de la Plena Propiedad ...	170
		Donaciones Condicionales .....	172
Capítulo	III	Procedimiento .....	173
		Tramitación, Pago del Impuesto, Liquidación	
		de Oficio, Impedimentos .....	174
		De los Registros Públicos .....	175
		De los Notarios .....	176
		De las Sanciones .....	177
Capítulo	IV	Aplicación del Impuesto .....	
		de Alcabala .....	177
Capítulo	V	Reforma de algunos artículos que se sugie-	
		ren	
		En la Ley de Gravámen de las Sucesiones ..	182
		En la Ley de Impuesto Sobre Donaciones ...	187

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

Como bien lo expresa Gabriel Franco (C) página 3, "desde que - existe el arte de gobernar, la consecución de los medios necesari--os para cubrir los gastos del Estado, destinados a satisfacer - las necesidades públicas han requerido la atención de pensadores y ciudadanos", y es que en verdad, junto a sus necesidades indivi--duales, el hombre tiene necesidades colectivas que surgen en virtud de su convivencia con otros hombres. Las necesidades colecti--vas pueden ser satisfechas, en ocasiones por la actividad particular, pero, a veces, resulta más conveniente para la colectividad, que aquellas necesidades consideradas fundamentales, no sean sa--tisfechas por la libre actividad privada, y se encomienda su sa--tisfacción a los organismos públicos, dando así nacimiento a los servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado".

Servicio público, dice Carlos García Oviedo (Derecho Administra--tivo pág. 94) "es una ordenación de elementos y actividades para un fin, el fin es la satisfacción de una necesidad pública aunque hay necesidades de esta clase que se satisfacen por el régimen del servicio privado, el servicio público implica la acción de una per--sonalidad pública, aunque no siempre sean las personas administra--tivas las que asuman esta empresa; da lugar a una serie de relacio--nes jurídicas constitutivas de un régimen jurídico especial distin--to por tanto del régimen de los servicios privados".

La prestación de los servicios públicos para la satisfacción de las necesidades colectivas fundamentales, no es potestativo para - el Estado, sino un imperativo, surgiéndole éste del tenor del Art. 2 de nuestra Constitución Política, que en lo pertinente dice: "el Estado está obligado asegurar a los habitantes de la República, -- el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económi



co y la justicia social", pero para que el Estado pueda satisfacer dichas necesidades, por medio de los servicios públicos, necesita de recursos, luego, es indiscutible que el Estado, para la satisfacción de sus múltiples necesidades, el ejercicio de sus múltiples atribuciones y el cumplimiento de sus variados fines, precise de dinero y que este dinero, provenga primordialmente de la economía privada, justificándose así esa actividad del Estado creando impuestos y todo tipo de exacciones para la realización de los más caros intereses de sus componentes, para el caso, los impuestos a las sucesiones y donaciones entre vivos, objetos de este estudio.

El impuesto a las sucesiones, es uno de los más antiguos que registra la historia de las instituciones fiscales, pero debido a una serie de circunstancias sociales y económicas, desaparece en el transcurso del tiempo para reaparecer en una época relativamente reciente. Según cita de Gabriel Franco (C) página 453, en el antiguo Egipto, era obligatorio inscribir las herencias en un registro público y se hallaban sujetas al pago de una contribución. En Roma, Augusto, establece un impuesto sobre las sucesiones con el nombre de "vicesima hereditatum". Asimismo, ciertas exacciones feudales parecen un anticipo de esta clase de gravámenes.

En la época moderna tarda en dibujarse la fisonomía de este impuesto, en nuestro medio, fue por D. L. del 16 de Febrero de 1841, que por primera vez se gravan las sucesiones, aunque de un modo vago, se les imponía a cada testador cuyo capital pasare de quinientos pesos y a las sucesiones intestadas, una manda forzosa de tres pesos, con el propósito de incrementar la instrucción pública. Los administradores de Rentas eran los encargados de cobrar dicho impuesto.

A partir de aquella fecha, hubo una cadena de reformas, al respecto, por ejemplo, la ley de 1849, emitida por D. L. de fecha 28 de Febrero, establece ya un porcentaje del 1/2 %, sobre el caudal que se inventariare deducidos los pasivos de aquella sucesión intes

tada que fuese aceptada por herederos colaterales o extraños; en abril de 1891, se dicta una ley en la que se establece porcentajes de impuestos ya más definidos, puesto que los herederos comprendidos en el 2° grado hasta el 4° grado, inclusive, pagaban el 2 %, y el 4 % en cualquier otro caso. En esta ley se establecía en cada departamento los Representantes del Fisco, para que judicialmente hicieran efectivos el pago de los impuestos y sus honorarios eran calculados en un 4 % sobre aquel impuesto que hubiesen logrado que pagasen los contribuyentes, estableciéndose a su vez, la obligación de los Registradores de inmuebles, de no inscribir ningún instrumento sin que constare haber pagado el impuesto respectivo. En ese entonces, eran los Jueces de Primera Instancia, los encargados de seguir el procedimiento para liquidar el impuesto.

A la anterior ley siguieron otras en 1907, 1914, 1916, pero fué por medio de D. L. N° 52 de fecha 18 de mayo de 1936, que se dicta una ley en la que se pretende dar verdadera fisonomía a la ley que grava las sucesiones, asimismo se grava las donaciones entre vivos, se crean en cada departamento los Delegados Fiscales, a quienes se les asigna las atribuciones que hasta entonces correspondían a los jueces de primera instancia.

La ley de Gravamen de las Sucesiones, vigente desde 1936, aunque con numerosas reformas, como bien lo dice la Honorable Asamblea Legislativa en uno de sus considerandos de su D. L. N° 122 del año recién pasado, después de treinta y siete años de vigencia, ya resultaba inadecuada a las necesidades del contribuyente y compendiosa e ineficiente para la institución que administra el impuesto respectivo, por lo que requería una reforma estructural, así fué como el treinta de noviembre de 1974, entran en vigencia la Ley de Gravamen de las Sucesiones y la Ley de Impuesto Sobre Donaciones, derogando en su totalidad las leyes de 1936.

Realmente, las leyes vigentes desde 1936, ya resultaban inoperantes, puesto que por lo engorroso de sus trámites, éste debía espe-

rar meses y hasta años enteros para que la Delegación Fiscal de la Dirección General de Contribuciones Directas le extendiera la certificación para que pudiera inscribir en el Registro de la Propiedad Raíz, su derecho, mientras tanto, millones de colones, representados por grandes masas de bienes convertidos en un momento dado objetos del impuesto, se veían inamovilizadas, prácticamente excluidos del comercio, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Por lo anterior, y queriendo corregir las anomalías apuntadas, se dictaron las nuevas leyes objeto de este estudio, que al igual que la del Impuesto Sobre la Renta, se basan en el sistema de la auto-liquidación del impuesto, pero desafortunadamente, por mucha buena intención que el legislador haya tenido, considero que, estas nuevas leyes, contienen el mismo procedimiento engorroso, y es más, al antiguo problema le han agregado otro, cual es, la pavorosa centralización del trámite que viene a convertir a éste, ya compendioso y difícil para el Fisco, en mucho más desilusionador para el contribuyente, puesto que, a excepción de la presentación de la declaración que debe hacerse en las Delegaciones Fiscales, correspondientes, el resto del trámite debe desarrollarse en la ciudad de San Salvador, pues todo ha quedado a cargo exclusivo de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Ciertamente, las nuevas leyes, han logrado una cosa positiva: El pago inmediato del impuesto por parte del contribuyente y nada más, en lo esencial continúa, como dije, el viejo problema de tramitación lenta y desesperante y siempre la necesidad de una ley realmente flexible que sin detrimento de los intereses del Fisco, satisfaga las exigencias económicas de la sociedad de nuestro tiempo.

Mi decisión de hacer un estudio de las actuales leyes de Gravamen de las Sucesiones y su conexas Ley de Impuesto sobre Donaciones, como punto de mi tesis, obedece al deseo de señalar, dentro de la medida de mi capacidad los problemas apuntados, tratando de exponer las posibles soluciones, ofreciendo a la vez una serie de i---

deas de utilidad práctica, como por ejemplo, la manera cómo se calcula el impuesto, cómo se aplica éste en casos de fraccionamiento - de la plena propiedad, cómo se aplican las multas, recargos e intereses, cómo funciona la prescripción, el problema de la interrupción de la prescripción, la forma de calcular el impuesto de Alcabala en las donaciones Reales y Presuntas, etc., sugiriendo al final, una serie de reformas de aquellos artículos de ambas leyes que considero indispensables para agilizar de una vez por todas el trámite que culmina con la entrega al contribuyente de parte de la Dirección General de Contribuciones Directas, en la actualidad, de la ansiada certificación indispensable para poder inscribir sus derechos en el Registro correspondiente.

Espero lograr los fines que me he propuesto, sin embargo, no olvido que, uno es el camino del acierto, más del error son infinitos.

## ACERCAMIENTO AL TEMA

La disciplina que estudia la manera cómo el Estado y las demás - corporaciones de Derecho Público cubren sus necesidades financieras, e indaga la forma de conseguir una distribución más equitativa de - la riqueza, utilizando los resortes fiscales, a la par que con es-- tos mismos instrumentos se atenúan las oscilaciones cíclicas o se - promueve la ocupación plena, se llama Hacienda Pública o Finanzas - Públicas, Gabriel Franco (C) Pág. 7.

Por su parte, la disciplina que tiene por objeto el estudio sis-- temático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Es-- tado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órga-- nos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que deriva de la aplicación de esas normas, se denomina Derecho Financiero, Pugliese (Instituciones de Derecho Financiero. Méjico F. C. E., 1939, Pág.22). Luego entonces, al Derecho Finan-- ciero, le corresponde el campo material de la ciencia de la Hacie-- da, "El Derecho Financiero enseña el mecanismo jurídico más idóneo para la puesta en práctica de los dictados de la ciencia financiera; las leyes de la ciencia de la Hacienda o Finanzas Públicas, sirven de guía al legislador y pueden ser en alguna ocasión instrumento pa-- ra la interpretación de las leyes financieras". José Luis Pérez de Ayala (A) Pág.6.

Se ve pues que el Derecho Financiero, se contrae al estudio del aspecto normativo jurídico de la actividad financiera del Estado, - pero dividido en dos grandes partes: La Organización Administrativa Financiera y los Impuestos, de tal modo que, dentro del ámbito del Derecho Financiero se hallan las normas jurídicas relativas a los -- impuestos, y así se estudia en casi todas las Universidades del mun-- do, aunque algunos propugnen por su total independencia.

Ahora bien, esa parte del derecho financiero, independiente o no,

que tiene por objeto el estudio de las disciplinas científicas y -- normas jurídicas relativas a los Impuestos, comprendidos en éstos -- las tasas y contribuciones, se llama Derecho Tributario o Impositivo. Dr. Oscar Adalberto Zepeda (D) página 17. Luego, las leyes en -- estudio son especies de leyes tributarias, pues no son las únicas, -- ya que tenemos la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de Vialidad, etc. El derecho tributario gira sobre todo alrededor de los impuestos, -- por eso se hace necesario tener alguna noción clara de los mismos.

### EL IMPUESTO

Resulta difícil encontrar un concepto de carácter dogmático del impuesto como institución financiera; ya que se han dado casi tantas definiciones axiomáticas como autores se han ocupado de él, sin embargo, en todas, aún dentro de expositores diversos, están siempre presentes una serie de caracteres esenciales al mismo. Gastón Jeze, por ejemplo nos dice que el impuesto es "aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título de definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas".

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina, haciendo distinción innecesario, a mi juicio, entre el Impuesto y el tributo nos dice en el Art. 15, que impuestos son "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente", completando la idea al decirnos en su Art. 13 que "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Como puede apreciarse, tanto el primer concepto como el -- que nos da el Modelo de Código aludido, contienen notas comunes --- inherentes a los impuestos, sin embargo, es el concepto que cita -- Ernesto Flores Zavala (B) Página 34, el que me parece comprende -- el mayor número de elementos. Esta definición reza así: "Son impuestos

las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

Siguiendo a Flores Zavala, el impuesto es una prestación, en oposición al concepto de derecho como contraprestación, y significa, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto. Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del Estado.

Agrega la definición: Es una prestación en "dinero o en especie". Esto desde luego, significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios, como el servicio militar, el de jurados, etc., el impuesto debe pagarse en dinero o en especie, no en servicios. En nuestro medio, el impuesto sólo se paga en dinero, sin embargo, no es remoto que en ocasiones de crisis económica y devaluación excesiva del dinero se recurra a las prestaciones en especie.

Sigue diciendo la definición: prestación que "el Estado fija", es decir, la obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado; no se deriva de la existencia de un contrato social; tampoco se deriva de leyes naturales superiores al Estado, el pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley civil.

Continúa la definición: "que el Estado fija unilateralmente", es decir, que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación; el Estado los establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados, en virtud de su poder, de su autori-

dad.- Este poder no es arbitrario porque se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido y por otra parte, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

Sigue diciendo la definición: "y con carácter obligatorio", es decir, no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

Por último dice la definición: "a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Es decir, cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal o sea que, la obligación de pagar el impuesto no nace por el simple hecho de entrar en vigencia la ley que lo establece y contra todas las personas que viven dentro del ámbito territorial de su aplicación, no, la obligación a cargo de determinado individuo nace, a partir del instante en que éste se sitúa dentro del hecho que la ley señala capaz de dar nacimiento a la obligación fiscal. Al coincidir la situación de un individuo con la situación prevista en la ley tributaria, automáticamente se genera el crédito fiscal.

En su oportunidad, estudiaremos concretamente el "hecho generador del Impuesto".

Los impuestos, a pesar de ser una categoría histórica, se considera que están sometidos a ciertos principios fundamentales.

#### Principios Fundamentales de los Impuestos (D)

Conócese con la denominación de "Principios fundamentales de los impuestos", a los cuatro postulados filosófico-económicos, que en forma dogmática, enumeró el economista inglés Adam Smith en su obra intitulada "La Riqueza de las Naciones". De estos principios se han derivado otros, que, como los universalmente reconocidos de Adolfo Wagner, han venido a sumarse a los de Smith, sin llegar a quitar a

los de éste, el calificativo de Fundamentales, dado el sólido prestigio por ellos alcanzado y su perfecto acoplamiento en la Teoría - General de los Impuestos.

#### Principios de Adam Smith

Los principios de Adam Smith constituyen lo que Stuorn llama "Declaración de los Derechos de los Contribuyentes". Y son los siguientes: a) el principio de Justicia; b) el principio de Certidumbre; - c) el principio de Comodidad y, d) el principio de Economía.

##### a) Principio de Justicia:

"Los individuos de un Estado deben contribuir al mantenimiento - del mismo, cada uno, a ser posible, en la proporción correcta a la renta que disfruta bajo la protección del Estado. Los gastos gubernamentales son para los ciudadanos de un país, análogos a los gastos de administración respecto a los propietarios de una Empresa, quienes se hallan obligados a contribuir a ellos en proporción al interés que cada uno tiene en la Empresa".

##### b) Principio de Certidumbre:

"El impuesto, o la parte del impuesto que cada persona viene -- obligada a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. La época del -- pago, la forma del mismo, la suma a pagar, todo ésto debe ser claro y preciso, tanto para el contribuyente como para cualquiera -- otra persona".

##### c) Principio de Comodidad:

"Todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma que se considere más cómoda para el contribuyente".

##### d) Principio de Economía:

"Todo impuesto debe recaudarse de manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible por encima de lo que entra en el Tesoro; al mismo tiempo el producto de los impuestos, una - vez salido de manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro Público".

#### Principios de Adolfo Wagner

Adolfo Wagner, en su "Tratado de las Finanzas" trató o efectuó -

una modificación a los principios de Adam Smith, reuniéndolos con todo y sus modificaciones, en lo que llamó: "Postulados Fundamentales de los Impuestos" agrupándolos en cuatro clases así:

- a) Postulados de Justicia
- b) Postulados de Finanzas o Financieros
- c) Postulados Económicos
- d) Postulados Administrativos.

De los anteriores postulados sólo me detendré en el comentario del primero.

#### a) Postulados de Justicia

Wagner hace derivar estos Postulados, del principio de Igualdad ante la Ley. O sea, que los contribuyentes han de ser considerados por las leyes impositivas, en igualdad de condiciones. Comprende tres esenciales principios: 1º) el de Generalidad; 2º) el de uniformidad; y, 3º) el de Legalidad.

##### 1º) Generalidad

La generalidad consiste en que todos los individuos paguen sus impuestos, de acuerdo con su capacidad contributiva, sin excepciones o exenciones de ninguna clase. Surge este principio como una reacción a la desigualdad en que eran gravadas determinadas clases sociales, en el pasado.

Las exenciones o reducciones de pago del impuesto decretadas por la ley no constituye violación al principio de generalidad, como por ejemplo las que contemplan los artículos 12 y 13; 7 y 8 de la ley de Gravamen de las Sucesiones y de Impuesto Sobre Donaciones, respectivamente, ya que tales exenciones y reducciones tienen su justificación en los principios de equidad y justicia tributaria en que se inspiran.

##### 2º) Uniformidad.

Significa este principio, la igualdad frente al Impuesto. Todos los ciudadanos son iguales ante la ley (principio constitucional), todos los contribuyentes son iguales frente al impuesto, lo cual -

excluye por entero los privilegios de toda clase.

### 3°) Legalidad

Este principio viene a echar por tierra el absolutismo y la disconformidad en la distribución de las cargas impositivas.

El principio de legalidad puede definirse como aquél, que establece, de una manera terminante que todo impuesto, debe ineludiblemente basarse en una ley.

En nuestro derecho positivo, tal principio tiene rango constitucional y lo encontramos en el Art. 119 C. P. que literalmente dice: "Art. 119. No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias estarán exentos de impuestos sobre inmuebles".

Aunque el legislador, emplee el vocablo, contribuciones, debe entenderse éste en sentido amplio, comprendiéndose en el mismo los impuestos, tasas y demás contribuciones, pues ya antes, en el N° 4 del Art. 118 C. P., dijo el legislador Constituyente que forman parte de la Hacienda Pública los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, dando a entender que sólo cuando el derecho derive de la aplicación de una ley relativa a tales exacciones formarán parte de la Hacienda Pública tales derechos, estando tácitamente en esta disposición, también contemplado el famoso principio de legalidad.

Este principio de legalidad, su conceptualización parece simple, sin embargo, en la práctica, puede suscitar una serie de problemas en cuanto al alcance en su aplicación, esto es, si funciona dicho principio de legalidad, tanto dentro de la esfera del derecho tributario material como en el campo del derecho tributario formal.

Se entiende que son normas de derecho tributario material "aquellas que regulan, determinan, identifican y definen los elementos constitutivos de la relación obligatoria material del tributo, que consiste en la prestación pecuniaria correspondiente. Entre estas normas están naturalmente incluidas las que determinan o definen los hechos imponibles, los sujetos activos y pasivos, exenciones, -

bases imponibles, los tipos y la estructura de la deuda fiscal. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 97.

Son normas del derecho tributario formal "las normas que establecen y regulan los procedimientos a los que ha de ajustarse la administración para llegar a la definición de la existencia, y a la valoración, caso por caso, de los elementos constitutivos del impuesto. También pertenecen a este grupo las que regulan el procedimiento al que ha de ajustarse el cumplimiento de la obligación Tributaria material. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 97.

Pues bien, puede ocurrir, que la ley al crear el impuesto de Sucesiones y Donaciones, no diga, sobre qué base imponible se calculará el impuesto, por ejemplo en el caso de fraccionamiento de la propiedad.

En el caso formulado habría falta de una ley material, puesto que el legislador no dijo nada en relación a dicho elemento que servirá de base imponible para el cálculo del impuesto. Habrá aquí violación al principio de legalidad si el funcionario administrativo se inventa la base imponible sin que haya ley que la fundamente? a mi parecer, la respuesta afirmativa se impone. Un impuesto tasado en tales circunstancias, sobre todo, si el funcionario administrativo se inventa y aplica una base imponible a todas luces onerosa al contribuyente, con más razón se violaría el principio de legalidad, ya que el funcionario se estaría apoyando en un fundamento inexistente en la ley.

#### División de los Impuestos (Dr. Oscar Adalberto Zepeda (D) Pág. 73

La primera y gran clasificación de los impuestos, aceptada en todas partes es la que los divide en impuesto directos e indirectos.

Son impuestos directos aquellos cuyo sujeto pasivo es el verdadero pagador de la cuota impositiva y que generalmente gravan situaciones normales y permanentes; son más o menos estables y recaen sobre las personas, los bienes o los actos de las personas en relación con sus bienes, pudiéndose recaudar mediante al empleo de lis-

tas nominativas o padrones de contribuyentes.

Se consideran ejemplos de impuestos directos el impuesto sobre la Renta, el Impuesto de Viabilidad, el Impuesto Sucesoral, el de Donaciones, el de Pavimentación y el de Alcabala. Todos ellos existen en nuestro régimen impositivo.

Son impuestos indirectos aquellos cuyo sujeto pasivo no siempre es el verdadero pagador de la cuota impositiva, gravan regularmente situaciones eventuales o impermanentes; son inestables y no se pueden recaudar mediante el empleo de listas nominativas o padrones de contribuyentes.

Se consideran impuestos Indirectos el de papel sellado y timbres, los de importación y exportación, a los productos de consumo, sobre el uso de servicios.

La doctrina ha creado dos criterios los cuales, tanto uno como el otro pueden servirnos, para distinguir cuando un impuesto es directo o indirecto, estos son:

- a) Criterio de la Repercusión
- b) Criterio Administrativo

Por repercusión, debe entenderse el fenómeno financiero que revela el impacto del impuesto y se manifiesta en tres fases: la percusión, la traslación y la incidencia.

Percusión: se entiende por esta fase la caída directa del impuesto sobre el sujeto pasivo de la relación impositiva. Al darse en él el supuesto o hecho imponible. Contenido en abstracto en la ley tributaria.

Traslación: es la transferencia o traslado que hace el sujeto pasivo de la relación impositiva, de la carga del impuesto a un tercero, trasladándolo al precio que dicho tercero debe pagar por la cosa gravada.

Incidencia: es la caída final de la carga impositiva en el que realmente paga el impuesto, la cual se da cuando este tercero compra la cosa gravada con impuesto y que le fué cargado a su precio

por el sujeto pasivo.

Con el criterio de la Repercusión es posible saber cuándo un impuesto es directo y cuándo es indirecto, puesto que bastaría observar si se da el fenómeno de la repercusión o no. Si no se da, estamos frente a un impuesto directo. Si se da, estamos frente a un indirecto. La repercusión se da casi siempre con relación a aquellos impuestos que gravan productos de consumo, exportación e importación, etc.

El criterio administrativo consiste en atender a la concurrencia de variados factores de carácter administrativo, en la determinación de un impuesto, para decidir si se trata de un impuesto directo o un indirecto.

De acuerdo con este criterio administrativo, se dice que son impuestos directos, aquellos que gravan situaciones normales, permanentes, son más o menos estables, gravan a la persona, sus bienes o sus riquezas, y se pueden recaudar sirviéndose de listas nominativas o padrones de contribuyentes.

Son impuestos indirectos, de acuerdo con este criterio administrativo, aquellos que son percibidos con ocasión o motivo de un hecho eventual, de un cambio accidental, gravan de consiguiente situaciones anormales, impermanentes y no son estables; no pudiéndose recaudar mediante listas nominativas o padrones de contribuyentes.

Lo cierto es, que cada criterio, tanto el de la Repercusión, como el Administrativo no son perfectos, y adolecen de algunas deficiencias, sin embargo, en la actualidad, son los criterios que más aceptación han tenido en el campo tributario.

Los impuestos que gravan las sucesiones y las donaciones entre vivos, objeto de nuestro estudio, son ejemplos de impuestos directos.

Se ha cuestionado en torno a si el Estado tiene derecho a cobrar el impuesto a las sucesiones. Gran parte de los escritores clásicos no simpatizaban con este impuesto y lo consideraban un ataque a la

propiedad y contraproducente a los intereses económicos porque mina el espíritu del ahorro y la acumulación de capitales. Gabriel Franco (C) Pág. 456.

Algunos autores modernos consideran que este impuesto se cobra como la contrapartida que se paga al poder Público por la ordenación jurídica del derecho hereditario, la protección a la voluntad del causante y la declaración de herederos.

Otros autores, consideran que el impuesto a la sucesión es una coparticipación hereditaria del Estado junto a los herederos y razonaban diciendo "Con el transcurso del tiempo se han ido debilitando, poco a poco, los vínculos de la comunidad familiar y el arraigo de los patrimonios en las familias. Muchas de las necesidades que antes encontraban satisfacción cumplida en el seno de ésta se satisfacen hoy por el Estado y las demás corporaciones de derecho público. Por lo tanto, nada más razonable que aquél se considere coparticipante, reclamando una porción hereditaria a título de heredero y, tanto mayor a medida que se relaja y atenúa el lazo de parentesco. La familia comprende hoy a los padres y a los ascendientes y descendientes. Las relaciones con grados colaterales más próximos son en extremo débiles y, a partir del tercero o cuarto, se esfuman en reflejos sociales casi imperceptibles. Por lo que es explicable que el Estado reclame una parte cada vez mayor, a tenor de la lejanía en el grado de parentesco". Gabriel Franco (C) Pág. 456.

A mi parecer, el impuesto a las sucesiones, no es más que otra especie de impuesto, y éste, dijimos que, su creación por parte del Estado esté justificada por la necesidad que tiene éste de proporcionarse el dinero que le es indispensable para el cumplimiento de sus complejas atribuciones dentro de las que se hallan la prestación de los servicios públicos, siendo estas mismas, las razones que deben justificar la existencia del impuesto sucesoral.

## ESTUDIO DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES

Diversas acepciones del término Sucesión

El término sucesión tiene diversos significados.

En un sentido amplio, lato sensu, suceder a una persona es ocupar su lugar y recoger sus derechos a cualquier título. Se puede decir que el comprador sucede al vendedor, que el donatario es sucesor del donante.

En este amplio significado la expresión sucesión es aplicable a todos los modos derivativos de adquirir.

Pero, en un sentido más limitado, estricto sensu, la expresión a voca la idea de muerte y tiene un triple significado:

- a) Designa, la transmisión de todo o parte del patrimonio de una persona fallecida a una o más personas vivas, señaladas por el difunto o la ley.
- b) Sirve para designar, también, el patrimonio mismo que se transmite, el objeto de la transmisión.
- c) En fin, la expresión designa frecuentemente el conjunto de los sucesores. (Sucesiones "Manuel Somarriba Undurraga")

La Ley de Gravamen de las Sucesiones, objeto de nuestro estudio, ha tomado la palabra "sucesión" en el primer sentido, esto es, entendiéndola como el patrimonio de una persona o de bienes determinados, que se transmiten a favor de personas también determinadas.

Por otra parte el impuesto sobre las sucesiones puede considerarse bajo dos aspectos: " a) Desde el punto de vista del heredero; b) Desde el punto de vista del causante. En el primer caso, se trata de un impuesto sobre la transmisión de bienes por causa de muerte. En el segundo, de un impuesto complementario sobre el patrimonio, que suple la función de éste o que corrige las deficiencias de los directos. Gabriel Franco (C) Pág. 460. Nuestro legislador, ha tomado dicho impuesto desde el punto de vista del heredero pues en su Art. 1 dice: "Se grava la transmisión de bienes por causa de heren-

cia, legado, donación por causa de muerte, o en virtud de fideicomiso por causa de muerte" De donde surge la afirmación que el impuesto a la sucesión, en nuestro medio es personal y no real pues atiende a la calidad de la persona como su edad, parentesco, domicilio, nacionalidad, para establecer la cuota líquida que debe pagarse en concepto de impuesto.

## TITULO I

### CAPITULO I

#### Hecho Generador del Impuesto

Todo impuesto con justificación jurídica implica tres elementos fundamentales:

1º) Una realidad económica anterior al impuesto con categoría jurídica o simplemente económica.

2º) La definición por una ley de ciertos supuestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley atribuye determinados efectos jurídicos (Obligación de pagar el impuesto), convirtiéndolos así en una clase de hecho jurídicos (hecho imponible)

3º) La realización de ese hecho jurídico, el hecho imponible, que origina la obligación tributaria, José Luis Pérez de Ayala (A) Pág.45

En otras palabras la Ley tributaria al establecer la obligación lo hace condicionando su nacimiento a la realización de determinado hecho. El impuesto se crea para ser aplicado en el supuesto de que ese hecho se realice. Esta característica no es, privativa de la norma tributaria, sino típica de las normas jurídicas llamadas por CARNELUTI abstractas, que constituyen el prototipo de las normas jurídicas.

En efecto, y como se ha dicho certeramente, la estructura lógica de la proposición normativa es la de un juicio disyuntivo: dado un hecho, debe ser una determinada prestación. Dada la no prestación, debe ser la consecuencia jurídica ( Sanción )

Puesto que las normas que crean los impuestos participan de la estructura lógica de las normas abstractas, quiere decirse que:

a) Tipifican y contienen, primeramente, un supuesto de hecho.

b) En segundo lugar contienen y establecen una disposición atribuyendo a la realización del supuesto por el sujeto pasivo el nacimiento de la obligación tributaria, entre otros efectos jurídicos.

La norma así estructurada crea, como ya se dijo, en abstracto, un tipo de hecho jurídico que en el caso de las normas tributarias se conoce entre otros nombres con los de "hecho imponible", "presupuesto de hecho", "hecho generador del Impuesto", etc., siendo esta última denominación la que emplea la ley objeto de nuestro estudio. Art. 1 G. S. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 65.

Luego entonces, hablar del "hecho generador del Impuesto" es hablar de ese supuesto creado por el legislador de modo abstracto el cual, una vez realizado tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación tributaria que vincula por una parte al Estado en calidad de acreedor del Impuesto, y por otra, a una o más personas determinadas que por colocarse dentro del hecho generador, resultan deudoras del crédito fiscal.

El legislador, en el inciso primero del Art. 1 de la Ley en estudio, crea en abstracto los hechos jurídicos, los cuales una vez acaecidos generarán la obligación del pago del impuesto sucesoral, cuando nos dice:

Art. 1.- Se grava la transmisión de bienes por causa de herencia, legado, donación por causa de muerte, o en virtud de fideicomiso por causa de muerte.

Como puede apreciarse, este inciso convierte en hechos generadores de la obligación tributaria la transmisión de bienes por causa de:

Herencia  
Legado  
Donación por causa de muerte, y,  
Fideicomiso por causa de muerte.

La transmisión de un bien por causa de herencia se da por ministerio de Ley en el momento que es aceptada legalmente por los herederos. Art. 669 C.

La transmisión de un bien por causa de legado se da, cuando por medio de una escritura pública el tradente expresa entregarlo y el legatario recibirlo. Art. 670 C.

Se transmite un bien por medio de donación por causa de muerte, cuando al fallecer el donante, el donatario acepta ante el Juez competente, la propiedad de las cosas donadas en vida por el causante.

Si la donación se hace con las formalidades de las irrevocables, pero reservándose el donante en el instrumento la facultad de revocarla, será necesario para que subsista, confirmarla en un acto testamentario. Art. 1114 C.

Si la donación es de todos los bienes o de una cuota de ellos, es una institución de herederos. Art. 1119 C.

La transmisión del bien fideicomitido se da con la aceptación -- del fiduciario, ante el Juez competente, en los términos que señala el Art. 1234 numeral II, y 1247 inciso primero del Código Mercantil.

Cuando estudiemos la Ley de Impuesto Sobre Donaciones abordaremos el problema de la justificación del gravamen a los fideicomisos.

El inciso segundo del Art. 1 reza así:

"En las donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición, se pagará el impuesto cuando haya fallecido el donante, incluyéndolos como legados en el activo sucesoral."

Este inciso nos dice que, el hecho que genera la obligación tributaria en el caso de donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición, no se da en el momento que se verifica el acto por el cual se dona un bien a una persona, sino que dicha obligación nace hasta que haya fallecido el donante, y además agrego yo, hasta que el donatario haya aceptado la donación ante el juez competente, por lo tanto, el hecho generador, en el caso de las donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición tiene tres fasetas: 1º) La

manifestación que en vida hace el donante transfiriendo un bien a -- determinada persona. 2º) Fallecimiento de esta persona donante. 3º) Aceptación ante Juez competente de parte del donatario.

De lo anterior, concluyo que en el caso de las donaciones por -- causa de muerte no seguidas de la tradición, el hecho generador no es simple, sino complejo, pues lo constituyen tres hechos jurídicos que se realizan sucesivamente a través del tiempo y así se procede administrativamente.

## CAPITULO II

### Sujetos del Impuesto

El elemento subjetivo del hecho imponible consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto. O como ha dicho -- JARACH, en la "vinculación de un sujeto al hecho imponible".

Esa relación o vinculación de un sujeto con el hecho imponible -- puede venir definida por la ley, bien como una simple relación de -- hecho, o bien como una relación jurídica. Pero, desde el momento en que la ley la tipifica, se convierte en una categoría jurídicotribu -- taria que podemos designar como titularidad del hecho imponible.

La titularidad del hecho imponible puede definirse diciendo:

a) Que es la atribución que la ley hace o la vinculación que la ley establece entre el hecho imponible y un sujeto.

b) Que es, por tanto, el elemento subjetivo del hecho imponible.

Como puede verse, este elemento de la titularidad del hecho impo -- nible es muy importante, porque nos permite definir nada menos que al contribuyente como categoría de sujeto pasivo de la obligación -- tributaria.

En términos generales, el titular del hecho imponible no es el -- único sujeto que normalmente interviene en el hecho imponible; a ve -- ces intervienen más personas que no son titulares del hecho imponi -- ble, pero que están relacionadas con él. Aunque en buena técnica -- jurídica el titular del hecho imponible debía ser el único sujeto -- pasivo de la obligación tributaria, frecuentemente el legislador, --

por razones de tipo técnico, suele constituir en sujetos pasivos a otras personas relacionadas con el hecho imponible, que no son titulares tal y como lo hemos definido. Es así como surge al lado del contribuyente, la figura del sustituto del contribuyente que aparece en otras categorías de impuesto. José Luis Pérez de Ayala (A) --- Pág. 152.

Luego, definir los sujetos pasivos del impuesto es señalar la persona titular del hecho imponible y aunque la ley hable simplemente de sujeto del impuesto, la verdad es que sólo se refiere al sujeto pasivo de la relación tributaria ya que al realizarse el hecho imponible o hecho generador del crédito fiscal aparecen dos sujetos vinculados en cada extremo de la relación tributaria. Como acreedor aparece el Estado, y frente a él la persona deudora del crédito fiscal, la persona vinculada con el hecho imponible que la doctrina llama sujeto pasivo del crédito fiscal, o sujeto del impuesto como vagamente lo llama nuestro legislador.

Es por medio del Art. 2 que la ley nos define los sujetos pasivos del impuesto:

Art.2.- Están obligados a pagar este impuesto los herederos, legatarios y el fiduciario por cuenta del fideicomisario, ya sean nacionales o extranjeros domiciliados o no domiciliados en el país.

De este artículo, fácilmente se desprende que son sujetos pasivos del impuesto sucesoral los:

Herederos al momento de aceptar la herencia,  
Legatarios por el hecho de aceptar en una escritura pública la transmisión del legado y,  
El Fiduciario al momento de aceptar ante el Juez competente el fideicomiso que se le transmite por el hecho de fallecer el fideicomitente.

Los artículos 3, 4 y 5, nos dan la pauta para establecer el grado de parentesco que debe tomarse en cuenta para calcular el impuesto a aquél que acepta por derecho de transmisión, representación o en calidad de cesionario de un derecho hereditario, respectivamente.

Art. 3.- Cuando se trate de sucesiones en las que se acepte una herencia o legado por derecho de transmisión el adquirente pagará por los bienes que recibe en virtud de ese derecho, el porcentaje correspondiente al parentesco que lo unía con la persona cuya herencia o legado acepte por derecho del transmitente.

Se acepta por derecho de transmisión, Art. 958 C., cuando yo, por ejemplo, acepto la herencia de mi padre, pero a la vez acepto la herencia de mi abuelo, que se le había deferido a mi padre, pero que murió sin aceptarla ni repudiarla. En este derecho de transmisión entran en juego tres personajes. En el ejemplo propuesto, mi abuelo el causante; mi padre el transmitente o transmisor y yo, el adquirente o transmitido. Pues en este caso, dice la ley, yo adquirente, pagaré conforme el porcentaje que corresponda al parentesco que haya entre mi persona con la del que acepto la herencia por medio de mi padre el transmitente. O sea, el parentesco entre yo y mi abuelo.

Art. 4.- Cuando se trate de sucesiones en las que se ejercite el derecho de representación, el heredero pagará el impuesto conforme el porcentaje correspondiente a su parentesco con la persona cuya herencia acepta.

Se acepta por derecho de representación cuando yo, por ejemplo, entro a aceptar la herencia que correspondía a mi padre o madre en virtud de que éstos no quieren o no pueden suceder. Art. 984 C. En esta figura entran también en juego tres sujetos: El causante; mi padre o madre que no quiere o no puede suceder llamados representados y yo, que entro a ocupar su lugar denominado representante. Pues bien, en este caso dice la ley, yo heredero representante, pagaré el impuesto con base al porcentaje que corresponda al parentesco que haya entre mi persona y la del causante cuya herencia acepto. Si el causante es mi abuelo, tío, etc., el porcentaje será de acuerdo a dichos parentescos.

Art. 5.- Sobre los bienes que se adquirieran por efecto de cesión de derechos hereditarios, se pagará el porcentaje correspondiente al parentesco que existió entre el cedente y la persona cuya herencia acepta.

Hay cesión del derecho hereditario, Art. 1699 C., cuando yo, por ejemplo, heredero de mi esposa, le cedo a título oneroso o gratuito mi derecho hereditario en abstracto a mi padrino que no es pariente con mi esposa fallecida. En este caso, y en cualquier otro, dice la ley, se pagará el impuesto con base al parentesco que haya entre yo el cedente y la causante, por lo tanto, aunque mi padrino no sea -- pariente con mi esposa cuya herencia acepta, pagará con base al porcentaje del número I del Art. 10 y no de otra manera.

### CAPITULO III

#### Objeto del Impuesto

Fleiner dice: El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo (Derecho Administrativo, Pág. 338)

Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar el pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, la elaboración de determinados productos, etc. Ernesto Flores Zavala (B) Pág. 99.

De tal manera que para estos autores el objeto del impuesto no es más que aquella situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa a que está ligado el impuesto. El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble. Ernesto Flores Zavala, (B) Pág. 99, siendo en este último sentido que lo ha tomado el legislador cuando nos habla del "objeto del impuesto", como veremos más adelante.

En toda obligación existen dos elementos:

- a) El elemento personal, representados en el presente caso por el Estado y el contribuyente.
- b) El elemento real, que lo constituye --

la prestación, que en materia tributaria no es más que el impuesto -- mismo. Luego, cuando la Ley habla del "Objeto del Impuesto" no se -- está refiriendo propiamente al objeto de la obligación tributaria -- o elemento real, pues como queda dicho, éste no es más que el impuesto, ni al hecho generador sino más bien, por objeto del impuesto --- entiende ese conjunto de bienes cuyo monto servirá de base para me-- dir o liquidar el valor económico que tendrá la prestación tributa-- ria (el impuesto), de esto se ocupa el Art. 6, cuando nos dice:

Art. 6.- El impuesto recaerá sobre la masa total líquida de las asignaciones a favor de herederos y legatarios comprendidos en un mismo número de los -- que señala el artículo 10, y lo pagará cada uno de ellos en proporción a su cuota o legado.-- En el fideicomiso se pagará sobre el valor total -- líquido de los bienes fideicomitidos, considerándose los números del citado artículo y el parentesco entre el fideicomitente y el fideicomisario.

Ya vimos que en una sucesión, son sujetos pasivos del impuesto, -- los herederos, legatarios y fiduciarios, pero ocurre que, como vere-- mos más adelante, cada uno pagará el impuesto de acuerdo al parentesco que lo une con el causante, de aquí la posibilidad de que unos -- y otros paguen con base a porcentajes distintos. Cuando todos los o-- bligados a pagar estén dentro de un mismo número o categoría de pa-- rientes de los señalados en el Art. 10, habrá "Objeto del Impuesto -- Unico"; por el contrario, cuando los asignatarios caigan en dicho -- Art. 10 dentro de números o categorías distintos, habrá para cada -- categoría o número un objeto del Impuesto, existiendo en este caso -- "Objeto del Impuesto Múltiple", luego, la manera como debe recaer o calcularse el impuesto en cada caso, la dice el Artículo 6 citado.

Masa total líquida es ese valor que está representado por el con-- junto de bienes de la sucesión, que resulta después de deducirle o -- restarle al activo el valor del pasivo y sobre el cual se calculará el impuesto.

Este Art. 6 habla de masa total líquida en vez de hablar de objeto del impuesto, para que estuviese de acuerdo con su acápite, sin --

embargo, debemos tener en cuenta, que ambos conceptos expresan una misma cosa, para los efectos de la presente ley en estudio, se identifican, tal como lo veremos en los siguientes ejemplos:

Ejemplos de objeto del impuesto único.

1°) El causante dice, dejo como único y universal heredero a mi hijo Pedro, y el valor de los bienes sucesorales, una vez deducido el pasivo, asciende a ₡ 50.000.00. Esta cantidad será el objeto del -- impuesto o masa total líquida sobre la que recaerá el impuesto.

2°) El causante dice, dejo todos mis bienes repartidos así:

- |   |   |                  |
|---|---|------------------|
| a) Para mi esposa la casa aquélla que vale              | ₡ | 20.000.00        |
| b) A mi madre la finca ésta que vale                    | ₡ | 30.000.00        |
| c) Para mi hijo tal el automóvil tal que va<br>le ..... | ₡ | 15.000.00        |
| d) A mi abuelo tal la otra casa que vale                | ₡ | 10.000.00        |
| T o t a l   | ₡ | <u>75.000.00</u> |

Si consultamos detenidamente el Art. 10, comprobaremos que todas las personas favorecidas por el causante en este ejemplo, están comprendidas en el número I de dicho artículo, por ello, sus asignaciones todas se juntan y se forma una sola cantidad y vemos que en el presente caso asciende a ₡ 75.000.00. Esta cantidad representa, como en el ejemplo anterior, el objeto del impuesto o masa total líquida sobre la cual recaerá el impuesto.

3°) El causante no expresa en vida su voluntad, pero, en la sucesión intestada sólo suceden sus hijos y su esposa, como estas personas caen todas dentro de un sólo número de los comprendidos en el Art. 10, también aquí habrá un sólo objeto del impuesto o -- masa total líquida.

Ejemplo de objeto de Impuesto múltiple

El causante dice, dejo todos mis bienes repartidos así: A mi esposa le dejo la finca tal que vale ₡15.000.00; a mi hijo le dejo la casa que vale ₡10.000.00; a mi suegro legítimo le dejo el automóvil que vale ₡10.000.00; a mi hermano le dejo las diez cabezas de gana-

do que valen ₡20.000.00, y a mi amiga tal le dejo el terrenito a---  
 quéel que vale ₡10.000.00.

Como el Art. 6 dice que el impuesto recaerá sobre la masa total  
 líquida de las asignaciones a favor de herederos y legatarios com---  
 prendidos en un mismo número de los que señalo el Art. 10, a todos  
 los asignatarios señalados en este ejemplo tenemos que agruparlos --  
 según el número dentro del cual caigan conforme a los parentescos --  
 que señala dicho artículo 10, así:

- 1) Su esposa y su hijo conforme el Art. 10, ambos caen  
 dentro del número I y el monto de sus asignaciones  
 es de ₡15.000.00 más ₡10.000.00, respectivamente y  
 suman ..... ₡ 25.000.00
- 2) Su suegro y su hermano conforme el Art. 10, caen --  
 dentro del número II y el monto de sus asignacio---  
 nes es de ₡10.000.00 más ₡20.000.00, respectivamente  
 te y suman ..... ₡ 30.000.00
- 3) Su amiga cae en el número V del Art. 10 y su asig-  
 nación suma ..... ₡ 10.000.00  
 T o t a l .... ₡ 65.000.00

En el ejemplo propuesto, tenemos tres grupos de asignatarios, el  
 monto total de asignaciones correspondiente a cada grupo, forma lo  
 que el legislador llama objeto del impuesto o masa total líquida, --  
 que es lo mismo, y vemos que en el presente ejemplo, al primer gru-  
 po le resulta una masa total líquida de ₡25.000.00, al segundo, una  
 masa total líquida de ₡30.000.00, y al tercero, una masa total lí---  
 quida de ₡10.000.00. La suma de todas las masas totales líquidas --  
 que asciende a ₡65.000.00, se le denomina activo sucesoral, pero --  
 nunca masa total líquida en el sentido que le da el legislador en --  
 este Art. 6 en estudio.

A cada masa total líquida o grupo, le corresponderá pagar un im-  
 puesto de acuerdo al porcentaje que le corresponda según el número  
 dentro del cual estén comprendidos. Por ejemplo, al primer grupo le  
 resulta una masa total líquida de ₡25.000.00, conforme la tabla, es

tos veinticinco mil colones, generan un impuesto de ₡443.00, por estar las personas de este primer grupo comprendidos en la primera escala o número del Art. 10, pero estos ₡443.00, dice el Art. 6, los pagarán cada uno de ellos en proporción a su cuota o legado, entonces, la esposa del causante por su cuota de ₡15.000.00, de los ₡443.00, sólo pagará ₡265.80, luego el hijo del causante, por su cuota de ₡10.000.00, pagará el resto que asciende a ₡117.20. Para poder calcular estos impuestos debe saberse manejar la tarifa del Art. 9 y - el Art. 10, los que estudiaremos detenidamente en su oportunidad.

La parte última de este Art. 6, nos dice que "En el Fideicomiso se pagará sobre el valor total líquido de los bienes fideicomitidos, considerándose los números del citado artículo y el parentesco entre el fideicomitente y el fideicomisario".

En otras palabras, este artículo nos dice que el impuesto en el - fideicomiso se calculará sobre el valor que tenga la masa de bienes transmitida en propiedad a favor del fiduciario que como veremos más adelante sólo puede ser una institución bancaria o de crédito autorizadas para tal efecto. El fideicomiso, es una figura jurídica en - la que intervienen comúnmente, tres sujetos: El fideicomitente, que es el que trasmite una masa de bienes a favor del fiduciario, con la condición o carga de que éste, proporcione un beneficio en favor de un tercero que se llama fideicomisario. Este tipo de contrato poco se da en la práctica por ello no me detendré más en comentarios.

Art. 7.- Se presume legalmente que son bienes del causante y que por tanto deben incluirse en el activo, los siguientes:

- 1º) Los bienes inmuebles situados en el país e inscritos en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas a favor del causante;
- 2º) Los bienes inmuebles situados en el país, cuya posesión tuvo el causante hasta el momento de su muerte;
- 3º) Los bienes muebles cuya posesión y libre disposición tuvo el causante hasta el momento de su muerte;
- 4º) Las participaciones que el causante tuvo en cualquier clase de sociedad y que por el hecho de la muerte deben pasar a otra persona a cualquier título.

La posesión mencionada en los números segundo y tercero, debe entenderse en el sentido que la define el artículo 745 C.

Considero que aunque este artículo 7, no lo dijera, todos los -- bienes transmisibles valuables en dinero, que en vida fueron del -- causante, pasan a formar parte del haber sucesoral y por consiguiente a convertirse en objeto del impuesto, pero el legislador ha querido enumerar expresamente por medio de una presunción legal, aquellos bienes que debe entenderse propiedad del causante.

El número 1° no contiene dudas puesto que todos sabemos la existencia de las oficinas de Registro de la Propiedad Raíz, en donde -- cada dueño inscribe su derecho, siendo fácil en un momento dado, establecer con certeza qué bienes pertenecen o no al causante.

El número 2°, sí presenta algunas dificultades, puesto que, se -- carece de un medio eficaz para establecer en un momento dado de --- quién era la posesión, si del causante o del actual poseedor, ya que la posesión es un hecho concreto, y en caso de duda, sólo sería posible comprobar la posesión del causante mediante el juicio correspondiente, sin embargo, el Fisco, tiene algunos medios de controlar estos bienes, por ejemplo, revisando la declaración de Renta y Vialidad Serie "A" del causante para ver si en dicha declaración estaban declarados los bienes que poseía, o investigando en la Alcaldía, si en el libro de toma razón de documentos privados existe registrado -- el derecho del causante, etc., a pesar de ello, estos bienes se prestan mucho a no ser incluidos en el inventario sucesoral evadiendo así el impuesto.

El número 3°, también presenta la misma dificultad, ya que los -- muebles por su propia naturaleza son de fácil ocultación, habiendo -- casos en que ni los parientes más próximos al causante conocen de su existencia, de donde se prestan para evadir el pago del impuesto a-- tribuyéndose otro la posesión, mientras no se comprueba lo contrario, con perjuicio notorio para el Fisco.

El número 4° se refiere a aquellos títulos valores como acciones, cuotas sociales, bonos de toda clase que se encuentren a nombre del causante, que más adelante veremos cuáles son los requisitos que ne-

cesitarán llenar los herederos para poder retirar dichos valores a su favor.

El inciso último del Art. 7 nos habla de la posesión la cual debe entenderse en el sentido que lo define el Art. 745 C. En realidad modernamente se entiende que la posesión es un hecho protegido por el derecho, sin embargo, nuestro código civil nos da una definición de corte clásico cuando en su Art. 745 dice: "La posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de ser señor o dueño, sea que el dueño o el que se da por tal tenga la cosa por sí mismo, por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él" "El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifica serlo".

La posesión, desde luego se manifiesta por medio de hecho concretos ejecutados con ánimo de dueño, como usufructuar el bien, cultivarlo, alquilarlo, cortar leña, enajenarlo, etc., pudiendo ejecutarlos personalmente o por medio de otra persona a su nombre, siendo estos hechos los que habría que comprobar en caso de duda.

Art.8.- El pasivo de la sucesión comprenderá:

- a. Las deudas a cargo del causante que al momento de abrirse la sucesión estén comprobadas de conformidad con los artículos 588, 589, 590 y 591 Pr. y aquéllas cuya existencia, en aquel momento se estableciere mediante estados contables comprobados por un auditor debidamente autorizado. La Dirección General de Contribuciones Directas tendrá el derecho de practicar la inspección en la contabilidad correspondiente. Para este efecto los comerciantes acreedores están obligados a mostrar sus registros contables en su propia oficina. Las deudas hipotecarias podrán comprobarse con la certificación de las inscripciones en el respectivo Registro.
- b. Los impuestos y contribuciones fiscales y municipales cuyo pago haya dejado pendiente el causante.
- c. Los gastos de la última enfermedad del causante y los de sus funerales, no excediendo los primeros de cuatro mil colones y los segundos de dos mil colones, con tal que se comprueben legalmente.
- d. Las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las demás anexas a la apertura de la sucesión, previa comprobación. En estos casos, los honorarios del abogado, peritos, etc., no podrán exceder de los estipulados en el arancel judicial.

De las deudas comprendidas en la letra a. de este artículo, se exceptúan:

- 1°. Las constituidas por el causante a favor de alguna - de las personas señaladas en los números del I al IV del artículo 10 de esta ley, o de sus herederos testamentarios o legatarios;
- 2°. Las deudas prescritas en el momento del fallecimiento del causante, aunque tal prescripción no haya sido declarada judicialmente;
- 3°. Las deudas cuya exigibilidad depende de la muerte -- del causante;
- 4°. Las deudas reconocidas únicamente por testamento del causante.

#### Literal (a)

Al leer detenidamente este literal, vemos que admite como pasivo las deudas del causante, pero no cualquier deuda, sino que para que sea tenida por tal, debe llenar las siguientes características:

1) que la deuda esté comprobada de conformidad con los Art. 588, 589, 590 y 591 Pr. En otras palabras, la deuda debe estar contenida en un documento que por sí mismo haga fé de la existencia de la deuda, documento que en materia procesal civil se llaman instrumentos con fuerza ejecutiva.

Lo anterior indica que una deuda, cualquiera que sea su monto, si no está documentada en alguno de los instrumentos que señalan los - citados artículos, no se entenderá comprendida en el pasivo y se incluirá en el activo sucesoral. La fecha de la deuda, desde luego, - tiene que ser anterior a la fecha de la muerte del causante, esta - fecha aparece clara en la certificación de la partida de defunción correspondiente, mientras no se compruebe lo contrario.

2) Que la deuda su existencia haya sido establecida mediante estados contables comprobada por un auditor debidamente autorizado. - O sea que para que una deuda de este tipo sea considerada en el pasivo sucesoral debe aparecer que fué comprobada por un auditor debidamente autorizado. La labor del auditor será establecer que al - momento de la muerte del causante realmente existían ya en su contabilidad el pasivo alegado.

3) Si la deuda además de estar documentada en un instrumento con fuerza ejecutiva está garantizada con una hipoteca, su existencia -

puede comprobarse, dice la última parte del literal (a) en estudio, con la certificación de las inscripciones en el Registro respectivo.

A este respecto, deseo advertir, que en la práctica, no basta para comprobar la existencia de la deuda hipotecaria con dicha certificación, sino que además, se hace necesario que se compruebe el saldo que dicha deuda arrojaba en el momento de la muerte del causante.

En la práctica, el saldo se comprueba con la constancia firmada y sellada que extiende la institución acreedora. Cuando la persona acreedora es una persona natural, si se trata de un pasivo o deuda de poca monta, puede admitirse que la firma de la constancia del saldo a favor de la persona natural acreedora no la presenten autenticada, en cambio, cuando se trate de un pasivo de valor considerable, sí debe exigirse que la constancia del saldo su firma venga autenticada.

#### Literal (b)

Este literal no presenta dificultades ya que es claro que todas aquellas deudas fiscales o municipales que se comprueben legalmente su existencia y que el causante no haya cancelado antes de morir, deben incluirse dentro del pasivo.

Por otra parte, el crédito fiscal, bien puede ser en concepto de impuesto o en concepto de contribuciones. Doctrinariamente hay diferencia entre los impuestos y las contribuciones, éstas son esas cuotas en dinero que aporta la ciudadanía al Tesoro Público, ya en forma voluntaria o impuestas por el Estado, para una obra de interés colectivo, que en parte le reporta o no, un beneficio particular, en cambio, impuesto son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Ejemplo de impuesto, el de Renta y Vialidad, de Sucesiones, Donaciones, Alcabala, etc. Ejemplo de contribuciones voluntarias, las donaciones que personas altruis-

tas dan al Estado o Municipio, para el desarrollo de una obra de interés general. Ejemplo de contribuciones impuestas, las cuotas de -dinero que me impusiera pagar el Estado o Municipio por ser yo propietario de un inmueble situado próximo al lugar en donde se construirá, se construye o se construyó un puente, una carretera o cualquier otra obra de interés colectivo. Es lógico que todos los que -seamos propietarios de inmuebles en dicho lugar nos beneficiaremos directamente por la plusvalía que nuestras propiedades sufrirán por efecto de la obra nueva.

Como puede notarse, una de las diferencias entre el impuesto y -las contribuciones es que éstas pueden ser voluntarias, en cambio, el impuesto siempre es obligatorio; las contribuciones pueden reportar a los que las pagan algún beneficio directo, en cambio, los que pagan un impuesto reciben el beneficio de modo indirecto por medio de los servicios públicos, por ejemplo, por medio de la defensa nacional, fomento de la cultura, etc.

Veamos que el legislador, en este literal (b) no menciona ni incluye dentro del pasivo lo que el causante debía en concepto de multas, recargos e intereses, pues éstas ni son impuesto ni contribuciones, sin embargo, considero de justicia incluirlos en el pasivo-sucesoral, ya que al igual que los impuestos y las contribuciones, su pago significa disminución y sacrificio del activo sucesoral. Al final sugiero la reforma pertinente.

#### Literal (c)

Aquí sólo creo se presenta la duda de saber cómo debe entenderse legalmente comprobado dicho gasto. En la práctica basta con que los interesados presenten a la Delegación Fiscal las constancias debidamente firmadas y selladas, o sólo firmadas al menos, por la persona o empresa que prestó los servicios respectivos, con tal que el monto, no exceda de cuatro mil colones, los relativos a gastos de la -última enfermedad, y a dos mil colones, en lo que se refiere a los gastos funerales. Cuando estas constancias se presenten en papel co

mún, considero que debe presentarse el papel sellado de reposición, -- que para el caso, tendrá que ser de ₱ 0.30.

#### Literal (d)

El derecho que este literal concede muy poco se ejercita en la --- práctica, pero nada obsta para que en un momento dado se incluyan en el pasivo dichos gastos, siempre que no excedan de los límites fija-- dos por el Arancel Judicial.

De las deudas comprendidas en el literal (a) del Art. 8 se exceptúan:

#### Número 1°

Esta excepción se justifica, ya que la ley presume que, tratándose de deudas a favor de dichas personas, en el mayor de los casos, tras la emotividad del parentesco se oculta el sentimiento de liberalidad. Sin esta excepción el causante antes de morir y sabiendo que pudiesen incluirse dichas deudas en el pasivo, las crearía ficticiamente, evadiendo con facilidad el impuesto, que es lo que la ley está tratando de impedir. Esta excepción siempre se aplicará a pesar de que se compruebe la existencia real de la deuda.

#### Número 2°

Este numeral se refiere a las deudas prescritas en el momento del fallecimiento del causante aunque tal prescripción no haya sido de-- clarada judicialmente.

Esta excepción obedece a que estas obligaciones en tal circunstancia se han convertido en naturales, y no dan acción al acreedor para exigir judicialmente su pago. Si la deuda da acción ejecutiva prescri<sup>be</sup> a los diez años, Art. 2254 C., si sólo da acción ordinaria prescri<sup>be</sup> a los veinte años, Art. 2254 C.

#### Número 3°

Este numeral nos habla de aquellas deudas cuya exigibilidad dependa de la muerte del causante, y ésto es así porque también aquí el le<sup>gis</sup>lador presume que si alguien acepta ser deudor de otra persona en tales circunstancias es porque lo une con ésta grande confianza que-- casi siempre conlleva el ánimo de liberalidad.

#### Número 4°

Este numeral excluye aquellas deudas reconocidas únicamente por --

testamento del causante, y ésto es lógico ya que el testamento no es ningún instrumento de los comprendidos en los artículos 588, 589, 590 y 591 Pr., como lo exige el literal (a) del Art. 8 en estudio, por tal motivo, tales deudas están excluidas del pasivo.

## TITULO II CAPITULO I

### Tarifa

Tarifa Tributaria es aquel conjunto de elementos establecidos por la ley que nos determina las bases, unidades y cuotas imponibles.

Entre las tarifas tributarias más generalizadas están la proporcional y la progresiva.

Tarifa proporcional es aquella cuya cuota imponible se mantiene -- constante en la tarifa no obstante el aumento o disminución de la base imponible. Ejemplo: En el impuesto de alcabala la cuota imponible siempre será el 1% sobre el valor de los inmuebles que se transfieran, -- aunque tengan éstos por valor o base imponible ₡5.000.00; 18.000.00,- etc.

Tarifa progresiva es aquella cuya cuota imponible aumenta o disminuye según fluctúe la base imponible como ocurre en la tarifa para el cálculo del impuesto a las sucesiones que contiene el Art. 9 y que estudiaremos más adelante.

La tarifa progresiva del Art. 9, como todas, tienen fundamentos de carácter técnico y político. El fundamento técnico se vincula con las llamadas "Teorías del Sacrificio" que a su vez se basan en la teoría de utilidad marginal del valor. Se supone en términos marginales, que el valor decreciente de la última unidad de dinero que recibe un heredero en su asignación de ₡45.000.00 es inferior en términos de sacrificio al de la última unidad de dinero de aquél heredero que sólo recibe de asignación ₡8.000.00, por ello se le aplica cuota mayor al -- primero pues la última unidad que recibe tiene menor valor económico relativo.

La teoría de la utilidad Marginal como fundamento científico de la progresividad no es suficiente para justificarla, peca de subjetiva y fácilmente choca con el principio de justicia tributaria, pues es di-

fácil saber con acierto psicológicamente qué utilidad o valor atribuye cada persona a la última unidad del bien que recibe; pero de todos modos, desde el punto de vista político, las colectividades encuentran -- justo que el que tenga más pague sustancialmente más que el que tiene menos, porque evidentemente es uno de los medios con que se puede contribuir a que el impuesto sea instrumento de redistribución de la riqueza, finalidad desde luego, eminentemente política.

Art.9. El pago del impuesto se hará conforme a la tarifa siguiente:

MASA TOTAL LIQUIDA  
A FAVOR DE ASIGNATARIOS  
COMPRENDIDOS EN EL MISMO NUMERO  
DESDE ₡ 6.000.00



Sobre el exceso, hasta ₡	8.000.00	1.60	2.60	6.60	9.60	12.60
" " " " "	10.000.00	1.80	2.80	6.80	9.80	12.80
" " " " "	15.000.00	2.00	3.00	7.00	10.00	13.00
" " " " "	20.000.00	2.50	3.50	7.50	10.50	13.50
" " " " "	25.000.00	3.00	4.00	8.00	11.00	14.00
" " " " "	30.000.00	3.50	4.50	8.50	11.50	14.50
" " " " "	35.000.00	4.00	5.00	9.00	12.00	15.00
" " " " "	40.000.00	4.50	5.50	9.50	12.50	15.50
" " " " "	45.000.00	5.00	6.00	10.00	13.00	16.00
" " " " "	50.000.00	5.50	6.50	11.00	14.00	17.00
" " " " "	60.000.00	6.00	7.00	12.00	15.00	18.00
" " " " "	70.000.00	6.50	7.50	13.00	16.00	19.00
" " " " "	80.000.00	7.00	8.00	14.00	17.00	20.00
" " " " "	90.000.00	7.50	8.50	15.00	18.00	21.00
" " " " "	100.000.00	8.00	9.00	16.00	19.00	22.00
" " " " "	200.000.00	9.00	10.50	19.00	22.00	25.00
" " " " "	300.000.00	10.00	12.00	22.00	25.00	28.00
" " " " "	400.000.00	11.00	13.50	25.00	28.00	31.00
" " " " "	600.000.00	12.00	15.50	28.00	31.00	34.00
" " " " "	800.000.00	13.50	17.50	32.00	34.00	37.00
" " " " "	1.000.000.00	16.00	20.00	35.00	38.00	40.00
En más de un millón		20.00	23.00	38.00	41.00	50.00

Estudio de la tarifa del Art.9.

La tarifa que contiene este artículo es de suma importancia conocerla, pues ella servirá de base al contribuyente para que se autoliquide su impuesto. Con lo visto al estudiar el Art. 6, nos es fácil comprender qué quiere decir el legislador cuando en este Art. 9 nos habla de "MASA TOTAL LIQUIDA A FAVOR DE ASIGNATARIOS COMPRENDIDOS EN EL MISMO NUMERO DESDE ₡6.000.00 Sobre el exceso hasta ₡8.000.00.00, -- etc".

Sólo me resta explicar la parte que dice "DESDE ₡6.000.00 Sobre el exceso hasta ₡3.000.00, sobre el exceso hasta ₡10.000.00, etc."

Lo anterior quiere decir que los primeros ₡ 6.000.00 están exen--

tos del pago del impuesto, así: por ejemplo si yo recibo como herencia una casa cuyo valor no excede de ₡6.000.00, se dice que yo estoy obligado a declarar más no a pagar impuesto. La razón? Por no llegar a mi asignación a cantidad o monto imponible. Desde el instante que mi asignación exceda de ₡ 6.000.00, ya pagaría impuesto sobre la diferencia, por ello, la parte en comento habla desde ₡ 6.000.00, indicándonos que antes de dicha cantidad, como por ejemplo ₡ 5.000.00, - incluso ₡ 6.000.00, no generan impuesto.

Dice este Art. 9 "Sobre el exceso hasta ₡8.000.00, y repite, sobre el exceso hasta ₡ 10.000.00, así sucesivamente".

Obsérvese que el art. 9 contiene seis columnas verticales, cuyas cantidades de izquierda a derecha, la primera indica masas totales líquidas; las restantes señalan el tanto por ciento (%) que corresponde a cada masa total líquida, según el número que corresponda. Véase que hay cinco columnas señaladas con números romanos así: I, - II - III - IV - y V, y cada una señala un tanto por ciento que es directamente proporcional al monto de la masa total líquida y el número o columna que corresponda. Por ejemplo, en el número I, a una masa total líquida de ₡10.000.00 le corresponde un porcentaje de 1.80% Véase la tarifa. Si en vez de ₡10.000.00 es de ₡25.000.00, vemos que su porcentaje aumenta a 3.00 %, así sucesivamente. Asimismo, si en vez de caer en el número I, la asignación está comprendida en el número III, a ₡10.000.00 le corresponde un porcentaje de 6.80 % y a ₡25.000.00, 8.00 %. Cómo sabremos cuándo la asignación cae en determinado número? Esto lo veremos ampliamente al estudiar el Art. 10, - que es el que se encarga de decirnos qué parientes herederos están comprendidos en cada número. Veamos algunos ejemplos.

Siempre tener presente que, previo a la liquidación o cálculo del impuesto, debe tenerse ya conocido dos cosas:

- a) Debe saberse el valor exacto de la masa total líquida sobre la que se calculará el impuesto.
- b) Debe saberse el número en el que está o están comprendidos los asignatarios según el parentesco que los une con el causante.

Primer ejemplo

El causante deja un terreno a su esposa que vale ₡ 5.900.00. Esta asignación está comprendida en el número I del Art. 10, pero como no excede de ₡ 6.000.00, está exenta de pago del impuesto por no llegar a monto imponible.

Segundo Ejemplo

El causante deja una casa urbana que vale ₡ 6.200.00 a favor de su esposa. Siempre esta asignación está comprendida en el número I del Art. 10. Cuánto excede ₡ 6.200.00 a ₡ 6.000.00? R/ En ₡200.00, luego sobre este exceso se aplica el porcentaje de 1.60 %, y lo que resulte será el impuesto que toca pagar a una masa total líquida de ₡ 6.200.00.

Tercer ejemplo

El causante deja una finca de café que vale ₡ 15.000.00. Esta -- cantidad será la masa total líquida y su impuesto se calculará de -- la siguiente manera, siempre en el número I del Art. 10.

Vemos que el Art. 9 nos habla de que "desde ₡ 6.000.00, sobre el exceso hasta ₡ 8.000.00. etc., y como a cada exceso le asigna un -- porcentaje ( % ) distinto, tenemos que ir paso a paso, encontrando -- cada exceso y aplicarlo su porcentaje, hasta llegar al último. Pase -- mos al cálculo del impuesto:

De ₡ 6.000.00 hasta ₡ 8.000.00, resulta un exceso de ₡ 2.000.00. En el número I a estos ₡ 2.000.00 le corresponde un porcentaje de -- 1.60 %, y el impuesto se calcula así:

$$\begin{array}{l} \text{Si a } 100 \text{ le toca pagar } 1.60 \\ \text{a } 2.000.00 \text{ le tocará pagar } x \frac{1.60 \times 2.000}{100} = \text{₡}32.00 \end{array}$$

Lo anterior indica, que a los primeros ₡ 8.000.00 le corresponde pagar un impuesto de ₡ 32.00.

Continuemos:

De ₡ 8.000.00 a ₡ 10.000.00 hay otro exceso de ₡ 2.000.00 y su porcentaje es de 1.80 %, tocándole a estos ₡ 2.000.00 un impuesto de --

₡ 36.00, compruébese con la correspondiente operación.

Luego de ₡ 10.000.00 a ₡ 15.000.00 hay un exceso de ₡ 5.000.00, y su porcentaje siempre en el número I es de 2.00 % y su impuesto se calculará así:

$$\frac{2.00 \% \times 5.000}{100} = a \text{ ₡ } 100.00$$
 lo que resulta pagando en calidad de impuesto a dicho exceso.

Nótese bien, que lo que hemos hecho no ha sido más que el de encontrar el impuesto que corresponde a cada exceso, luego estos impuestos parciales deben sumarse así: ₡ 32.00 + ₡ 36.00 + ₡ 100.00 igual a ₡ 168.00, que es el impuesto que corresponde pagar en el número I a una sucesión cuya masa total líquida es de ₡ 15.000.00.

Vemos que en este ejemplo la masa total líquida de ₡15.000.00 coincidía exactamente con una cantidad de la tarifa del Art. 9, véase la primera columna, mas no siempre ocurre así, por ejemplo, una masa total líquida de ₡ 18.000.00, no la encontramos en la columna de las masas totales líquidas de la tarifa, sin embargo, en este caso, se procede igual que en el caso de los ₡ 15.000.00, del ejemplo, luego, sobre el exceso de dicha cantidad hasta ₡ 18.000.00 se aplica el porcentaje de la cantidad redonde inmediata superior de la tarifa que para el caso es ₡ 20.000.00, con un porcentaje de 2.50 en el número I. Como el exceso que resulta entre ambas cantidades esto es entre ₡ 15.000.00 y ₡ 18.000.00 es ₡ 3.000.00, sobre éste se calcula el impuesto así:

$$\frac{2.50 \times 3.000}{100} = a \text{ ₡ } 75.00$$
 que equivale al impuesto que tiene que pagar el exceso de ₡3.000.00, y como ya sabemos cuánto pagan los ₡ 15.000.00, sólo sumamos estos ₡ 75.00 a ₡ 168.00 y obtenemos un total de ₡ 243.00, que es en definitiva el impuesto que en el número I corresponde pagar a una asignación cuyo valor sea de ₡18.000.00.-

Con lo anterior basta, pasemos luego al estudio del Art. 10.

Estudio del Artículo 10.

Art.10.El N° I corresponde a ascendientes, descendientes legítimos, padres naturales, padres adoptivos, hijos naturales, hijos adoptivos, madre ilegítima, hijos ilegítimos en la sucesión de la madre, abuelos ilegítimos, nietos ilegítimos y cónyuge sobreviviente.

II corresponde a colaterales del segundo grado de consanguinidad y los afines legítimos en primer grado;

III corresponde a colaterales del tercer grado de consanguinidad y los afines legítimos en segundo grado;

IV corresponde a colaterales del cuarto grado de consanguinidad;

V corresponde a parientes remotos y particulares.

El impuesto se calculará sobre la masa total líquida que corresponde a todos los asignatarios y fiduciarios en su caso, de cada número, haciéndose la deducción previa de seis mil colones 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 inferior, 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.

Este Art. 10 presenta reunidos en cinco grupos a herederos de distinto parentesco con el causante y que conforme el Art. 9, le toca a cada grupo diferente cuota de impuesto a pagar. Porqué se grava menos a unos y más a otros? El legislador castiga menos a aquellos herederos que con su trabajo contribuyeron a la creación de los bienes herenciales y se presume que son los parientes más cercanos del causante los que lo ayudaron a la formación de los mismos, asignando mayor porcentaje a aquellos que poco o nada intervinieron a la formación de la masa herencial, según se haya ido en ellos desvaneciendo el -- grado de parentesco con el causante.

Repito, todos los cinco grupos que enumera el Art. 10 en el Art.9 tienen cada uno asignado su propia cuota impositiva. En el N° I del Art. 10 encontramos agrupados los parientes del causante así:

Grupo N° I del Art. 10.	{	Ascendientes, descendientes legítimos Padre natural, padre adoptivo, hijos naturales, hijos adoptivos, madre ilegítima, hijos ilegítimos en la sucesión de la madre. Abuelos ilegítimos Nietos ilegítimos Cónyuge sobreviviente.
-------------------------	---	--

Los parentescos de este grupo se explican por sí solos, por ello, no considero necesario entrar en detalles, por ejemplo, ascendien-

tes del causante serían sus padres, sus abuelos, bisabuelos hasta -- el infinito; descendientes del causante serían sus hijos, nietos, -- etc. El parentesco en segundo grado ya sea ascendiente o descendiente puede ser legítimo o ilegítimo, únicamente me detendré un poco -- en lo relativo a los hijos naturales, en donde se presenta una si-- tuación muy interesante.

Se entiende por hijo natural, aquél que su padre lo ha reconoci-- do por medio de algunas de las formas establecidas en el Art. 280 C. como por ejemplo, manifestando ser su padre en escritura pública; -- por acto testamentario; por manifestar al Alcalde o Jefe del Regis-- tro Civil, ser el padre del recién nacido firmando en tal carácter y llenando las demás formalidades, etc., pues bien, la situación es la siguiente: Yo, hijo natural de Pedro, acepto la asignación testa-- mentaria que me hace María, quien es madre legítima de Pedro, mi pa-- dre natural. En qué escala o número de los establecidos en el Art. 10, estoy comprendido ?

Si se me considera nieto ilegítimo de María la causante, se me a-- plicaría el porcentaje del N° I del Art. 10 y si mi asignación as-- cendiera por ejemplo a \$ 35.000.00 pagaría \$ 818.00 en concepto de impuesto. En cambio, si se considera que con María no me une paren-- tesco alguno, se me aplicaría el N° V, del mismo Art. 10, por consi-- derárseme un extraño frente a María la causante y me tocaría pagar un impuesto de \$ 4.000.00.

Como puede notarse, de la clasificación que se haga del hijo na-- tural, resultará el porcentaje que en concepto de impuesto debe pa-- gar, sin embargo, al respecto no existe por el momento, criterio -- uniforme, incluso, la Honorable Sala de Amparo, se ha pronunciado -- algunas veces en diversos sentidos.

Los que sostienen que yo, en el ejemplo propuesto, soy nieto ile-- gítimo de María, y que por consiguiente debe aplicarseme el N° I -- del Art. 10, aducen las siguientes razones:

Ni el Código Civil de mil ochocientos sesenta, ni ninguna de sus ediciones posteriores, contentivas de sus reformas iniciadas en el

Decreto Legislativo de mil ochocientos ochenta, contienen declaración expresa de que los hijos naturales solamente tienen esa calidad respecto del padre que los reconoce como tales; consiguientemente no existe fundamento legal para hacer la declaración de que la familia natural sólo alcanza hasta el padre.

La familia natural es una Institución real dentro del régimen legal de la República; encuentra su fundamento en el parentesco y gr̄nza de los grados de éste, reconocidos para la familia que tienen como base el matrimonio civil.

La disposición del art. 285 C, no pasa de ser una simple declaración, carente de trascendencia jurídica, por cuanto nadie puede exigir ni recibir otros derechos que los mismos que la ley señala (Ver Revista Judicial 1955, Pág. 76)

#### Tesis Contraria

Estos sostienen que el Art. 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones se ha basado en las relaciones de familia para establecer la tarifa conforme a la cual los herederos y legatarios deberán pagar el impuesto respectivo.

El hijo natural jurídicamente no está comprendido en la familia de su padre que lo ha reconocido, ya que a excepción de los derechos que a éste puede reclamar, está privado de todos los demás provenientes de los vínculos familiares, de conformidad con lo estatuido en los Arts. 40, 285, 986 Inc. 2 ° y 988 N° 2, todos del Código Civil, por lo tanto, calificar a un hijo natural como particular con relación a la madre de su padre y colocarlo en el N° V del Art. 10 de la Ley del Gravamen de las Sucesiones, y no en el N° I de dicho Art. 10, como nieto ilegítimo de la causante, es interpretar incongruente y armónicamente nuestra legislación civil. (Ver Revista Judicial 1960 Pág. 292) ?

Yo estimo que no existe fundamento legal ni moral para considerar al hijo natural un extraño frente a la familia de su padre que lo ha reconocido, y considerarlo así, es estar en contra del espíri

tu de leyes constitucionales y secundarias que protegen y fomentan la cohesión de los miembros del grupo familiar al cual es incorporado el hijo por su padre que en el mayor de los casos voluntariamente reconoce.

Si es cierto que existen leyes en nuestro ordenamiento jurídico de rancia estirpe que, aunque no lo expresan sí sugieren la idea - que el hijo natural es un extraño frente a la familia de su padre natural, también es cierto que dichas normas nacieron en épocas románticas del clasismo social que ya no encajan en la sociedad de - nuestro tiempo, por ello, soy de opinión, que el hijo natural debe entenderse comprendido en el N° I del Art. 10, para el caso del ejemplo propuesto, como nieto ilegítimo, por exclusión, puesto que - no es legítimo conforme la Ley.

Grupo N° II del Artículo 10. { Colaterales del segundo grado de consanguinidad y Afines legítimos en primer grado.

El hermano del causante es el único que está en segundo grado de consanguinidad en línea colateral.

Yo, estoy en primer grado de afinidad legítima con las siguientes personas:

- a) Con el padre o madre legítimos de mi esposa,
- b) Con el hijo legítimo de mi cónyuge, que no es hijo mío. O sea que cuando me caso mi esposa ya había procreado con otro -- hombre un hijo legítimo en primer matrimonio. Comúnmente a - estos hijos se les llama hijastros o entenados.

N° III del Artículo 10. { Colaterales del tercer grado de consanguinidad; y Afines legítimos en segundo grado.

Yo, estoy en el tercer grado de consanguinidad en línea colateral con las siguientes personas:

- a) Con mi sobrino,
- b) Con mi tío.

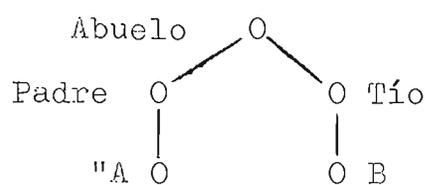
Yo, estoy en segundo grado de afinidad legítima con el hermano - legítimo de mi esposa y viceversa. Comúnmente a éstos se les conoce con el nombre de cuñados.

No olvidar que en todo caso que la ley exija parentesco legítimo, se entiende que si el parentesco es ilegítimo se aplicaría el N° V, así, si mi cuñado no es hermano legítimo de mi esposa, se aplicará la quinta escala o grupo del Art. 10.

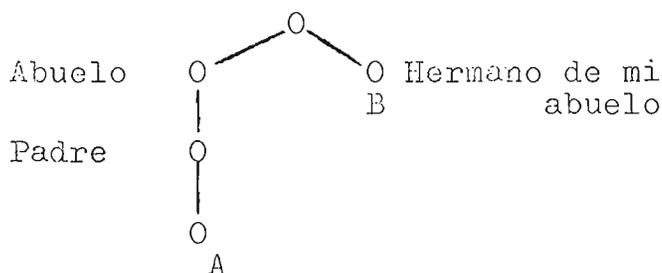
Grupo IV del Art. 10. } Corresponde a colaterales del cuarto grado de consanguinidad.

De este grupo sólo encuentro dos casos de parientes en cuarto -- grado de consanguinidad en línea colateral.

#### Los Primos hermanos



#### El Hermano de mi abuelo



Grupo V del Artículo 10. } Corresponde a parientes remotos y particulares.

El parentesco en casos de sucesión testamentaria deberá comprobarse de conformidad con las reglas del derecho común.

#### Inciso último del Art. 10.

Propiamente, es este inciso último del Art. 10 el que nos enseña definitivamente el manejo completo de la tarifa que contiene el Art. 9. Su redacción es un tanto oscura, sin embargo, para facilitar su entendimiento lo dividiremos en partes así:

Este inciso habla de:

- a) Masa total líquida que corresponde a todos los asignatarios y fiduciarios en su caso, de cada número.
- b) Haciéndose la deducción previa de seis mil colones que establece la tarifa.
- c) Los porcentajes ascenderán en la forma progresiva que indica la misma.
- d) Debe aplicarse cada uno de ellos sobre la diferencia que exista entre la cantidad que le corresponda y la inmediata inferior, hasta donde alcance la masa.

e) 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.

Con relación al literal (a) que se refiere a la masa total líquida, recuérdese que ya estudiamos ampliamente este concepto, al tratar el Art. 6, por lo que recomiendo se tome en cuenta lo estudiado en dicha ocasión.

El literal (b) nos dice que para calcular el impuesto deberá previamente hacerse la deducción de ₡ 6.000.00, que establece la tarifa. También, esto ya lo vimos y dejamos claro al estudiar el Art. 9, por lo que no repetiré lo dicho, sobre todo véase el segundo y tercer ejemplo ahí dado.

En el literal (c) nos dice que los porcentajes ascenderán en la forma progresiva que indica la misma. La misma equivale decir la misma tarifa y como puede verse en la misma, en cada número aumentan según aumente el valor de la masa. Así en el ejemplo propuesto los --- primeros ₡ 8.000.00 tienen en el N° I 1.60 %, pero ya ₡ 10.000.00 aumenta a 1.80 %, así sucesivamente. Véase la tarifa, siendo esto lo que quiere decir la ley cuando dice que los porcentajes ascenderán en la forma progresiva que indica la misma.

El literal (d) nos dice que "debe aplicarse cada uno de ellos", que dicho de otra manera significa que debe aplicarse cada uno de los porcentajes que corresponde a cada número. Este porcentaje se aplicará sobre la diferencia que exista entre la cantidad que le corresponda y la inmediata inferior hasta donde alcance la masa.

La cantidad que le corresponda y la inmediata inferior, quiere decir que la cantidad inferior, conforme la tarifa del Art. 9 siempre será ₡ 6.000.00, luego la cantidad que le corresponda serán los primeros ₡ 8.000.00, a esta cantidad le corresponde horizontalmente -- visto, una serie de porcentajes según el número que se aplique, y éstos se aplicarán a la diferencia que exista entre los ₡ 8.000.00 y la cantidad inmediata inferior, que como dije, serán los primeros ₡ 6.000.00. La diferencia existente en este caso, es de ₡ 2.000.00,

y en el N° I del Art. 10 le corresponde un porcentaje de 1.60 %. Luego de ₡ 8.000.00 a ₡ 10.000.00 que es la cantidad que corresponde, se efectúa la misma operación, convirtiéndose en este caso, los --- ₡ 8.000.00 en la inmediata inferior con relación a los ₡10.000.00, así sucesivamente hasta donde alcance la masa. Este literal (d) se refiere a aquellos casos de masas totales líquidas cuyos montos ---- coinciden exactamente con las masas totales líquidas señaladas en -- la tarifa del Art. 9, por ejemplo ₡10.000.00; ₡15.000.00; ₡45.000.00 etc. Por ejemplo, supongamos que tenemos que aplicar el impuesto sobre ₡ 10.000.00, cuyo parentesco cae en el N° I, procederemos así: ₡ 6.000.00 están exentos. En los primeros ₡8.000.00 hay dos mil a -- los que se les aplica de porcentaje 1.60 % que equivale a ₡32.00. -- Véase la tarifa. Como la disposición en comento dice que se aplicará "hasta donde alcance la masa", y como la masa alcanza hasta ₡ 10.000.00, continuemos aplicando los porcentajes respectivos. Como ₡32.00 resulta hasta ₡8.000.00, de esta cantidad hasta ₡ 10.000.00 hay otros ₡2.000.00 de diferencia, luego a esta cantidad le aplicaremos el porcentaje de 1.80 % que corresponde a ₡ 10.000.00 que resulta -- de impuesto ₡36.00. Luego sumamos ₡32.00 + ₡36.00 y tenemos ₡68.00 que será el impuesto que pagarán los ₡10.000.00 en la primera escala del Art. 10.

El literal (e) nos habla de que cuando ésta se hallare comprendida entre dos de dichas cantidades queriéndonos decir que cuando el valor de una masa total líquida no coincida con las cantidades de -- la tarifa, por ejemplo, si la masa total líquida en vez de llegar a ₡ 10.000.00 llega a ₡9.000.00, vemos que esta cantidad está compren -- dida entre dos de dichas cantidades, o sea entre ₡8.000.00 y ₡10.000.00. En este caso dice la Ley, "el impuesto correspondiente a la ma -- yor", cuál es la mayor? ₡10.000.00. Aquí la Ley impropiamente habla del impuesto correspondiente a la mayor cantidad, cuando en realidad debió decir, "el porcentaje correspondiente a la mayor" que es lo -- correcto.

Pues bien, este porcentaje o impuesto correspondiente a la mayor se aplicará sobre la diferencia existente entre la masa y la menor. Cuál es el porcentaje correspondiente a la mayor o sea a ₡10.000.00? R/ Es 1.80 %. Este porcentaje se aplicará sobre la diferencia existente entre la masa y la menor. Cuál es la masa? ₡9.000.00. Cuál es la menor? ₡3.000.00. Cuál es la diferencia? ₡1.000.00. Cuál es el impuesto resultante? Para calcularlo procedo así:

$$\begin{array}{l} \text{Si } 100 \text{ pagan } 1.80 \% \\ \text{₡1.000.00 pagará } x \end{array} = \frac{1.80 \times 1.000}{100} = a \text{ ₡ } 18.00$$

Luego, como de ₡6.000.00 a ₡8.000.00 los ₡2.000.00 de diferencia pagan ₡32.00, más ₡18.00, que corresponde a los ₡1.000.00, que hay de diferencia entre ₡8.000.00 y ₡9.000.00, el impuesto total que corresponde pagar a una masa total líquida que llegue a ₡9.000.00 en la escala o N° I será de ₡50.00.

Con lo anterior considero que se puede ya manejar perfectamente la tarifa del Art. 9 sin embargo, para que el lector compruebe si ha captado la idea propongo los siguientes ejercicios, todos con base al N° I.

- 1) Calcular el impuesto que corresponde pagar a una masa total líquida que ascienda a ₡20.000.00. Respuesta ₡293.00
- 2) Calcular el impuesto que corresponde pagar a una masa total líquida que ascienda a ₡34.000.00. Respuesta. ₡778.00.-

Con estos problemas basta y doy las respuestas para que se pueda saber de inmediato si se está en lo cierto.

### Extranjeros

Art. 11. Cuando los herederos o 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.

Este artículo crea para el extranjero no domiciliado en la República una tarifa especial, y se aplica sobre toda la masa total líquida ya que no establece cantidad exenta del pago del impuesto, -- así por ejemplo, si yo tengo nacionalidad argentina y mi domicilio también en dicho lugar, si vengo a El Salvador a aceptar la herencia que dejó mi padre fallecido en este país, si la asignación que me corresponde asciende a ₡8.000.00, el impuesto se calcularía así:

$$\begin{array}{rcl} \text{Si } 100 \text{ pagan} & 25\% & \\ 8.000.00 \text{ pagarán} & \times & = \frac{25 \times 8.000}{100} = \text{a } ₡ 2.000.00 \end{array}$$

El impuesto que a este argentino le tocaría pagar ascendería a -- ₡2.000.00.

Una persona comprobará su nacionalidad salvadoreña con la respectiva certificación de la partida de nacimiento o con el correspondiente acuerdo que la concede.

El inciso último del Art. 11 en estudio parece claro, pero la -- verdad es que en la práctica se suscitaron algunos problemas por ejemplo:

Bajo la vigencia de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, recientemente derogada, el dieciséis de febrero de mil novecientos sesenta, se dictó un Decreto Legislativo por medio del cual se incorporó a -- nuestro derecho positivo interno un Tratado de Asociación Económica, celebrado por los gobiernos de El Salvador, Honduras y Guatemala, el seis de febrero del mismo año, y en su artículo II, decía:

Art. II. Los nacionales de cada uno de los Estados Signatarios gozarán del derecho de entrar y salir libremente del territorio de las otras partes contratantes, sin más limitaciones que las establecidas para los nacionales de éstas.

Asimismo, los nacionales de cualquiera de las Partes gozarán de tratamiento nacional en el territorio de las otras, de conformidad con la legislación interna de cada Estado, en materia civil, comercial, tributaria y laboral.

Hubo problemas en la interpretación de este tratado ya que en algunas ocasiones la Dirección General de Contribuciones Directas, con

sideró que este Tratado, sólo tenía aplicación para casos de impuestos a la importación y exportación y no para el caso específico del impuesto sucesoral, por lo que, al hondureño y guatemalteco, a pesar del tratado, le aplicaban la tarifa del Art. 11, como extranjero no domiciliado, sin embargo, la Honorable Sala de Amparos, ha sostenido que dicho Tratado es amplio y claro y no debe interpretarse de modo restrictivo y en los casos de ciudadanos hondureños y guatemaltecos debe tratárseles como nacionales aplicándoseles la tarifa del Art. 9.

Habiendo ya un criterio sólido en la correcta interpretación del Tratado en mención, queda sólo por resolver si dicho Tratado ha sido derogado por la actual ley de Gravamen de las Sucesiones, vigente a partir del treinta de noviembre de mil novecientos setenta y cuatro.

La respuesta depende de la interpretación que le demos al susodicho tratado, en el sentido de si se opone o no a la vigente ley en estudio, ya que ésta en su Art. 56 deroga cualquier disposición que se oponga a ella.

Veamos: La ley en vigencia ordena que a los extranjeros no domiciliados en la República se les aplique la tarifa del Art. 11. El Tratado ordena que a los extranjeros no domiciliados en la República que sean nacionales de Guatemala y Honduras, no se les aplicará la tarifa del Art. 11, sino que del Art. 9.

Como puede apreciarse, el Art. 11 inciso primero sienta la regla general, luego el Tratado, no lo contrataría totalmente, pero sí, se opone en parte, ya que, tratándose de extranjeros guatemaltecos y hondureños, no domiciliados en la República se les aplicará la tarifa del Art. 9 y no la del Art. 11.

Por lo anterior, concluyo, que dicho Tratado, por oponerse en parte a la vigente Ley de Gravamen de las Sucesiones, de acuerdo a artículo 56, se encuentra derogado y ya no tiene aplicación.

CAPITULO II

## Exenciones

El legislador, reconociendo la importancia de la función social a que están destinadas desempeñar algunas asignaciones, y queriendo fomentar el nacimiento de las mismas, crea incentivos fiscales reduciendoles la cuota impositiva, algunas veces, como lo vemos en el Art. 13, o eximiéndolas totalmente de todo pago de impuesto como ocurre en el Art. 12 que estudiaremos a continuación y que literalmente dice:

Art. 12. Están exentos del pago del impuesto:

- 1° El bien de Familia que establece la ley;
- 2° Las indemnizaciones y reparaciones del daño por la muerte del causante que reciban los herederos o legatarios;
- 3° El importe de seguros sobre la vida del causante;
- 4° Los fondos de defunciones que entreguen las sociedades mutualistas y las de capitalización del ahorro hasta la cantidad de seis mil colones;
- 5° Las asignaciones a favor del Estado, municipios, establecimientos públicos de beneficencia salvadoreños y en general, los que se costeen con fondos del Estado;
- 6° Las asignaciones a favor de instituciones religiosas, siempre que se destinen inmediata y directamente al servicio de culto religioso en El Salvador;
- 7° Los fideicomisos por causa de muerte, siempre que los bienes fideicomitidos se apliquen inmediatamente o en el futuro a fines de asistencia social o cultural o para instituciones de beneficencia pública existentes o por crearse en El Salvador;
- 8° Las Cédulas del Banco Hipotecario de El Salvador, sus intereses y premios;
- 9° Los títulos valores y los bienes que por ley especial estén exentos de este impuesto o de toda clase de gravámenes;
- 10° Los depósitos de dinero a favor del causante en los bancos e instituciones de crédito del país;
- 11° Los que por ley gocen de esta exención.

El Número 1° se refiere a aquél bien que el causante era dueño a título de Bien de Familia. En este caso el valor del bien sometido a dicho régimen está exento por ley del pago del impuesto, pero es necesario que la exención en cada caso concreto sea declarada por la Dirección General, de conformidad con el Art. 37 Inc. último.

El número 2° trata de aquellos ingresos que la sucesión reciba de parte de terceros en concepto de indemnizaciones o reparaciones por

el daño causado a los herederos. Estos casos, en la práctica, poco se dan, pero la sucesión, por ser la interesada, deberá valerse de cualquier medio de prueba atendible, para comprobar la naturaleza de la indemnización y poder exigir en un momento dado la exención correspondiente.

El N° 3, se refiere a aquellos casos en que el causante tenía un seguro de vida, supongamos de \$25.000.00, cantidad que se vuelve exigible a favor de la sucesión por la muerte del causante. Tal como está redactado este numeral se entiende que la exención opera - en favor tanto de herederos parientes del causante como particulares.

Aquí el seguro debe proteger la vida del causante, otro como seguro de vejez, de invalidez, o la propiedad, como contra incendios, etc., no están exentos del pago del impuesto y deben aparecer dichos ingresos en el activo de la sucesión.

Aquí surge la pregunta: Es necesario que la cantidad asegurada ya haya sido efectivamente pagada, o basta con que exista de parte de la sucesión la posibilidad de hacerla efectiva en contra de la Compañía aseguradora? Basta que la sucesión compruebe al Fisco la existencia de la cantidad asegurada a favor de la sucesión, para - que opere la exención, desde luego debe presentársele al Fisco el contrato de seguro respectivo y cualquier otro documento que refuerce su derecho.

El N° 4 se refiere a aquellas cantidades de dinero que se comprometen pagar a la sucesión algunas sociedades mutualistas, como so--ciedades de préstamo y ahorro, como bancos, etc., para financiar los gastos de defunción de sus clientes o ahorrantes, generalmente estos servicios los prestan estas entidades porque para ellos representan atractivos para el público del que se valen en su actividad competitiva frente a otras entidades similares. En todo caso, lo exento es ta limitado hasta la cantidad de \$ 6.000.00.

Aquí, como en el caso anterior, la sucesión, deberá presentar toda la prueba pertinente para que pueda gozar de dicha exención, la cual siempre tendrá que ser declarada por la Dirección General de - Contribuciones Directas debiendo especificar en la resolución todos

los detalles que indiquen e identifiquen claramente el objeto sobre el que recayó la exención, y la entidad deudora no puede entregar - cantidad de dinero alguna a la sucesión sin que haya una resolución en los términos que indica el Art. 37.

El número 5° trata de aquellas asignaciones cuyos titulares es - el Estado, el municipio, un establecimiento público de beneficencia salvadoreño o que dicho establecimiento se costee por el Estado. Una institución es costeada por el Estado, cuando el dinero indispensable para el cumplimiento de sus fines lo recibe totalmente del Estado, o sea una ayuda total y no un pequeño subsidio o socorro.

Número 6° Este numeral se refiere a aquellas asignaciones en favor de instituciones religiosas sin distinguir secta religiosa alguna.

La exención puede interesar tanto a los demás herederos, como a la institución religiosa que recibe la asignación, y para que opere la exención deben probarse los siguientes extremos:

- a) Que la asignación se haga en favor de una Institución religiosa.
- b) Que la asignación se destine inmediata y directamente al servicio del culto religioso en El Salvador.

Será en todo caso la Dirección General de Contribuciones Directas la que exigirá al interesado la prueba pertinente, previa a la declaratoria de exención correspondiente.

N° 7. Este numeral se refiere a los fideicomisos pero en éste exige que los bienes fideicomitidos se apliquen inmediatamente o en lo futuro a los fines que él indica, sin embargo, en la práctica, - plantearía el problema de saber cuándo está comprobado que los bienes fideicomitidos se han aplicado inmediatamente o en el futuro a los fines que la ley exige la frase "o en lo futuro" es muy vago, - más bien debiera decir la ley tanto en el caso de las instituciones religiosas como en los fideicomisos, siempre que se destinen inmediatamente o dentro del tiempo que Contribuciones Directas designe a -- tal o cual actividad, así no habría esa vaguedad, y previo a la de--

claratoria de exención por parte de Contribuciones Directas debería -- determinarse en su caso, dentro de qué tiempo ~~se compromete la insti-~~ tución religiosa o fideicomiso a aplicar la asignación a los fines -- que la ley indica. *SE R/ta EN TERCEROS EL ESTADO, EN ESTOS q/ ESTs. sucesos de su competencia*

No. 8. Esta exención, está comprendida en el N° 11, de este Art.12, ya que éste es sumamente amplio, sin embargo, la ley ha querido hacer énfasis en la exención de las cédulas hipotecarias tanto en sus intereses como premios sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. 37 de --- esta misma ley.

No. 9. Ocurre que la ley quiere el fomento de algunas actividades que involucran beneficios de carácter general, por ello estimula a -- las instituciones que las desarrollan eximiéndolas del pago del im--- puesto relativo a sus bienes, exención que se extiende, desde luego , en favor de los tenedores de los títulos valores que aquellas emitan.

No.10. En cuanto a los depósitos en bancos o instituciones de crédito del país, no distingue la ley en qué calidad deben estar los depósitos, por lo tanto, basta que una de dichas instituciones sea la - depositaria al momento de la muerte del causante para que opere la exención. Si el depósito no es de dinero sino que por ejemplo, títulos valores no exentos por ley especial u objetos de valor económico apre ciable en dinero, será gravado con impuesto.

Asimismo, fíjese bien que la exención está creada en favor de los herederos que directamente reciban dinero que estaba depositado en u na institución de crédito a favor del causante, en cambio, si los herederos reciben de una sociedad, además de otras cantidades de dinero, por ejemplo \$50.000.00, en calidad de participación social que le co rrespondía al socio causante relativo a los depósitos que a su nombre tenía la sociedad en una institución de crédito del país, estos \$50.000.00, serán gravados con impuesto ya que el dueño o titular del de pósito, en este caso es la sociedad y no el causante como lo exige la ley.

No.11. Aquí se establece una regla general que bien no podría estar, ya que, cuando la ley declare exenta del pago del impuesto qual quier acto o bien, lo dirá expresamente y su exención tendrá ----

por base la ley que la creó y no este N° 12.

En la práctica algunos creen que, estas exenciones del Art. 12 operan de pleno derecho, o sea, que no es necesario, seguir ningún trámite para considerarlas exentas, por ejemplo, el causante al morir tenía depositados en el banco mil colones, algunos creen que -- basta llegar al banco con la declaratoria de heredero y decirle de palabra o por escrito que de conformidad con el Art. 12 N° 10, dicho depósito está exento y que se lo entregue por ser representante de la sucesión como lo comprueba con la declaratoria de heredero, -- lamentablemente, en ninguno de los casos contemplados en el Art. 12, se procede así, sino que debe obtenerse primeramente constancia auténtica extendida por Contribuciones Directas en la que se declare que dicha asignación o valor está comprendida en las exenciones que expresa el Art. 12, así lo ordena el inciso primero del Art. 37.

### CAPITULO III

#### Reducciones

Art. 13.- Los menores de edad, la cónyuge y los incapacitados permanentemente para el trabajo, que reciban como herencia o legado una cantidad que no pase de veinticinco mil colones y no tengan bienes cuyo valor exceda de la cantidad expresada, tendrán derecho a la reducción del cincuenta -- por ciento del impuesto.

Este artículo tiene casi exactamente la misma redacción que tenía en la ley anterior recientemente derogada, disposición que a mi juicio es letra muerta porque en la práctica casi es imposible comprobar plenamente que no se tienen bienes cuyo valor exceda de la cantidad indicada, ya que para ello se haría necesario presentar constancia de todos los Registros de la Propiedad Raíz de la República, en la que aparezca que no se tienen inmuebles inscritos. Con esto -- no se habría comprobado mucho, ya que sólo se comprueba no tener en la República bienes inmuebles inscritos, faltando probar que no se --

tienen bienes muebles que pase de la suma indicada, ya que la ley - no hace distingo entre bienes muebles o inmuebles, por lo anterior considero que esta disposición es letra muerta y nadie se vería con ganas de someterse a semejante prueba para disfrutar del beneficio de la reducción.

#### Derechos Litigiosos

Art.14.- Si los derechos a la sucesión, en todo o parte, estuvieren en litigio, el representante de ella satisfará la totalidad del impuesto.

Quando el litigio existe entre herederos de distinto grado de conformidad con el Artículo - 10 de esta ley, el impuesto se satisfará pagando la cuota que correspondería a los parientes más remotos del causante.

Terminado el litigio, se hará nueva liquidación para determinar el impuesto correspondiente o la exención si fuere pertinente.

Este artículo contempla la situación de que el litigio sea entre herederos de distinto grado. Aunque la ley habla de distinto grado, la verdad es que no se refiere a grado de parentesco sino más bien a distinto número de la tarifa del Art. 10, ya que bien pueden haber herederos de distinto grado de parentesco y estar en el mismo número por ejemplo, en el caso del hijo y del nieto que aunque --- siendo de distinto grado de parentesco caen en un mismo número de - la tarifa del Art. 10.

Pues bien, hay varios herederos, por ejemplo, dos hijos naturales del causante se disputan el derecho a la sucesión con un hermano del causante. Y fueron declarados herederos los hijos naturales del causante, pues estos pagan el impuesto que corresponda, no de conformidad con el número primero del Art. 10 por ser hijos naturales del causante, sino que con base al número II, siendo hasta el final del litigio que se haría nueva tasación o liquidación del im puesto para aplicarlo al heredero triunfante.

Si ganó el hermano del causante, ya estaría cubierto el impuesto. Si triunfan los hijos del causante habría derecho a exigir al Fisco, devolución del impuesto tasado en exceso, pues a éstos se les apli-

caría el número primero que tiene la tarifa menor que la del número segundo.

En la nueva liquidación habría lugar a declarar exenciones ya regulados previamente por la ley para el caso, de que las masas herenciales se dividan según el número al que correspondan y una masa -- quede por debajo del límite mínimo exento.

Art.15.- En los casos en que a la Dirección General de Contribuciones Directas le sea imposible averiguar la existencia de interesados con derecho a la sucesión por -- no haber sido aceptada la herencia del difunto, o cuando ésta haya sido declarada yacente, se hará la liquidación del impuesto aplicando el porcentaje mayor de los comprendidos en la escala del artículo 10, sin perjuicio de que si con posterioridad se presentaren personas con derecho a la herencia que estén obligadas a pagar un impuesto menor, o que estén legalmente exentas de pago, se hará nueva liquidación, declarándose la exención si procediere o determinando la cantidad verdadera del impuesto. En uno u otro caso se ordenará la devolución del impuesto o del exceso de éste -- que con anterioridad hubiese pagado la sucesión.

Este artículo trata el mismo caso del Art. anterior o sea que habrá una liquidación sujeta a modificación por otra posterior a ella.

De la lectura de este artículo pareciera que Contribuciones Directas podrá hacer la liquidación en dos casos:

- a) Cuando le sea imposible averiguar la existencia de interesados con derecho a la sucesión por no haber sido aceptada la herencia del difunto;
- b) Cuando la sucesión haya sido declarada yacente.

La verdad es que en la práctica sólo puede darse el segundo caso, pues el primero es imposible ya que no habría en este caso a quien notificar nada, pues en él se carecería de representante de la sucesión volviéndose imposible la exigibilidad del pago del impuesto tasado, lo que no ocurriría en el caso que haya representante de la -- sucesión ya sea un heredero o el curador de la herencia yacente, -- con quien sí se entendería todo lo referente a notificaciones, recursos, etc., ya que sólo se modificaría la primera liquidación si -- se tratara de herederos que tengan que pagar impuesto menor o mayor que el tasado en la primera liquidación o que estén legalmente exentos.

Por lo anterior es que sostengo que en la práctica siempre habrá

un sólo caso: Sucesión en la que hay curador de la herencia yacente. Si no lo hay, deberá el Representante del Fisco promover las diligencias tendientes a que se nombre dicho curador que represente la sucesión.

#### CAPITULO IV

##### Fraccionamiento de la Propiedad

La propiedad o dominio comprende los siguientes aspectos:

- a) Dominio pleno o total;
- b) Nuda propiedad;
- c) Usufructo;
- d) Uso o habitación.

El dominio pleno es el que tiene una persona sobre una cosa, sin compartir su derecho con nadie. Ejemplo, soy exclusivamente dueño de una casa, de un automóvil, etc.

La nuda propiedad, es ya un derecho de dominio compartido, puesto que el nudo propietario no disfruta de los beneficios que la cosa - reporta, sino que pertenecen a otra persona, Ejemplo: Yo soy nudo - propietario de una finca de café, pero por ser nudo propietario no puedo aprovecharme de ella ya que ésto y todo lo que produzca la finca es exclusivo del propietario usufructuario.

El usufructo, también es un derecho compartido y consiste en poder aprovecharse de todos los productos y beneficios que una cosa - reporta con la obligación de conservar la naturaleza del bien. Este derecho se comparte con el nudo propietario y algunas veces con el usuario o habitador.

El uso o habitación consiste en poder simplemente usar o habitar la cosa, sin poderse aprovechar de los frutos de la misma. Así por ejemplo, el dueño de un carro, o casa me concede el uso o habitación respectivamente. Esto indica que yo podré usar el carro, más - nunca arrendarlo o alquilarlo a mi beneficio, lo mismo con la casa, sólo podré habitar en ella y nada más.

Pues, bien, generalmente el derecho a una asignación se constitu

ye a favor de una sólo persona de modo pleno, sin embargo, se dán -  
 casos en que se fracciona la propiedad, presentándose en este caso  
 el problema de establecer con justicia de qué manera responderá ca-  
 da uno al pago del impuesto siendo a ésto que se ocupa el Art. 16 -  
 cuando nos dice:

Art.16.- Cuando a una o más personas se deje en testamento como herencia o legado el usufructo, uso o dere-- cho de habitación vitalicios en una cosa y a otra u otras personas la nuda propiedad, pagarán el nu do o nudos propietarios, la cuarta parte del im-- puesto que corresponde a la plena propiedad, y -- las otras tres cuartas partes, el o los usufruc-- tuarios; y si el testador hubiese constituido a - favor de una persona solamente los derechos de -- uso o habitación vitalicios, y la nuda propiedad, juntamente con el usufructo a favor de otra, paga rá ésta el impuesto total; pero si la nuda propie dad, el usufructo y los derechos de uso o habita ción se dejaren a distintas personas, pagarán los beneficiados con los dos primeros derechos el im puesto en la proporción establecida.

No se aplicarán las disposiciones de este artí culo en los casos previstos en el número 7° del - Art. 12 de la presente ley.

En los casos de este artículo, cuando a una -- persona se le deje en testamento como herencia o legado el usufructo por tiempo determinado y a o tra la nuda propiedad, pagarán por mitad el im-- puesto. Lo mismo procederá en caso de usufructo o neroso.

Los que reciban por herencia o legado el uso o habitación en esa forma, no pagarán impuesto al-- guno.

Este artículo comprende los siguientes casos que por orden vere nos:

1) Que el usufructo, uso o habitación corresponde a Juan y la nu da propiedad a Pedro, pagarán el impuesto así:  $\frac{3}{4}$  del impuesto co rresponde a Juan y  $\frac{1}{4}$  del impuesto corresponde a Pedro. Ejemplo:

En una sucesión aparece que el activo líquido asciende a la suma de ₡90.000.00 y estando todos en el número primero del Art. 10, el impuesto sería ₡4.268.00, los cuales se pagarían así: Juan pagaría  $\frac{3}{4}$  de ₡4.268.00 igual a ₡3.201.00.- Pedro pagaría  $\frac{1}{4}$  de ₡4.268.00 igual a ₡1.067.00.

2) Que el usufructo y la nuda propiedad pertenecen a una sola o - varias personas en común y el uso o habitación a otras u otras en - común. En este caso, el impuesto lo pagará la o las personas que --

sean a la vez usufructuarios y nudos propietarios.

Los usuarios o habitantes no pagan impuesto alguno.

3) Que el usufructo pertenezca a una o varias personas, la nuda - propiedad a otra u otras y el uso o habitación a otra u otras, pagarán los usufructuarios  $\frac{3}{4}$  del impuesto, los nudo propietarios  $\frac{1}{4}$  - del impuesto, y los usuarios o habitantes no pagarán nada.

4) Que el usufructo se constituya en favor de una o varias perso- nas no de por vida o vitalicio, sino que por tiempo determinado, en este caso pagarán por iguales partes el impuesto entre el usufructua- rio y el nudo propietario. Asimismo pagarán el impuesto cuando el -- usufructuario pague al nudo propietario un precio por su derecho Art. 16 Inc. 3°.

Con relación a la excepción que el Art. 16 hace en su inciso se-- gundo, la considero innecesaria, ya que su exención tiene por base - ya el número 7 del Art. 12, sin embargo para que no hubiese duda, el legislador repite la exención.

Tómese en cuenta que todos los casos vistos parten del supuesto - que, tanto el usufructuario como el nudo propietario caen en un mis- mo número del Art. 10, por ello, para el cálculo del impuesto no hay dificultad para cumplir con las exigencias de:

- a) Que el impuesto se calcule sobre el valor que corresponde a la plena propiedad, según Art. 16.
- b) Que el impuesto se calcule sobre la masa total líquida de los - herederos y legatarios comprendidos en un mismo número de los del Art. 10, conforme el Art. 6.

El problema se presenta cuando el usufructuario por ejemplo cae - en el N° I del Art. 10 y el nudo propietario cae por ejemplo en el - N° III, del Art. 10.

Siguiendo con el mismo ejemplo, usado anteriormente, si la masa - total líquida, es \$90.000.00, que equivale al valor de la plena pro- piedad veremos que en el número I, le corresponde un porcentaje de - 7.50 %, en cambio en el N° III, corresponde el 15%. Véase la tabla.- Qué porcentaje aplicar para calcular el impuesto? En realidad, el --

legislador no se ha percatado de este problema y considero que este Art.16 debe sufrir la reforma pertinente. En la práctica, se acude a malavarismos aritméticos, pero cualquiera que sea el método, se incumple siempre más de alguna regla de los Arts. 6 y 16 de la ley en estudio. En la práctica, por el momento administrativamente se procede así:

Por ejemplo, el causante, de su propiedad que vale ₡90.000.00, deja a su hijo Juan el usufructo y la nuda propiedad a su tío Pedro. Juan por ser hijo del causante se le aplica el número I de la tarifa del Art. 9; a Pedro, por ser tío del causante, se le aplica el número III del mismo Art. 9. Al calcular de la manera ya estudiada a los ₡90.000.00, en la escala I le corresponde un impuesto que asciende a ₡4.268.00. Luego, restémosle a esta cantidad su cuarta parte o sea ₡4.268.00 menos ₡1.067.00 igual a ₡3.201.00. Luego, esta cantidad será la que pagará Juan que equivale a  $\frac{3}{4}$  de ₡4.268.00, por ser usufructuario.

Nuevamente, calculemos el impuesto sobre el valor de la plena propiedad que es ₡90.000.00, que pagará el tío del causante, Pedro nudo propietario, conforme la escala III y vemos que asciende a ₡9.193.00 el impuesto, pero a ésta cantidad restémosle sus  $\frac{3}{4}$  partes o sea ₡9.193.00 menos ₡6.894.75 igual a ₡2.298.25, que equivale a  $\frac{1}{4}$  de ₡9.193.00 que pagará Pedro, por ser nudo propietario. Asimismo, se procederá cuando se trate de fraccionamiento de la propiedad entre herederos que caigan en la tarifa del Art.9 y otros en la del Art.11.

### TITULO III

#### Procedimiento

#### CAPITULO I

Este capítulo podría inducirnos a creer que las leyes de procedimiento están reguladas exclusivamente aquí y que su estudio se agota en él, pero no es así, a medida que avancemos analizando la ley, encontraremos que hay muchas normas de procedimiento, incluidas en medio de abundantes leyes sustantivas de suma importancia. Con esta aclaración pasemos al estudio de este título III.

#### Término de presentación de la declaración

Antes de entrar al estudio del Art. 17, considero conveniente referirme a los siguientes aspectos:

### Concepto de la declaración

En nuestro medio, la declaración constituye uno de los modos de iniciar el procedimiento de gestión tributaria, ya que no es el único, pues al tenor del Art. 20 inciso segundo, puede iniciarse de oficio, esto es, en ausencia del contribuyente.

La declaración presenta las siguientes características:

a) Formal: Porque se plasma en un documento escrito, redactado previamente por la Dirección General de Contribuciones Directas.

b) De contenido: Que está integrada por una manifestación o un reconocimiento espontáneo ante la administración tributaria.

c) Por razón de la materia. La declaración ha de versar siempre sobre circunstancias o elementos susceptibles de integrar un hecho imponible, siendo lógico que así sea, puesto que la declaración tiene por finalidad iniciar un procedimiento de gestión que, a su vez, ha de conducir a liquidar una obligación tributaria que sólo puede considerarse nacida en la medida en que se haya producido un hecho imponible.

d) El sujeto de la declaración debe serlo, técnicamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 230.

### Naturaleza jurídica de la declaración tributaria

Se ha discutido mucho acerca de cuál es la naturaleza jurídica de la declaración tributaria. Las posturas más destacadas sobre el problema pueden sintetizarse así:

- 1) La declaración tributaria es una confesión.
- 2) La declaración tributaria no encaja en el concepto de confesión.
- 3) La declaración tributaria puede contener una confesión, pero esta característica no es consustancial a su naturaleza jurídica.
- 4) La declaración tributaria constituye una modalidad de auto liquidación.
- 5) La declaración tributaria es un acto constitutivo de la obligación tributaria.

6) La declaración tributaria es un acto de un administrado que --  
conteniendo una manifestación del mismo, no constituye un ver--  
dadero negocio jurídico, sino que es presupuesto de un acto --  
administrativo que es el verdadero negocio jurídico.

La declaración tributaria como confesión: Esta es la tesis doc--  
trinal que pudiérase considerar más consagrada en la literatura pri--  
mitiva sobre el problema. Ha sido defendida por autores de tanta ca--  
tegoría como FUGLIESE, TABORO, etc. De acuerdo con esta tesis y en  
el caso de reputarse la misma como cierta, los efectos jurídicos de  
la declaración serían más similares a los de la confesión, haciendo  
prueba contra el contribuyente.

La declaración no tiene carácter de una confesión: Esta tesis --  
sostiene:

En primer lugar, la confesión recae siempre sobre hechos, mien--  
tras que la declaración tributaria puede contener tanto apreciacio--  
nes sobre hechos, como calificaciones jurídicas en la medida en que  
la definición de un hecho imponible dependa de las mismas.

En segundo lugar, la finalidad de la confesión es hacer prueba, --  
mientras que lo característico de la declaración no es constituir --  
una forma de prueba, sino ser uno de los medios para iniciar el pro--  
cedimiento tributario de gestión tributaria.

La tesis de que la declaración tributaria puede contener una con--  
fesión, pero esta característica no es consustancial a su naturale--  
za jurídica, fué formulada, sobre todo en Italia por BERLIRI, y es  
que en verdad, la declaración, si contiene una manifestación concre--  
ta positiva, relativa a un hecho imponible, esta manifestación siem--  
pre tiene frente al que la formula los efectos similares a los de --  
una confesión, sin embargo, es cierto también, que, la declaración  
contiene otras manifestaciones como por ejemplo, declara gravámenes,  
créditos pasivos, etc., a los que ya no se les atribuye los efectos  
de una confesión, por lo que esta postura anda un tanto acertada.

En cuanto a que la declaración tributaria constituye una modali--  
dad de autoliquidación no puede aceptarse, puesto que no son una --

misma cosa la declaración y la liquidación. La primera, dijimos, es un medio de iniciar el procedimiento de gestión tributaria, la segunda constituye un acto en virtud del cual se cuantifica el importe de la obligación tributaria.

En cuanto a la tesis que sostiene que la declaración es un acto constitutivo de la obligación tributaria, es totalmente inaceptable, pues la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, como ha quedado explicado.

La sexta posición se ha explicado por sí misma, sin embargo, se puede concluir alrededor del problema con la siguiente tesis:

### Conclusiones finales

Se puede concluir en que la declaración tributaria es:

1º) Un medio de iniciar el procedimiento ordinario de gestión, y, en tal sentido, su naturaleza jurídica es la de un acto del particular presupuesto de un acto administrativo, cuya obligatoriedad viene impuesta por normas de Derecho Tributario administrativo, y no prejuzga la existencia de la obligación material. Se entiende -- por obligación material la obligación de pagar en concreto determinado impuesto, a diferencia de la obligación formal que consiste en hacer, o permitir cualquier otra cosa distinta al acto de pagar el impuesto.

2º) Una manifestación de conocimiento del administrado sobre la existencia y en su caso sobre la valoración, del hecho imponible, y en tal sentido se asemeja a las confesiones extrajudiciales, teniendo efectos declarativos provisionales de la existencia de la obligación tributaria material, en el caso de la declaración positiva.

3º) Con carácter accidental y no esencial, puede además, reunir otras características y producir otros efectos (auto-liquidación), etc. José Luis Pérez de Ayala (A) Págs. 229 a 238.

Ya con lo anterior pasemos al estudio del Art. 17.

Art.17.- Dentro del término de noventa días después de haberse abierto una sucesión, su o sus representantes, los legatarios o fiduciarios, en su caso, están obligados a presentar, conjunta o separadamente, una declaración escrita y firmada en el formulario redactado por la Dirección General de Contribuciones Directas. Cuando sean varios los interesados, podrán presentar la declaración conjuntamente o nombrar un representante de todos ellos. El formulario deberá ser solicitado a la Delegación Fiscal respectiva, que lo entregará gratuitamente.

Las personas obligadas a declarar podrán hacerlo por medio de apoderado legalmente constituido.

Cuando no declararen todos los obligados, el que se presentare deberá dar los datos del activo y pasivo de la sucesión y los que supiere respecto de los otros asignatarios, debiendo continuarse las diligencias contra todos los ausentes, quienes estarán representados legalmente por el heredero o legatario que hubiere declarado.

Como puede verse, este artículo 17, contiene casi exactamente la misma redacción que tenía el Art. 14 de la ley recientemente derogada, y la única novedad es la de que en la actualidad la declaración debe presentarse en los formularios redactados por la Dirección General de Contribuciones Directas, sin embargo podemos resumir el contenido de dicho artículo 17 así:

1º) Que la declaración debe presentarse escrita y firmada al Delegado Fiscal dentro del término de noventa días después de haberse abierto una sucesión. La sucesión se abre al momento de la muerte del causante Art. 956 C., esta fecha consta en la certificación del auto de aceptación de herencia o de declaratoria de herederos la cual fue tomada de la certificación de la partida de defunción por el Juez de lo Civil respectivo.

Debo advertir que el término de noventa días se cuenta a partir del día siguiente de la fecha de la muerte del causante, y se cuenta por días seguidos calendarios, estando incluidos los días de descanso, de fiesta, etc., sin embargo, si el último día, cae en un día no hábil, lo será el día hábil inmediato siguiente, de acuerdo a las reglas generales del procedimiento civil.

Los efectos de la no presentación de la declaración dentro del término establecido, los regula el Art. 42 y 43, que veremos más adelante, y que se refieren a las multas por declaración extemporánea.

2º) Que dicha declaración debe ser presentada por los herederos, legatarios, o fiduciarios conjunta o separadamente, en todo caso estarán legalmente representados por el heredero, legatario o fiduciario que se presente.

3º) La declaración deberá presentarse en los formularios previamente redactados por la Dirección General de Contribuciones Directas, los cuales se proporcionarán al contribuyente en forma gratuita.

Aquí puede plantearse la siguiente pregunta: Si yo contribuyente, por cualquier razón atendible, mi declaración no la presente en un formulario redactado por la Dirección General, sino que por mí mismo, ya sea elaborada manualmente o por medio de una imprenta, podrá legalmente el Delegado Fiscal negarse recibirme la declaración, por no haberse formulado en la forma que lo ordena el Art. 17 ?. Yo considero que no existiría base legal para negarse a recibir una declaración en tales circunstancias, siempre que se haya elaborado con todas las formalidades establecidas por la Dirección General.

Para terminar, el inciso último de este Art. 17 nos dice que el obligado al pago del impuesto que se presente, deberá dar los datos del activo y pasivo de la sucesión y los datos de los demás asignatarios. La verdad es que en la práctica esto no será necesario, ya que lo que sirve de base a Contribuciones Directas para considerar a una persona obligada a declarar será siempre el testamento, certificación del auto de aceptación de la sucesión o de declaratoria de heredero en su caso, siendo, sólo por medio de estos documentos que el funcionario determinará quiénes son los obligados a declarar y jamás servirá de base lo manifestado por uno de los interesados si no consta en algunos de los documentos aludidos.

La representación legal a que se refiere la parte última del inciso último del Art. 17, debe entenderse en el sentido de que mientras los otros obligados a declarar conocidos no se mostraren parte, las notificaciones se les harán por medio de los asignatarios que hubiesen declarado.

### Anexos a la Declaración

Art. 18. La 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 interinas de la sucesión, o de la declaratoria de heredero o del nombramiento del curador de la herencia yacente, en sus respectivos casos;
- 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 necesarios para la identificación de los bienes que constituyen el activo de la sucesión;
- d. 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;
- e. Documentos que acrediten el parentesco de los herederos o de los legatarios con el causante siempre que no conste en la -- certificación del auto en que se tiene por aceptada la sucesión o del que contenga la declaratoria de heredero o herederos;
- f. Cualquier otro documento justificativo de la declaración.

### Literal (a)

No es lo mismo aceptar una herencia que ser declarado heredero. En el primer caso, el Juez confiere la administración y representación interinas de la sucesión, con las facultades y restricciones de los curadores de la herencia yacente, Art. 1163 C. El segundo caso significa reconocimiento judicial de la calidad de sucesor y dueño definitivo de los bienes del causante. Por otra parte, curador de la herencia yacente no es más que aquella persona que por mandato del juez representa la sucesión cuando en ésta no se hubiese presentado nadie aceptándola en los términos que expresa el Art. 1164 C.

De este literal resulta que para poder declarar debe por lo menos haberse aceptado la herencia. Generalmente ocurre en la práctica que en el auto de aceptación de la herencia el Juez previene al o aceptantes que manifiesten la dirección de las otras personas que de conformidad con la ley resultan tener derecho a la sucesión como presun---

tas herederas, como por ejemplo los padres del difunto, su cónyuge, algotros hijos que mencione la certificación de la partida de defunción. Cuando aparezca ésto en la certificación del auto de aceptación de herencia se acostumbra administrativamente prevenirles a los interesados que presenten la certificación del auto de declaratoria de heredero, pues en ella se ve en forma definitiva quiénes han sido declarados herederos no tasando el impuesto hasta que se presente dicha certificación, documento que a veces por negligencia del abogado o tribunal viene presentándose a los seis meses o más, siendo esta situación contraproducente al fisco y a los interesados.

Yo, considero, que debe agilizarse el sistema. Diciendo ya la ley, que basta con que uno de los obligados a declarar se presente para que se entienda que los otros están legalmente representados por el o los que hayan declarado, no hay razón para sacrificar el interés del fisco retardando la percepción del impuesto y al contribuyente de inscribir su derecho, con esperas de muchos meses y hasta de años, como ya se dijo. Soy de opinión que en este caso debe tasarse el impuesto, notificar al representante legal de los demás presuntos herederos y una vez pagado el impuesto, que la Dirección General extienda la certificación para efectos del Registro. Si con posterioridad se presentan personas, que comprueben ante Contribuciones Directas que son herederos de la sucesión y como en este caso el activo sucesoral sería el mismo, que dicha Oficina extienda certificación del auto en que declara ya estar pagado el impuesto e incluye al o los nuevos herederos, con la cual éstos se presentarían al Registro de la Propiedad Raíz, a hacer uso de sus derechos.

#### Literal (b)

Testimonio del Testamento si lo hubiere. Con relación a este literal lo único que resta decir es que sólo se presentará en aquellos casos que se trate de una sucesión testamentaria.

## Literal (c)

Un inventario y avalúo de los bienes.

Este inventario dice la ley que debe ser hecho privadamente, esto quiere decir que no es necesario que el inventario se haga ante notario o juez competente, basta que se haga en papel simple por el interesado, eso sí, debiendo tener cuidado de identificar exactamente los bienes de la sucesión, para que no haya duda de su identidad, puesto que, si el inventario describe de una manera los bienes, y en el Registro al causante le aparecen descritos de otra manera, no sería posible la inscripción por traspaso, por la no identidad de los bienes sobre los que recayó el impuesto y los que le aparecen inscritos al causante, por ello es recomendable, no sólo tomar en cuenta las escrituras de los títulos de los bienes sino que se debe consultar directamente de los libros de los Registros de la Propiedad Raíz. Otro cuidado que debe tenerse es que no se dejen fuera ningún bien, puesto que en tal caso tendría que seguirse otro procedimiento similar con el consiguiente pérdida de tiempo. Asimismo debe darse un valúo adecuado a los bienes sin evasivas. El contribuyente si quiere evitarse contratiempos, como la ley no lo prohíbe, puede solicitar, previo a su declaración que Contribuciones Directas le valúe por medio de peritos los bienes que va a declarar.

## Literal (d)

Aparentemente, sólo exige la ley el detalle de las deudas que constituyen el pasivo, pero en la práctica se hace necesario, además, presentar los documentos que comprueben sin lugar a dudas la existencia de dicho pasivo y su saldo a la fecha de la muerte del causante de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 8, ya estudiado, de lo contrario, el pasivo que aparezca sólo mencionado y no comprobado, no se tomaría en cuenta como tal.

## Literal (e)

De lo anterior se deduce que si la sucesión es intestada, no habrá que comprobarle a Contribuciones Directas el parentesco que menciona el juez en el auto de aceptación de herencia o de declaratoria de heredero, puesto que ya fue comprobado ante el Juez previa a la declaratoria de heredero o de aceptación, em cambio, si se tra

ta de una sucesión testamentaria, sí será necesario comprobarle a la Dirección General de Contribuciones Directas el parentesco que une a los herederos con el causante, ya que en este caso el juez al heredero no exige más prueba de su derecho que su identidad con la persona mencionada en el testamento, y si en el testamento el causante atribuye algún parentesco al asignatario, para tenerlo por aceptado o declararlo heredero el juez no necesita que se le compruebe el parentesco que se le atribuye, por ello, es que Contribuciones Directas en el caso de sucesión testamentaria exige que le comprueben el parentesco para efectos de la aplicación de la tarifa del pago del impuesto sucesoral correspondiente.

Literal (f)

Cualquier otro documento justificativo de la declaración. Aquí se establece una puerta amplia para poder presentar cualquier otro documento útil no mencionado en este Artículo 18.

Presentación de la declaración.

Art.19.- Las declaraciones deberán presentarse en la Delegación Fiscal de la Dirección General de Contribuciones Directas que corresponda al lugar donde se abrió la sucesión. El Delegado Fiscal les pondrá razón de la presentación, las examinará junto con los documentos anexos y estando correctos emitirá el o los mandamientos de ingreso y las remitirá a la expresada Dirección General.

Cuando la sucesión se haya abierto en el extranjero, la declaración deberá presentarse en la Delegación Fiscal de San Salvador.

El impuesto computado deberá pagarse dentro de los sesenta días contados a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso. Este pago deberá hacerse en la Colecturía Oficial correspondiente o en banco o agencia o sucursal bancaria autorizados para percibirlo.

Este artículo regula la etapa inicial del procedimiento para la tasación del impuesto la cual se inicia con la presentación de la declaración a que se refiere el Art. 17 en el formulario correspondiente, siendo ésta una novedad en la ley, ya que antes, la declaración se hacía en papel simple y acompañada de la documentación pertinente y era la oficina la que se encargaba de determinar el im-

puesto que correspondía pagar, pero en la actualidad, el contribu--yente debe presentar la declaración ya con el impuesto calculado, a semejanza de la declaración de impuesto sobre la Renta y de Viali--dad Serie "A", situación que exige de parte del contribuyente algu--nos conocimientos técnicos relativos al manejo de la tarifa que se--ñala los porcentajes de acuerdo al parentesco, tal como lo vimos al estudiar el artículo 9 y 10 de la presente ley.

#### Auto-liquidación del Impuesto

La auto-liquidación del impuesto, aunque no contemplada expresa--mente en el inciso primero del Art. 19 sí está regulada tácitamente en él cuando dice: "El Delegado Fiscal les pondrá razón de la pre--sentación, las ~~examinará junto con los documentos anexos y estando~~ ~~correctos~~ emitirá el o los mandamientos de ingreso" de lo que se de--duce que es evidente que sólo que la declaración se presente con el impuesto calculado y liquidado, podrá el Delegado Fiscal emitir el o los mandamientos de ingresos.

La auto-liquidación no es más que una liquidación provisional y es que, el procedimiento de gestión tributaria en nuestro medio se puede mirar estructurado en las siguientes fases cada una indivi--dualmente definidas:

1º) La iniciación del procedimiento que puede tener por base la declaración o bien la actividad de oficio de parte del Fisco.

2º) La liquidación provisional, que conforme a la ley en estudio, va contenida en la misma declaración por efecto de la auto-liquida--ción que se hace el mismo contribuyente.

3º) La comprobación que es esa actividad de parte de la Direc---ción General de Contribuciones Directas, la cual tiene por objeto --la definición firme de hechos imponible y bases imponible, facul--tad que tiene su fundamento en los artículos 20 y 21 de la ley en -- estudio.

4º) La liquidación definitiva que puede decirse que es " un acto

de las oficinas gestoras de la administración financiera ( Dirección General de Contribuciones Directas ) en virtud de la cual declara - correcta la declaración o determina en forma definitiva la cuantía de la deuda tributaria y la hace exigible" José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 289.

Entre las características más destacadas de la liquidación definitiva tenemos:

- a) Es un acto administrativo de naturaleza definitiva.
- b) Es, por tanto, impugnabile en vía económica-administrativa.
- c) Pone fin al procedimiento de gestión tributaria en su orden o plano liquidatorio. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 289.

Asimismo este artículo crea la competencia del Delegado Fiscal, que debe conocer de la declaración, pero en verdad, como se verá al final en las reformas que sugiero, la competencia en materia fiscal no tiene razón de ser y opino que todo Delegado Fiscal debe ser competente para recibir la declaración agilizando de esta manera el -- procedimiento. Esta idea se manifiesta en las reformas que al final, como ya lo dije, propongo.

Por otra parte, este artículo en su inciso primero, solo habla - de que el Delegado Fiscal pondrá razón de presentación y la examinará y emitirá los mandamientos de ingreso y luego los remitirá a la Dirección General de Contribuciones Directas y nada habla de que se debe notificar a los interesados la emisión de dicho mandamiento, - refiriéndose indirectamente a ésto hasta en su inciso tercero, cuando dice que el impuesto deberá pagarse dentro de los sesenta días contados a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso, por lo que se deduce que el Delegado Fiscal al recibir la Declaración, no sólo cumplirá con emitir el mandamiento de ingreso y remitirlos a la Dirección General, sino que además - debe notificar a los interesados la emisión del mismo, por lo que - debió el legislador referirse expresamente a tal notificación estableciendo además la forma de hacerla, lo cual considero que ha sido

un vacío de la ley, sin embargo, nuevamente, el lector al final encontrará las reformas que al respecto sugiero.

Para terminar el comentario de este artículo, debo agregar que, aunque, el pago del impuesto pueda hacerse en alguna agencia bancaria, es más recomendable hacerlo en la Administración de Rentas o Colecturía Oficial, pues en caso de extravío del recibo de ingreso, el interesado con facilidad puede obtener de dichas colecturías una Certificación del pago del impuesto, lo cual no sería fácil si el pago se efectuara en una institución bancaria.

#### TITULO IV

#### Fiscalización y Prescripción

#### CAPITULO I

#### Comprobación de las declaraciones

Ya dijimos al estudiar el Art. 19, que el proceso de gestión tributaria, se descompone en varias fases claramente definidas una de otra, dentro de las que aparece la fase de comprobación por medio de la cual se fiscaliza e investiga la existencia real de los elementos constitutivos del hecho imponible, así como de las valoraciones hechas por el contribuyente en su declaración, con el objeto de hacer efectivo el principio de justicia tributaria que debe inspirar todo el proceso de gestión del impuesto. A esta fiscalización se refiere el Art. 20.

Art.20.- La Dirección General de Contribuciones Directas fiscalizará las declaraciones valiéndose de los datos que suministren los registros contables, informadores, auditores de la misma, oficinas de Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, oficinas de Registro de Comercio, Corte de Cuentas de la República, Servicio de Aduanas, de las estadísticas de los diversos servicios públicos y de cualquier otra fuente de información con o sin intervención pericial, excepto de la Dirección General de Estadística y Censos. Esta fiscalización podrá iniciarla a partir de la apertura de la sucesión.-

Asimismo, el Director General de Contribuciones Directas podrá, cuando lo estime necesario o conveniente a los intereses del Fisco, pedir la aposición de sellos y promover diligencias para que se declare yacente la herencia cuando no hubiere sido aceptada dentro de los quince días de abierta la sucesión.

Si vencido el término señalado en el artículo 17 no se hubiere presentado la declaración, la citada Dirección General determinará el activo sucesoral y el impuesto correspondiente valiéndose de cualquiera de los datos e informes que se indican en el inciso primero de este artículo.

Este artículo crea amplias facultades en favor del Fisco, para que pueda comprobar la veracidad de la declaración, tanto en el monto de los bienes declarados como en el valor a ellos atribuidos o sea para establecer si ha habido o no alguna evasión del impuesto.

Por otra parte, en casos de ausencia de interesados por cualquier razón en una sucesión, el inciso segundo y tercero de este artículo da facultades para poder ejercer medidas precautorias como la de oposición de sellos promover las diligencias que conduzcan al nombramiento de un representante de la sucesión y hasta determinar el impuesto en ausencia de herederos.

Aunque ya no es así las facultades del inciso segundo han estado encomendadas a un Representante del Fisco, nombramiento que en el mayor número de casos ha recaído en personas que carecen completamente de conocimientos de derecho, por ello esto no ha tenido ninguna vigencia práctica, quizá sería mejor que la Dirección General nombrara de su seno en cada caso específico un delegado que tenga conocimientos de derecho para que lleve a cabo todo el cometido que la ley faculta a la Dirección General en los incisos anteriores.

Con respecto a la facultad de determinar el impuesto por parte de la Dirección General en ausencia de herederos, la liquidación se hará aplicando el porcentaje mayor de los comprendidos en la escala del Art. 10, en la forma establecida en el Art. 15.

### Intervención Pericial

Art. 21.-La Dirección General de Contribuciones Directas contará con un cuerpo de peritos o auditores fiscales.

En cada intervención pericial podrá tomar parte uno o más peritos o auditores fiscales que la Dirección General designe, y los dictámenes podrán ser ampliados por los mismos peritos o auditores o por otros diferentes cuando a juicio de la mencionada Dirección ésta en---

cuentre que dichos dictámenes son diminutos; podrá también ordenar nuevos dictámenes cuando los practicados adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa tasación, o cuando estime que el dictámen no está ajustado a la realidad de la investigación practicada. En consecuencia, cuando ocurra intervención pericial, la tasación deberá basarse en uno o varios dictámenes que serán transcritos al contribuyente para su información.

Los peritos o auditores fiscales quedan facultados para proceder a la investigación directa de la sucesión o a la comprobación de la declaración, pudiendo practicar inspecciones, evaluos y toda clase de encuestas acerca de la producción, gastos de explotación y demás datos que puedan ser útiles para la determinación del haber sucesoral.

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

Aquí contiene un gran ideal, en él se trasluce ese interés que tiene el Fisco de evitar eversiones del impuesto, pues su deseo es que se pague el impuesto que con justicia corresponde, sin embargo, esto en la práctica ha sido sumamente difícil llevarlo a la realidad, puesto que, se requiere un numeroso personal sumamente tecnificado, de lo cual se ha carecido nunca, hasta la fecha, sin embargo, la Oficina de Catastro, está realizando una labor muy efectiva, la que en un futuro no lejano, obrigará en su seno exclusivamente el personal idóneo capaz de determinar en un momento dado el valor económico justo de un bien que sirve de base para el cálculo del impuesto.

Por otra parte, en este artículo 21, encuentro una situación muy interesante. La antigua ley en el Art. 15 inciso once, regulaba aunque de modo incompleto el trámite a seguir en caso que el contribuyente no estuviere conforme con el valor pericial o sea que, aunque en una forma tímida y poco clara la antigua ley daba a los interesados la oportunidad de poder impugnar un dictámen pericial por ellos considerado injusto, teniendo para ello ocho días para presentar a

quella prueba que justificase sus observaciones y pudiesen corregirse las deficiencias del dictámen pericial, en cambio, la actual ley en comentario, fíjese bien en el inciso segundo del Art. 21, sólo habla de que cuando ocurra intervención pericial la tasación deberá basarse en uno o varios dictámenes que serán transcritos al contribuyente para su información y nada más, no habiendo oportunidad en esta etapa de poder interponer algún recurso de parte del interesado, impugnando el valúo pericial por adolecer de deficiencias en el valúo de los bienes de la sucesión, ya sea impugnando el valúo dado, o la inclusión de un bien no perteneciente a la sucesión, etc.

Podría argumentarse diciendo que si la ley no ha proporcionado al contribuyente aquí oportunidad para que pueda impugnar el valúo pericial que se le haga saber, es porque ha querido que este derecho se ejerza dentro de los recursos correspondientes, sin embargo, si nos fijamos detenidamente la forma cómo la ley ha regulado los recursos, vemos que están agrupados en forma jerárquica, del menor al mayor, de modo tal que para que pueda interponerse validamente el segundo debe haberse interpuesto previamente el recurso que le antecede, así vemos que el primer recurso es el de rectificación, si éste es denegado procede el recurso de queja, si no se está de acuerdo con lo que se resuelve con el recurso de rectificación, procede el recurso de apelación, si éste es denegado, procede el recurso de apelación de hecho.

Pues bien, si un contribuyente quiere interponer el recurso de apelación, tiene que haber interpuesto previamente el recurso de rectificación, pero me pregunto. Puede corregirse un valúo pericial dentro del recurso de rectificación por inclusión de un bien que no es de la sucesión por ejemplo? Si queremos ser congruentes con el criterio de la Honorable Sala de Amparo, respondemos que no, ya que a juicio de este Alto Tribunal el recurso de rectificación ha sido instituido sólo para corregir errores en los cálculos numéricos o aritméticos, resultantes por deficiencia en las operaciones de suma, resta, multiplicación, división, etc. ( R. J. 1970 Pág. 403 ) por lo tanto, de acuerdo con este criterio la Dirección General no podría modificar o corregir un valúo pericial al resolver un recurso de rectificación, por --

ello habría que declarar sin lugar el recurso por improcedente si se interpone sólo para modificar el valúo pericial sin embargo, la Dirección General de Contribuciones Directas ha sostenido en varias ocasiones que el recurso de rectificación procede no solo en razón de errores en cálculos numéricos u operaciones, sino que también cuando la oficina tasadora haya apreciado en determinada forma los elementos o sujetos del impuesto de tal manera que hayan conducido a errores matemáticos en su tasación, por lo que de acuerdo a este criterio sí procede el recurso de rectificación en caso de valúo pericial por cualquier razón defectuosa, siendo este criterio el más conveniente en el caso planteado.

Asimismo, pregunto: Puede el contribuyente pedir la remoción de un perito por reunir éste algunas causales que para tal efecto señala la Ley Art.332 Pr. y 352 Pr.? La Ley no lo prohíbe, por consiguiente la Dirección General puede remover la persona de un perito por considerar a su juicio prudencial y a petición de parte interesada que,-- por razones emotivas, no emitirá un dictamen justo a la realidad.

El último inciso de este artículo 21 se refiere a los casos en que el causante no haya llevado su contabilidad en forma, situación que autoriza a la Dirección General, valerse de las facultades que le concede el Art.20, para establecer el impuesto y multas complementarias que procedan, sin perjuicio, desde luego, de las sanciones que por incumplimiento de disposiciones de otras leyes impositivas como de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de Vialidad Serie "A", de Papel Sellado y Timbres Fiscales, Matrícula de Comercio, etc., le correspondan.

#### Determinación del Impuesto Complementario

Art.22. Cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado, la Dirección General de Contribuciones Directas determinará el impuesto complementario que corresponda.

Los derechos establecidos en el inciso anterior y en el primero del Artículo 20, prescribirán a los tres años de haberse presentado la declaración; y si no mediare declaración; la prescripción operará de acuerdo con las disposiciones del derecho común. El Plazo deberá contarse desde el día siguiente de la expiración del plazo legal para presentar la declaración.

Ya vimos en el Art. 20, que la Dirección General, puede fiscalizar la declaración, y en su caso determinar el impuesto complementario y en caso que amerite, establecer las multas que en calidad de sancio-

nes que procedan de conformidad con la ley a ésto se refiere el Art. 22 en su inciso 1º cuando nos dice:

"Cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado, la Dirección General de Contribuciones Directas determinará el impuesto complementario que corresponda"

En estos casos la Dirección General, emitirá el mandamiento del impuesto complementario correspondiente.

Como puede notarse, todo contribuyente aunque haya pagado el impuesto y accesorios, dentro del término de ley, siempre queda en espera de que la Dirección General le fiscalice su declaración de la cual puede resultar que el impuesto varíe aumentando su monto.

Aquí cabe preguntarse. Y si la Dirección General después de su investigación descubre que el contribuyente dio valores excesivamente elevados y que el impuesto en vez de resultar mayor resulta menor, significa ésto que en este caso tiene que tasar el impuesto correcto y devolver al contribuyente la diferencia? En realidad, la ley no regula expresamente esta situación, pues vemos que la ley sólo autoriza modificar de oficio el impuesto tasado por el contribuyente, cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado, como lo dice el inciso primero del Art. 22, y esto es así porque la ley no quiere que el contribuyente pague ni un centavo menos de aquél impuesto que justamente le corresponde pagar, luego, por esta misma razón considero que, en el caso planteado, también si se descubre que el impuesto que el contribuyente se tasó, no resulta menor sino que mucho mayor que el que justamente le corresponde pagar, debe la Dirección General rectificar de oficio el impuesto y ordenar las devoluciones que correspondan.

Para terminar, quiero hacer notar, que aunque la ley habla sólo de la determinación de impuesto complementario, en la práctica también puede haber lugar a la determinación de multas complementarias. Al final sugiero la reforma pertinente.

### La Prescripción

La problemática general de la prescripción de los derechos y obligaciones tributarias ha sido objeto de una abundante discusión -

doctrinal, sin que por hoy se haya llegado a conclusiones indiscutibles.

En doctrina conocemos las siguientes clases de prescripción:

- a) La que afecta al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Es decir, la que se refiere a los actos de gestión y liquidación del impuesto.
- b) La que afecta a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas.
- c) La que se refiere a la acción de la Administración para imponer sanciones tributarias.
- d) La del derecho del sujeto pasivo a exigir la devolución de ingresos indebidos. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 355.

En la ley de Gravamen de las Sucesiones en estudio, sólo aparece regulada la prescripción del literal (a), esto es, aquella que afecta al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la comprobación y oportuna liquidación, más no se menciona de ninguna manera la prescripción en lo relativo a los demás derechos y acciones tributarias que contiene dicha ley. Veamos que nos dice el inciso segundo del Art. 22.

Art.22 Inc.2º Los derechos establecidos en el inciso anterior y en el primero del Artículo 20, prescribirán a los tres años de haberse presentado la declaración; y si no mediare declaración, la prescripción operará de acuerdo con las disposiciones del derecho común. El plazo deberá contarse desde el día siguiente de la expiración del plazo legal para presentar la declaración.

Como vemos, la ley en este inciso, sólo se refiere a la prescripción del derecho que tiene la Dirección General de Contribuciones Directas, para efectuar los actos de comprobación de la declaración y de liquidación definitiva del impuesto, regulados en el Art. 20, 21 y 22 Inc. 1º G.S., respectivamente, quedando por consiguiente --flotando la interrogante:

Prescribe la acción que tiene el Estado para exigir el pago de -

las deudas tributarias ya liquidadas ? Art. 39 y 40 G.S.

Asimismo, Prescribe la acción que tiene el Fisco para imponer -- Sanciones tributarias? Art. 42, 43, 45, 46 y 47 G.S.

Podría responderse diciendo que si el legislador no ha dado a la prescripción el alcance suficiente como para que afecte dichas acciones y derechos, es porque no ha querido que prescriban, de lo -- contrario lo habría regulado expresamente tal como lo hizo en lo relativo al derecho que tiene el Estado de fiscalizar la declaración, Art. 20 y 21, y el de efectuar la liquidación definitiva, Art. 22 ; pero este argumento de admitirse sería demasiado simple y a todas -- luces contrario a los principios que inspiran y fundamentan la prescripción, admitidos por los tratadistas y legislaciones del mundo.-- Estos principios, o fundamentos, entre los más importantes están:

a) Proteger el orden público: este es uno de los argumentos que más prevalece para fundamentar la prescripción, a través del tiempo se quiere obtener un estado de certidumbre que no perturbe el pro-- greso de una sociedad, sería absurdo que el que una vez haya sido -- deudor, tuviese que guardar aquel documento que le garantiza que su obligación se extinguió, para toda la vida de él y la de sus descen-- dientes.

b) Como una prueba del pago o presunción de pago: Este es otro -- de los argumentos más aceptados, que acoplado con el de proteger el orden público dan un fundamento jurídico a la prescripción. Se pre-- sume que se ha pagado al acreedor, que durante un tiempo establecido por la ley, no ha reclamado al deudor su derecho.

c) Como una presunción de abandono del derecho: se fundamenta muchas veces en la jurisprudencia, la extinción de la obligación del -- deudor, por el hecho de que no habiendo hecho uso de los recursos -- que la ley le franquee al acreedor para hacer efectivo su crédito , se presume que éste lo ha abandonado y por lo tanto no hay razón de ser, para mantener por tiempo indefinido ese gravamen para la sol-- vencia del deudor.

d) Como una sanción a la negligencia del acreedor: la inactividad prolongada del acreedor hasta cierto punto culpable, es sancionada por la ley, con la extinción de su derecho o acción.

Todos estos fundamentos son de aplicación general, tanto en el campo del derecho privado, como en las relaciones de derecho público, por lo que con base a éstos puede argumentarse también diciendo que las acciones y derechos cuya prescripción no reguló el legislador, en la ley en estudio, sí prescriben, y si en la ley especial tributaria no aparece regulada, debe estarse a lo que al respecto dispone la legislación común.

Yo, en lo personal, considero que es una omisión lamentable del legislador callar sobre aspectos de vital importancia en las relaciones jurídicas que se derivan de la aplicación de las leyes tributarias en estudio pues vemos que países más avanzados, por ejemplo España, la prescripción, como forma de extinción de las obligaciones tributarias fue regulada con carácter general por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (Art. 64 a 67), en la que establece las siguientes causales de prescripción:

a) La que afecta al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la cual empezaba a correr desde la iniciación del hecho imponible.

b) La que afecta a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias ya líquidas, la que corría a partir de la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario.

c) La que se refiere a la acción de la Administración para imponer sanciones tributarias, la cual empezaba a correr desde el momento en que se cometieron las infracciones.

d) La del derecho del sujeto pasivo a exigir la devolución de ingresos indebidos, la cual empezaba a correr a partir del momento en que se realizó el ingreso indebido. José Luis Pérez de Ayala (A) -- Pág. 355.

Por todo lo anterior concluyo diciendo que, todas las acciones y derechos tributarios sí prescriben, y a falta de regulación específica, debe aplicárseles las normas generales establecidas en la legislación común aunque la ley tributaria no se remita a ellas.

Para terminar pasemos a un breve comentario del inciso segundo - del Art. 22.

En el primer caso dice la ley que el derecho prescribe a los tres años de haberse presentado la declaración. Veamos un ejemplo: Si yo presento mi declaración con fecha quince de marzo de 1975, el quince de marzo de 1978, hasta la media noche, habrá transcurrido tres años, por lo tanto, ya el 16 de marzo de 1978, el Fisco no podría fiscalizarme mi declaración ni mucho menos tasarme un impuesto y accesorios complementarios, puesto que tal facultad del Fisco, por efectos de la prescripción se le habría extinguido y el contribuyente podría alegar la excepción de prescripción en su favor si fuese necesario. El plazo empieza a contarse, lo dice bien claro el inciso en comento, al día siguiente de haberse presentado la declaración, ya sea que ésta se haya presentado en tiempo o después de los noventa días que indica el Art. 17.

En el segundo caso, o sea cuando el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar su declaración, el plazo empieza a contarse al día siguiente de la expiración del plazo legal para presentar la declaración. Este plazo, como se dijo, es de noventa días después de haberse abierto una sucesión. La sucesión se abre al momento de la muerte del causante, Art. 956 C. Cómo funciona esta prescripción? Veamos que la ley nos dice que en este caso la prescripción operará de acuerdo con las disposiciones del derecho común, después, consultando la prescripción en el Código Civil, encontramos que las acciones ordinarias prescriben a los veinte años, en consecuencia, siendo de carácter ordinaria la acción de fiscalización que compete al Estado, ésta prescribirá a los veinte años, todo de

acuerdo al Art. 2254 C. Esta remisión de la prescripción al derecho común la considero contraria a los principios en que se inspira el Derecho Tributario en donde la prescripción extintiva de los derechos y obligaciones tanto en favor del Fisco como del contribuyente deben operar dentro de lapsos más cortos, pues se desea mayor certidumbre y estabilidad en las relaciones que surgen de la aplicación de las leyes relativa a los impuestos.

Sólo me resta agregar que la prescripción no es necesario que haya sido declarada judicialmente, el contribuyente puede alegarla para de tener la pretensión fiscalizante, sin previa declaratoria.

## CAPITULO II

### Interrupción de la Prescripción

Art. 23. La prescripción se interrumpe por cualquier actuación de la Dirección General de Contribuciones Directas encaminada a establecer el crédito fiscal con respecto a la sucesión de que se trate y de la cual tenga noticia oficial el contribuente.

No se entenderá haber sido interrumpida la prescripción si la notificación de cualquier actuación de la DDirección General encaminada a establecer el crédito fiscal, no hubiere sido hecha dentro de los términos de la prescripción establecidos en el Artículo anterior o si se cesó en la tramitación respectiva por más de tres años, desde la fecha de la interrupción.

Este artículo 23 en su inciso primero nos da la regla general por medio de la cual se debe tener por interrumpida la prescripción y establece tres condiciones para que ella opere y son:

- a) Que la Dirección General desarrolle cualquier actuación encaminada a establecer el crédito fiscal.
- b) Que la Dirección General determine claramente la sucesión a la que establecerá el crédito fiscal.
- c) Que la actuación inicial que desarrolle la Dirección General se le notifique legalmente al contribuyente pues sólo de esta manera tendría noticia oficial de tal actuación.

Las tres condiciones deben darse al mismo tiempo, si falta una, no habrá interrupción alguna.

Que quiere decir la ley con la frase "cualquier actuación" ? En realidad, el legislador ha empleado a este respecto un término am---

plio, y dentro de él cabe por ejemplo un simple auto en el que la Dirección General, ordena se siga la fiscalización de tal declaración, ya ésto sería una actuación encaminada a establecer el crédito fiscal, y notificado al contribuyente, sería suficiente para interrumpir la prescripción, lo importante es que haya constancia de que al contribuyente se le hizo saber oficialmente la actuación por mínima que ésta sea.

El inciso 2° del Art. 23, establece la excepción de la regla general y determina que no habrá interrupción de la prescripción en los casos siguientes:

- a) Cuando la notificación de la actuación se haga al contribuyente fuera del término de la prescripción;
- b) Cuando haya transcurrido más de tres años de la fecha de la última actuación de la Dirección General, que interrumpió la prescripción.

Es evidente, que después de expirado el plazo de la prescripción se extingue el derecho del Fisco y mal podría después éste pretender fiscalizar la declaración, ya que en el momento de querer hacer efectivo el pago de los impuestos complementarios que resultaren, el contribuyente podría interponer la excepción de prescripción y no estaría obligado legalmente pagar tales complementos.

En cuanto a que la Dirección General, no haya cesado la tramitación de la fiscalización por más de tres años desde la fecha de la interrupción, la veo yo, algo atentatorio para los intereses del contribuyente, puesto que la ley, en este punto no es clara, ya que no determina cuáles son los efectos atribuidos a la interrupción de la prescripción, con relación al tiempo de la prescripción ya transcurridos y por transcurrir. Tal como está redactado el Art. 23, induce a pensar que bastaría que la Dirección General notificara legalmente al contribuyente, dentro del término de la prescripción, el auto que ordena se proceda la fiscalización de tal declaración, para que el tiempo ya transcurrido se pierda y se vuelva a contar a partir del día siguiente de la notificación otro lapso igual.- Ejem

plo: Mi declaración la presenté hace dos años once meses, sólo me faltaba un mes para que mi declaración quedara firme, pero en esta fecha la Dirección General, me notifica el auto que ordena la fiscalización de mi declaración, por este hecho, todos los dos años once meses transcurridos, no se cuentan y se empieza a contar otros tres años más a partir del día siguiente de la notificación aludida. Aquí cabe preguntarse: Cuántas veces tiene derecho el Fisco de interrumpir la prescripción? Puesto que tal como está la ley, puede interrumpirla tantas veces quiera, siempre que entre cada interrupción no medie más de tres años a partir de la interrupción que le precedió. Así por ejemplo en el caso planteado, se ordenó la fiscalización de mi declaración cuando ya sólo me faltaba un mes para cumplir el plazo de la prescripción, se comenzaron a contar nuevamente otros tres años pero la fiscalización no se realizó, luego el Estado, para no perder por prescripción su derecho, faltándome ya sólo un mes para que venza el segundo plazo de tres años, vuelve a notificarme otro auto que ordena la fiscalización de mi declaración, luego tengo que esperar otros tres años para que opere la prescripción, y así sucesivamente de modo indefinido, incertidumbre que considero contraria a la prescripción y los principios que la inspiran por ello considero que se hace necesario que el contribuyente sepa con plena certeza dentro de qué término con interrupción o sin ella, su declaración quedará firme, pues por el momento, no existe certidumbre, ya que ha quedado a voluntad del Estado, dejar que transcurra el plazo de la prescripción, o interrumpirla tantas veces quiera volviendo el plazo interminable e indefinido anulando completamente todos los efectos positivos que conlleva en sí misma la prescripción. Al final sugiero una reforma en este sentido.

## TITULO V

### De los Recursos

#### CAPITULO I

### Recurso de Rectificación

El legislador jamás olvida que el hombre por naturaleza es falible, por ello establece una serie de mecanismos que a semejanza de coladores, purifican las actuaciones que emanan de los funcionarios encargados de aplicar la ley, por ello, pone en manos del contribuyente recursos con los cuales pueda impugnar un error, que por negligencia o incapacidad del funcionario le ocasione perjuicios.

Para impugnar la ley ha creado los siguientes recursos:

- a) De rectificación
- b) De queja
- c) De apelación normal
- d) De apelación de hecho
- e) De amparo constitucional que es de aplicación general regulado por la ley de procedimientos constitucionales.

El recurso de rectificación lo contempla el Art. 24 que literalmente dice:

Art.24.- La tasación complementaria se notificará a los interesados en la sucesión que se hayan mostrado parte, inclusive el curador de la herencia yacente o fiduciario en su caso, que estén obligados a pagar el impuesto, quienes podrán interponer recurso de rectificación ante la Dirección General o ante la respectiva Delegación Fiscal dentro de los quince días siguientes al de la última notificación. La Delegación Fiscal ante quien se recurra deberá remitir las diligencias de inmediato y con sólo la razón de presentación del escrito de interposición, a la Dirección General.

Recibidas las diligencias, la Dirección General dictará dentro de tercero día providencia admitiendo o denegando el recurso; y admitido que sea, ordenará la suspensión del cobro del impuesto y pronunciará el fallo que proceda.

Se ha sostenido por la Dirección General que el recurso de rectificación procede no sólo en razón de errores en cálculos numéricos u operaciones, sino que también cuando la oficina tasadora haya apreciado en determinada forma los elementos o sujetos de impuestos de tal manera que haya conducido a errores matemáticos en su tasación; sin embargo la Honorable Sala de Amparo reiteradamente ha sostenido que el recurso de rectificación sólo procede por errores en

los cálculos numéricos, o sea cuando en la resolución se hubiere incurrido en errores resultantes de deficiencia en las operaciones aritméticas, suma, resta, multiplicación, división, etc., a consecuencia de las cuales resulten inexactas con perjuicio de los interesados (R. J. 1970, Página 403)

#### Quiénes pueden interponer el Recurso de Rectificación

Pueden interponer este recurso:

- a) Los interesados que se hayan mostrado parte ante la Dirección General, en relación a la sucesión de que se trata.
- b) El curador de la herencia yacente en su caso.
- c) El fiduciario en su caso.

Los interesados debe entenderse que son los herederos y legatarios, el curador de la herencia yacente cuando ésta carezca de herederos, luego el fiduciario en caso de fideicomiso que en la práctica son muy escasos.

#### Oportunidad del Recurso

El recurso de rectificación tal como está redactado, opera en el caso de tasación complementaria y original. Luego, dentro de los quince días siguientes al de la última notificación de la tasación complementaria las personas mencionadas pueden interponer el recurso de rectificación para ante la Dirección General. No olvidemos que en la actualidad la primera instancia comienza en la Dirección General y no en la Delegación Fiscal como ocurría en la anterior ley. El hecho de que puedan presentar la declaración ante el Delegado Fiscal competente y poder presentarle a este funcionario el escrito que contiene el recurso no quiere decir que el Delegado Fiscal conozca en Primera Instancia, no, la primera instancia repito se inicia en la Dirección General, por lo tanto el recurso de rectificación no es más que aquél medio legal que el contribuyente tiene para poder pedirle a la Dirección General, que rectifique en tal o cual sentido su actuación por tales y tales razones o sea que el funcionario tiene que corregirse a sí mismo, circunstan

cia que exige que las personas que actúen en su representación se -- despojen del sentimiento de amor propio y con toda entereza admitan sus propios errores cuando aparezca que los han cometido.

Ante quien se interpone el Recurso

Al final del inciso primero del Art. 24 nos dice que la Delega--- ción ante quien se recurre deberá remitir las diligencias de inmedia-- to y con sólo la razón de presentación del escrito de interposición, a la Dirección General.

Tal como está redactada la parte de este inciso, da la impresión de que el recurso sólo puede interponerse en una Delegación Fiscal, para ante la Dirección General, pero la verdad es que, aunque bien -- es cierto que la notificación de la tasación complementaria del im-- puesto la Dirección General la hace por medio de sus Delegados Fis-- cales, nada obsta que tal notificación la haga directamente por e--- jemplo al tratarse de contribuyentes que residen en San Salvador, -- sin embargo se habla de las Delegaciones Fiscales por que todavía -- se está pensando que las Delegaciones Fiscales resuelven en Primera Instancia, pero insisto, estos funcionarios ya nada resuelven sólo -- son más que receptores y correctores iniciales de la Declaración, -- sobre esta base se inspira la nueva ley en estudio y, en el único -- caso en que interviene el Delegado Fiscal resolviendo es cuando tie-- ne que emitir mandamientos de ingreso relativa a las multas a que se refiere el Art. 42, pero esta actuación o resolución, como quiera -- llamarsele no puede impugnarse pues la ley no ha establecido contra ello ningún recurso, pues todos han sido creados para impugnar tasa-- ciones complementarias definitivas de impuestos y multas y no cuan-- do se trate de tasaciones provisionales por ello concluyo que el --- recurso de rectificación, no necesariamente debe presentarse en las Delegaciones Fiscales, y bien puede hacerse ante la misma autoridad que establece la exacción complementaria que siempre será la Direc-- ción General.

### Cómo se Tramita el Recurso

El inciso último del Art. 24 dice: Que recibidas las diligencias la Dirección General dictará dentro de tercero día providencia admitiendo o denegando el recurso; y admitido que sea, ordenará la suspensión del cobro del impuesto y pronunciará el fallo que proceda. Como la ley no lo prohíbe, la Dirección General a petición del interesado puede conceder un plazo prudencial que podría ser no menor de quince días para que aquél le presente los fundamentos de su petición. Tal plazo el interesado debe solicitarlo en el escrito que interpone el recurso.

En qué caso no será admitido el recurso? Yo encuentro dos casos: Cuando lo interponga una persona no facultada por la ley para hacerlo, o que el recurso haya sido interpuesto fuera del término de quince días siguientes al de la última notificación. Fuera de estos casos no hay otros que autoricen a la Dirección General a no admitirlo .

La admisión del recurso tiene como efecto la obligación de parte de la Dirección General, de ordenar la suspensión del cobro del impuesto.

Cuándo está facultada la Dirección General a cobrar el impuesto ? A mi juicio sólo se puede cobrar una vez expirado los 60 días que señala el inciso 2° del Art. 30 y no antes. Luego, si el recurso se interpone sin que haya transcurrido dicho lapso, claramente se ve que la Dirección General todavía no puede exigir el pago del impuesto a esa fecha, por ello considero que lo que se suspende no es el cobro del impuesto propiamente dicho sino que los efectos que produjo la notificación que no es otro que el de hacer correr el término de quince días dentro del cual debe interponerse el recurso de rectificación, pues además para poder pagar el impuesto complementario debe antes emitirse y notificarse el mandamiento de ingreso correspondiente y éste sólo se emitirá cuando haya quedado firme la resolución que lo establece.

## CAPITULO II

Recurso de Queja

Este recurso lo regula el Art. 25 y sirve para que conozca el -- tribunal de segunda instancia, de la actuación del funcionario en -- primera instancia en la que deniega un recurso de rectificación, pa -- ra que aquel tribunal al revisar lo actuado confirme la denegatoria u ordene a la Dirección General que admita el recurso de rectifica -- ción.

Art. 25.- La providencia que deniegue la admisión del recur -- so de rectificación admitirá el recurso de queja -- para ante el Tribunal de Apelaciones.

La solicitud del recurso de queja y una copia de la misma deberán presentarse, dentro de ocho -- días hábiles contados a partir del siguiente al -- de la última notificación de la providencia recu -- rrida, a la Dirección General de Contribuciones -- Directas o a la Delegación Fiscal respectiva, las que sin tramitación alguna y con sólo el presenta -- do remitirán el original al Tribunal de Apelacio -- nes. Las Delegaciones Fiscales remitirán la copia a la Dirección General.

El Tribunal de Apelaciones pedirá, dentro de -- veinticuatro horas de recibido el original, infor -- me con justificación de lo actuado a la Dirección General, salvo que de la simple lectura de la so -- licitud apareciere la ilegalidad del recurso.

Al recibir la Dirección General la copia de la solicitud o la solicitud misma, en su caso, sus -- penderá el cobro del impuesto y dentro de tercero día de requerida por el Tribunal superior, envia -- rá el informe con justificación, insertando los -- pasajes que estimare necesarios.

Recibido el informe, el Tribunal resolverá den -- tro de tercero día si la Dirección General debe o no admitir el recurso de rectificación; en tal ca -- so y en el del inciso tercero de este artículo, -- la resolución que se dicte se comunicará a la Di -- rección General para su cumplimiento.

Oportunidad del Recurso

El inciso 2º del Art. 25 dice que la solicitud del recurso de -- queja y una copia de la misma deberán presentarse, dentro de ocho -- días hábiles contados a partir del siguiente al de la última notifi -- cación de la providencia recurrida, a la Dirección General de Con -- tribuciones Directas o a la Delegación Fiscal respectiva, las que -- sin trámite alguno y con sólo el presentado remitirán el original --

al Tribunal de Apelaciones. Las Delegaciones Fiscales remitirán la copia a la Dirección General.

Cuando la ley habla de notificación de la providencia recurrida debe entenderse que se trata de la notificación de la resolución en que la Dirección General deniega el recurso de rectificación.

La ley habla en el Inc. 2° del Art. 25 de solicitud del recurso, pero más propiamente se trata del escrito de la interposición del recurso ya que si solicitara el recurso este se iniciaría hasta que el funcionario admitiera la solicitud, sin embargo, el recurso se inicia desde el momento en que se interpone por escrito en legal forma la petición respectiva, y finaliza con la resolución que al respecto emita el Tribunal de apelaciones sea en el sentido que sea esta resolución, el recurso se interpuso, se tramitó y se resolvió.

Sólo no se habría tramitado el recurso en el único caso de que éste se interponga en forma defectuosa, así lo expresa el Inc. 3° del Art. 25 cuando dice: "El Tribunal de Apelaciones pedirá, dentro de veinticuatro horas de recibido el original, informe con justificación de lo actuado a la Dirección General, salvo que de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad del recurso".

El informe que está obligada a dar la Dirección General no es más que un detalle de todo lo que motivó el recurso de rectificación, por ejemplo, informará sobre la solicitud, de la cantidad de impuesto complementario determinado, los fundamentos que le sirvieron de base para tasarla, las razones porqué denegó el recurso, y todo aquello que ilustre suficientemente al Tribunal de Apelación.

#### Ante quién se presenta el Recurso

El Inc. 2° del Art. 25 ordena que la solicitud del recurso con una copia de la misma se presentarán dentro del término ya indicado a la Dirección General o a las Delegaciones Fiscales respectivas.

El contribuyente en forma optativa puede presentarlo a cualquiera de las oficinas mencionadas y en la práctica será en las Delega-

ciones Fiscales pues en el mayor número de los casos la Dirección General notifica el auto que deniega el recurso de rectificación a los interesados que tienen su domicilio en el interior de la República.

#### Cómo se tramita El Recurso

Una vez recibido el escrito que contiene el recurso la Dirección General o el Delegado Fiscal, según el caso con sólo el presentado - enviarán inmediatamente el original al Tribunal de Apelaciones y sus penderá el cobro del impuesto.

El Tribunal de Apelaciones pedirá a la Dirección General de Contribuciones Directas el informe a que se refiere el Inc. 3° del Art. 25 ya citado, una vez recibido por aquel Tribunal dicho informe resolverá. Qué resolverá? Resolverá confirmando la resolución en que - lo admita sin entrar a conocer ningún otro aspecto. Luego, la Dirección General de Contribuciones Directas, en cumplimiento de la resolución del Tribunal Superior, admitirá el recurso y le dará el trámite de ley.

### CAPITULO III

#### RECURSO DE APELACION

Art. 26. Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo que se dicte en el recurso de rectificación que tase un impuesto original o complementario mayor de quinientos colones, podrá interponer dentro del término fatal de quince días a partir del siguiente al de la última notificación, recurso de apelación para ante el Tribunal de Apelaciones. La solicitud del recurso de apelación deberá presentarse ante la Dirección General o ante la respectiva Delegación Fiscal, la que con sólo la razón del presentado la remitirá de inmediato a la mencionada Dirección General.

La Dirección General admitirá el recurso de apelación en ambos efectos; emplazará al o a los recurrentes y al Fiscal General de Hacienda para que en el término de cinco días comparezcan ante el Tribunal de Apelaciones a hacer uso de sus derechos; y remitirá los autos originales al mencionado Tribunal, pudiendo sin embargo dejar certificaciones de los pasajes necesarios para facilitar el desempeño de sus funciones.

#### Quiénes pueden interponer el Recurso

En su inicio el Art. 26 nos dice que si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo que se dicte en el recurso de rectificación que tase un impuesto original o complementario mayor de quinientos colones podrá interponer recurso de apelación para ante el Tribunal de Apelación.

Podrá un contribuyente heredero que no se hubiere mostrado parte y cuyo nombre no se menciona en el acta de notificación respectiva, interponer el recurso de apelación aunque el fallo que se dicte en el recurso de rectificación ya haya causado estado? El inciso último del Art. 17 dice que los herederos que no hayan declarado estarán representados legalmente por el heredero o legatario que hubiere declarado. Esto es cierto, pero también es cierto que la notificación debe ser clara, precisa, sin margen de duda, y si no aparece en el acta de notificación respectiva, mencionado expresamente el nombre del heredero que se muestra parte con posterioridad, debe entenderse que a éste no se le ha notificado, por no haber constancia de la misma y si quisiese apelar, soy de opinión que debe hacérsele la notificación correspondiente, para que dentro del término de ley haga uso de sus derechos.

#### Oportunidad del Recurso

El recurso de apelación debe interponerse dentro del término fatal de quince días a partir del siguiente al de la última notificación del auto que resuelve el recurso de rectificación.

De lo anterior se deduce que es condición indispensable para poder apelar, que se den los supuestos siguientes:

- a) Que se haya resuelto un recurso de rectificación.
- b) Que se haya notificado el auto que resuelve dicho recurso.
- c) Que no hayan transcurrido más de 15 días a partir del día siguiente de dicha notificación.
- d) Que se trate de una tasación de un impuesto original o complementario mayor de quinientos colones.

Faltando alguno de los anteriores supuestos el recurso de apelación no prosperaría.

Habrà tasación de impuesto original, para el caso, cuando la Dirección General por falta de declaración, de oficio tase el impuesto conforme los Arts. 15 y 20 Inc. último.

Se entiende que hay tasación de impuesto complementario cuando la Dirección General actúa con base al Art. 22.

Aquí cabe preguntarse: Podrá apelarse de la resolución que tase

un impuesto original o complementario y que de su resolución no se hubiese interpuesto recurso de rectificación?. La redacción de la ley es clara, no se puede apelar si antes no se tramitó y resolvió un recurso de rectificación. En verdad yo no encuentro la razón de ser de esta condición, talvés quedó así por haber sido copiada literalmente del Art. 71 de la ley de Impuesto sobre la Renta sin embargo pienso que en la práctica, como veremos, presentará problemas.

Además cabe preguntarse: si estamos en el caso de la parte última del Inc. 3° del Art. 25 o sea en ocasión de que el recurso de rectificación fué presentado pero no resuelto porque no fue admitido por el Tribunal de Apelaciones se podrá interponer el recurso de apelación para enmendar fallos que no era posible corregir con el recurso de rectificación? la respuesta también es no, puesto que es condición indispensable, como ya se dijo que previamente se haya tramitado y resuelto recurso de rectificación si éste no fué admitido no hubo fallo alguno que lo resolviera.

A mi juicio la redacción del Inc. 1° del Art. 26 debe reformarse pues tal como está en vez de economizar trámites los aumenta puesto que necesariamente el recurso de apelación debe de precederlo siempre el de rectificación sirviéndole algo así como de antesala, y considerando éste contrario al principio de economía procesal al final de este trabajo propongo la reforma pertinente para evitar problemas como el siguiente:

El Art. 21 dice: que el valú que resulte de una intervención pericial ordenada por la Dirección General se transcribirá al contribuyente "para su información", más no dejó expedito ningún recurso que pudiese impugnar dicho valú pericial en caso que éste adolezca por ejemplo de defectos como valú exagerado de los bienes, incorporación al valú de bienes ajenos a la sucesión, equivocación en las medidas superficiales, etc. Luego, no habiendo recurso para impugnar el valú pericial tendría que impugnarse con posterioridad a la tasación del impuesto respectivo. Y vemos que el primer recurso que

se presenta es el de rectificación pues no puede irse directamente al de apelación como ya quedó dicho, sin embargo el recurso de rectificación no es idóneo para un valúo pericial pues éste sólo procede, como ya se dijo para corregir errores en los cálculos numéricos. Lo mismo ocurriría con el recurso de queja, de esta manera pienso que el contribuyente se verá privado del derecho de poder impugnar un valúo pericial defectuoso pues nunca podría llegar a impugnarlo por medio del recurso de apelación. Al final propongo la reforma al respecto.

#### Ante quien se interpone el Recurso

Conforme el Art. 26 Inc. 1º el recurso de apelación deberá presentarse ante la Dirección General o ante la respectiva Delegación Fiscal la que con sólo la razón de presentado la remitirá de inmediato a la Dirección General, luego se tramita como en el recurso de rectificación.

#### Trámite del Recurso de Apelación

Una vez que la Dirección General tiene en su poder el escrito en que se interpone el recurso lo admitirá en ambos efectos y emplazará al o a los recurrentes y al Fiscal General de Hacienda para que en el término de 5 días comparezcan ante el Tribunal de Apelaciones a hacer uso de sus derechos y remitirá los autos originales al mencionado Tribunal, pudiendo sin embargo dejar certificaciones de los pasajes necesarios para facilitar el desempeño de sus funciones, luego para el procedimiento subsiguiente el Art. 29 nos remite totalmente a las disposiciones de los Arts. 95 y 96 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que transcribo a continuación:

Art.95.- El incidente de apelación se sujetará a los trámites siguientes:

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

Si el apelante hubiere comparecido en tiempo, se le correrá traslado por seis días para que exprese agravios, con la prevención de que si así -

no lo hiciere se declarará desierto el recurso, -- declaración que deberá hacerse de oficio por el Tribunal, quien dictará las medidas necesarias para recoger los autos en caso se hubieren sacado, sin perjuicio de las responsabilidades legales en que el apelante hubiere incurrido.

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

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

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

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

Sin embargo, ante el Tribunal de Apelaciones no será necesario acusar rebeldías una vez transcurridos los plazos; y las citaciones y notificaciones del referido Tribunal se harán, en la capital, por medio de la Secretaría correspondiente, y en los demás lugares de la República, por las Alcaldías Municipales respectivas. En los casos de citación y notificación por edicto, el plazo que para su fijación señala el Art. 220 Pr., será de cuarenta y ocho horas.

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

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

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

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

Estos artículos 95 y 96 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, son claros, por ello no me detendré en comentarios.

#### CAPITULO IV

##### Recurso de Hecho

Art. 27.- Contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de apelación, procederá el recurso de hecho para ante el Tribunal de Apelaciones, el cual será tramitado conforme a las reglas del derecho común en lo que no contraríen a las disposiciones de esta ley.

Este recurso se tramita conforme el procedimiento civil, Art. 1028 y siguiente, del Pr, de donde se desprende que negada la apelación por la Dirección General, debiéndose haberse concedido podrá el apelante presentarse al Tribunal de Apelaciones dentro de 3 días contados desde el siguiente al de la notificación, de la negativa, más el término de la distancia pidiendo que se le admita el recurso.-

El Tribunal de Apelaciones ordenará que se libre de tercero día provisión a la Dirección General para que remita las Diligencias, salvo que de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la alzada.

Si la negativa de la apelación fuere cierto la Dirección General remitirá originales de las diligencias dentro de tercero día y si fuere falso la negativa bastará que lo informe así.

El Tribunal de Apelaciones dentro de 6 días de haber recibido el Expediente y siendo ilegal la alzada resolverá en el acto que el Expediente sea devuelto a la Dirección General para que lleve adelante sus providencias.

Si el Tribunal de Apelaciones considera que fue denegada indebidamente la apelación ordenará que el proceso pase a la oficina y se tramite el recurso de apelación.

Los efectos de la notificación de la tasación del impuesto se -- suspenden a partir del momento en que se pidan las diligencias originales a la Dirección General.

### Fallos Definitivos

Art.28.- Los fallos que resuelven los recursos interpuestos y las resoluciones que sean recurridas en -- los términos señalados, se tendrán por definitivos, sin perjuicio de la fiscalización a que hubiere lugar.

En realidad los fallos aludidos serán considerados definitivos -- sin perjuicio del recurso de amparo a que hubiere lugar.

## TITULO VI

### Tribunal de Apelaciones

#### CAPITULO UNICO

### Del Tribunal de Apelaciones

Art.29.- El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de -- Renta y Vialidad conocerá de los recursos de Que -- ja, Apelación y de Hecho a que se refiere esta -- ley siguiendo el procedimiento que estatuye la -- Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo que no --- contrarie las prescripciones y fines de esta ley.

Este Artículo no requiere ningún comentario.

## TITULO VII

### DEL PAGO DEL IMPUESTO

#### CAPITULO I

### Pago Ordinario.

La realización del hecho imponible de nacimiento a dos clases de obligaciones a cargo del sujeto pasivo del impuesto: a) Obligacio-- nes formales como por ejemplo presentar la declaración, contestar -- prevenciones, comprobar pasivos, permitir la actividad fiscalizante

del Estado y b) La obligación tributaria material de dar que se realiza al momento de pagar el impuesto.

El pago del impuesto puede ser, voluntario o forzoso. Este Art. 30, se refiere al pago voluntario que la ley llama pago ordinario, pues, el pago forzoso está regulado en los artículos 39 y 40 G. S., que estudiaremos más adelante.

El pago no es más que la forma de extinguir la obligación tributaria material. Cuándo nace la obligación material de pagar el impuesto? En la doctrina campean dos tesis extremas:

a) La de aquellos que entienden que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible previsto y tipificado en la ley fiscal, y conceden a la liquidación tributaria un valor puramente declarativo de la existencia de esa obligación que a partir -- de la misma se hace líquida y exigible.

b) La de aquellos autores, como BERLIRI, en Italia, y otros, para los que la obligación tributaria nace con la liquidación de la cuota, y el hecho imponible engendra únicamente un derecho a investigar, comprobar y liquidar. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. 154.

En nuestro medio no cabe duda que, el impuesto computado, dice el inciso último del Art. 19 G. S., deberá pagarse dentro de los sesenta días contados a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso, luego la obligación tributaria de pagar el impuesto se genera a partir del día de la notificación aludida, pero esta obligación, mientras transcurren dichos sesenta días -- no puede hacerse efectiva de manera forzosa pues su exigibilidad está sometida a un plazo suspensivo.

Quiere decir entonces que para el contribuyente le es potestativo pagar, o no pagar el impuesto durante los primeros sesenta días -- a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso respectivo. Digo que al contribuyente le es optativo -- pagar o no pagar el impuesto durante dicho lapso, porque en este período los efectos coactivos inherentes en la norma jurídica que ordena

pagar el crédito fiscal, está por ley sometido a un plazo suspensivo de sesenta días, como ya se dijo, pero una vez vencido dicho plazo, la obligación de pagar el impuesto se vuelve exigible pues la norma jurídica que le sirve de base recupera totalmente su calidad coactiva y a partir de ese momento al contribuyente no le queda opción más que de pagar el impuesto o sufrir las sanciones que por su incumplimiento surjan de conformidad con lo establecido en el Art. 44 G S., que se concretan al pago de intereses en concepto de recargos por mora en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Art. 30.- El pago del impuesto computado en la declaración se hará dentro del término de sesenta días contados a partir de la fecha de la notificación de haberse emitido el mandamiento respectivo, y deberá enterarse en cualquier colecturía oficial, bancos, agencia o sucursales bancarias autorizados para percibirlo.

Cuando se trate de la tasación original o de la complementaria a que se refieren los artículos 20 y 22, el pago del impuesto deberá hacerse dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se notifique la resolución definitiva correspondiente.

Si dentro de los términos indicados el contribuyente no verifica el pago, se procederá conforme lo dispone el artículo 40.

En la práctica las cosas se desarrollan de la siguiente manera:

El contribuyente presenta la declaración a la Delegación Fiscal respectiva, éste la revisa y estando correcta le pone la razón de presentación y luego en hoja aparte ordena que se emita el mandamiento de ingreso respectivo y que se notifique a la parte interesada la emisión del mismo.

Luego se emite el mandamiento de ingreso correspondiente en los formularios impresos por la Dirección General, luego, por medio de una acta se notifica la emisión del mandamiento a los interesados y éstos podrán pagar sin recargo dentro del término de sesenta días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la emisión del mandamiento respectivo siempre que la resolución hecha saber quede firme.

El impuesto, de acuerdo a la nueva ley debe autoliquidarse por sí mismo el contribuyente en la declaración con base a las reglas que para tal efecto estudiamos en el Art. 9 y 10.

Cuando haya sólo un heredero es lógico que habrá un sólo mandamiento de ingreso, pero cuando haya más que caigan en un mismo número del artículo 10, es conveniente emitir por cada heredero o asignatario un mandamiento por la parte proporcional del impuesto que le corresponda pagar para evitar que la insolvencia de unos perjudique la solvencia de otros, por ejemplo en la sucesión están como herederos Pedro, Juan y Luis todos hijos del causante. Supongamos que el impuesto asciende a mil quinientos colones el cual deberán pagar por iguales partes o sea quinientos colones cada uno. En este caso, como se dijo antes, es conveniente emitir tres mandamientos a cargo de cada heredero por quinientos colones cada uno porque si por ejemplo Juan no puede o no quiere pagar sus quinientos colones Pedro y Luis pueden cumplir con su obligación sin importarles la insolvencia de Juan.

Cuando haya varios herederos obligados al pago, será necesario notificarles a todos la emisión del mandamiento ?

El inciso último del Art. 17 dice que el heredero que se presenta declarando representa legalmente a los otros herederos ausentes, por ello, considero que legalmente bastaría con que se notificara al heredero o herederos que se hubiesen mostrado parte, sin embargo, para evitar polémicas infructuosas, es recomendable que se notifique también a los herederos que no se hayan mostrado parte, haciéndolo por medio de los que se hayan presentado designándolos cada uno por su nombre, o bien notificándoles por edicto haciendo constar sus nombres claramente.

Yo soy de opinión que al contribuyente no se le entregue el mandamiento de ingreso cuando la notificación se haga por interpósita persona por el riesgo que corre el mandamiento de extraviarse, pudiendo sí entregar dicho mandamiento y hacerlo constar en el acta de notificación cuando la notificación se haga al asignatario personalmente.

En el Inc. último de este Art. 30 se indica que si no se paga el Impuesto dentro del término señalado se procederá conforme el Art. 40. Este artículo regula el cobro compulsivo del impuesto.

## CAPITULO II

### Plazos para el Pago

Art. 31.- A solicitud del contribuyente, la Dirección General de Tesorería podrá conceder plazos escalonados hasta por un año, a partir del último día hábil para hacer el pago. Los plazos podrán concederse tanto para el pago del impuesto computado en la declaración como para el pago de los impuestos determinados con fundamento en los artículos 20 y 22. Los plazos deberán ser solicitados dentro de los términos fijados para el pago.

Este artículo establece una forma favorable al contribuyente por medio de la cual, cuando éste carezca de recursos para pagar en tiempo la totalidad del impuesto, puede obtener prórroga para hacer dicho pago, prórroga que no puede ampliarse más allá de un año plazo, por cuotas cuya fecha determinará la Dirección General de Tesorería.

La solicitud de dicha prórroga deberá hacerse dentro del término normal de pago.

En la anterior ley la solicitud se dirigía a la Dirección General, pero atinadamente la actual ley cambió y estableció, que, tal solicitud se hará a la Dirección General de Tesorería, puesto que a esta institución está encomendada la función de receptora del impuesto, siendo esta institución, por consiguiente la idónea para resolver sobre la manera cómo deba efectuarse la percepción del impuesto, teniendo dicha Dirección General una amplia potestad para decidir cuándo y de qué manera deberá hacerse los pagos escalonados.

## CAPITULO III

### Autorización para Inscribir

Para el contribuyente esta autorización para inscribir representa lo más esencial pues sin ella está impedido para ejercer a plenitud sus derechos.

Las causas principales de la inoperancia de la Ley de Gravamen -

de las Sucesiones, recientemente derogada eran las siguientes:

1) El procedimiento era algo así como una información sumaria en la que aparecía el Delegado Fiscal, como el funcionario que en primera instancia conocía y resolvía.

2) Toda resolución del Delegado Fiscal debía ser notificada a -- las partes. Las partes eran el sujeto pasivo del impuesto y el Re-- presentante del Fisco, funcionario adscrito permanentemente a la De-- legación Fiscal.

3) Se mandaba oír al Representante del Fisco, corriéndole trasla-- do por ocho días para que fiscalizara en primera instancia los va-- lúos dados a los bienes que se mencionaban en el inventario privado que se acompañaba a la solicitud.

4) El Representante del Fisco, si por incapacidad, negligencia o por falta de conocimientos técnicos no podía fiscalizar los valúos dados en la declaración, pedía al Delegado Fiscal que solicitara a la Dirección General, que nombrara peritos para que éstos conocie-- ran del valúo de los bienes sucesorales. Este peritaje su trámite -- podía tardar tres, seis, doce o más meses.

5) Una vez encontrado correcto los valúos de los bienes de la su-- cesión se procedía a la liquidación del impuesto la que una vez ve-- rificada se notificaba a las partes.

6) Una vez pasado tres días de haber notificado la liquidación y no haberse interpuesto ningún recurso, se enviaban los originales -- de las diligencias a la Dirección General en revisión ya en segunda instancia. La Dirección General, tenía que revisar la declaración -- y encontrándola correcta emitía resolución confirmando lo actuado -- por el Delegado Fiscal o modificando en lo pertinente.

7) Después de notificada la resolución de la Dirección General , ésta devolvía, después de cierto tiempo los originales al Delegado Fiscal para que éste emitiera los mandamientos de ingreso corres-- pondientes.

8) Una vez pagados el impuesto y multas a que hubiere lugar, el Delegado Fiscal extendía certificación en la que se detallaban los

bienes objeto del impuesto o de que la asignación estaba exenta del pago del mismo. Sin esta certificación el contribuyente no podía -- inscribir su derecho en el Registro de la Propiedad Raíz.

Como puede verse, el procedimiento era engorroso y para llegar a la última fase era menester esperar largos meses y hasta años enteros.

A mi juicio, la causa principal de la lentitud del trámite era, sobre todo, esa exigencia que imponía la ley de fiscalizar la declaración por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas, con anterioridad al pago del impuesto y de la inscripción en el registro respectivo del derecho del contribuyente.

Como tal fiscalización venía a realizarse después de largo tiempo resultaban perjudicados, por una parte la Hacienda Pública, porque el Fisco no podía percibir el pago del impuesto sino hasta con posterioridad a dicha fiscalización; perjudicaba al contribuyente, porque éste no podía inscribir antes de dicha fiscalización en el Registro y ejercer a plenitud sus derechos, y, por último, tal situación perjudicaba a la economía nacional, ya que durante largo -- tiempo, millones de colones, representados por grandes masas formadas por todos esos bienes convertidos en un momento dado objetos del impuesto, se veían inamovilizadas prácticamente excluidas del comercio, con el consiguiente perjuicio que esto conlleva.

Pero a estas alturas preguntémosnos: La Ley de Gravamen de las Sucesiones vigente, se deshizo totalmente de las disposiciones inadecuadas e inoperantes contenidas en la antigua ley recientemente derogada?

Para responder hagamos un pequeño parangón entre ambas leyes:

1) En la ley antigua el procedimiento era como una información sumaria. La Ley vigente quitó de plano tal procedimiento y estableció el sistema de la auto-liquidación del impuesto.

2) En la Ley antigua se notificaba toda resolución. En la ley vigente, también se notifica toda resolución, con la diferencia que --

las resoluciones están, en esta última, reducidas a su mínima expresión.

3) En la antigua Ley se mandaba oír al Representante del Fisco. En la Ley vigente no se manda oír al Representante del Fisco pues en el procedimiento ya no intervienen estos funcionarios.

4) Con la antigua Ley se ordenaban peritajes. En la Ley vigente también se ordenan peritajes.

5) En la antigua Ley la liquidación se enviaba en grado de revisión en segunda instancia a la Dirección General de Contribuciones Directas. En la Ley vigente, no se manda la liquidación en revisión, ya que la primera instancia se inicia precisamente con la intervención de dicha Dirección General.

6) En la antigua Ley, el Delegado Fiscal extendía la certificación correspondiente. En la Ley vigente, tal atribución ha quedado a cargo exclusivo de la Dirección General.

7) En la antigua Ley el contribuyente no podía inscribir su derecho en el Registro antes de que su declaración hubiese sido fiscalizada por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas. En la Ley vigente, también el contribuyente no puede inscribir su derecho antes de dicha fiscalización, con un agregado más: Si con la ley antigua, tenía que soportar larga espera sin haber pagado el impuesto al Fisco, con la ley vigente, el contribuyente debe soportar la misma espera, a pesar de haber cumplido él con su obligación de pagar al Fisco con prontitud el crédito fiscal.

De lo anterior, fácilmente se concluye que, en lo esencial, la ley vigente contiene exactamente las mismas disposiciones que nos venían rigiendo en la Ley antigua desde hace más de treinta y siete años, por ello considero de necesidad urgente que se hagan las reformas en la actual Ley y que en ella se estructure un sistema verdaderamente ágil, robusteciendo el sistema de la auto-liquidación del impuesto sobre las siguientes bases:

a) Que la autorización para inscribir su derecho se extienda al contribuyente una vez pagado totalmente el impuesto y multa computados en la declaración, sin esperar para ello, la fiscalización de la declaración la cual puede hacerse con posterioridad.

b) Que se establezca que los bienes objeto del impuesto, conserven tal calidad y respondan preferentemente del pago del crédito fiscal mientras no haya sido fiscalizada la declaración y no haya expirado el término de la prescripción, a pesar de las enajenaciones que dichos bienes sufran.

c) Que se establezca la responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria del sujeto pasivo del impuesto con el tercero que adquiera el dominio de los bienes objeto del impuesto.

d) Que se autorice a los Delegado Fiscales extender las certificaciones al contribuyente para que inscriban sus derechos en el Registro respectivo, sin perjuicio de que también pueda extenderlas la Dirección General de Contribuciones Directas.

Como lo he repetido, al final de este trabajo, aparecen las reformas que sugiero en donde se encontrará reguladas todas estas ideas, sin embargo, mientras soñamos con las ansiadas reformas, estudiemos la realidad vigente, y veamos que nos dice el artículo 32.

Art.32.- En ningún registro público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de todos o de cualquiera de los herederos o de terceras personas, derecho alguno que provenga de una sucesión o de un fideicomiso por causa de muerte, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción, en la que se especificarán todos los bienes sobre que recayó el respectivo impuesto o se indicará que sobre ellos no recayó impuesto alguno, detallando en todo caso, en relación a los inmuebles, los linderos, naturaleza, superficie e inscripción si la tuvieren.

La Dirección General de Contribuciones Directas estará obligada a conceder autorización a que se refiere el inciso anterior, en los casos siguientes:

a. Cuando fiscalizada la declaración se haya encontrado correcta, ya sea porque la masa total líquida correspondiente no alcanza el límite imponible o porque los respectivos a valúos fueron suministrados por la Dirección General de Contribuciones Directas por medio de los Departamentos correspondientes y el impuesto ha sido cancelado.

- b. cuando fiscalizada la declaración y establecidas diferencias de impuesto a cargo del o de los contribuyentes, hayan sido cancelados el impuesto computado en la declaración y dichas diferencias;
- c. Cuando la solicite el acreedor hereditario -- portador de un título ejecutivo comprendido -- en el artículo 8 letra a) que haya obtenido -- mediante ejecución la adjudicación en pago de la deuda reclamada, de uno o más de los bienes de la sucesión, quien podrá inscribir su propiedad en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo con los demás requisitos legales. También el tercero que hubiese -- adquirido por compra en pública subasta el inmueble o inmuebles embargados a una sucesión, en virtud de acción ejecutiva fundada en un -- título de la naturaleza expresada, tendrá derecho a inscribir su dominio en el respectivo Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo las demás formalidades legales.

El o los legatarios de toda clase de bienes -- de una sucesión tendrán derecho a que se tome razón o se inscriba en un registro público, según el caso, cualquier instrumento legalmente expedido referente a su legado, con tal que presenten prueba auténtica de haber pagado el impuesto sucesorio que respectivamente les corresponde, o -- que el legado esté exento de ese pago conforme -- al Artículo 12.

Este Art. 32 en su inciso 1º establece lo siguiente: En ningún registro público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de todos o de cualquiera de los herederos o de terceras personas, derecho alguno que provenga de una sucesión o de un fideicomiso por causa de -- muerte, sin que se presente certificación de la resolución de la -- Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal ins--cripción, en la que se especificarán todos los bienes sobre que recayó el respectivo impuesto o se indicará que sobre ellos no recayó impuesto alguno, detallando en todo caso, en relación a los inmue--bles, los linderos, naturaleza, superficie e inscripción si la tu--vieren.

Entonces, conforme este inciso ninguna persona propietaria de un derecho que provenga de una sucesión o de un fideicomiso por causa de muerte, sea que pague o no pague impuesto, podrá inscribir su de--recho mientras no presente a la oficina del Registro la autoriza---ción que al respecto le extienda la Dirección General, en la que se

especifiquen claramente todos los bienes a que se refiere tal autorización.

A este respecto no hay que olvidar que como en el mayor de los casos, la Dirección General, tomará por base para detallar los bienes la identificación que de ellos se haga en el inventario privado que se presente con la declaración, por lo que si en él existen errores en su descripción como en linderos, colindantes, situación, extensión, inscripción, etc., en casos de inmuebles, número de serie, de registros, fechas en casos de valores, en la autorización aparecerán con los mismos errores, y al momento de inscribir sería imposible sin antes hacer las correcciones pertinentes, lo cual implicaría otro trámite prolongado con el consiguiente perjuicio, desde luego para el contribuyente.

El inciso 2° del Art. 32 establece en qué casos la Dirección General está obligada conceder la autorización para inscribir y enumerar los siguientes:

- a) Cuando fiscalizada la declaración se haya encontrado correcta, ya sea porque la masa total líquida correspondiente no alcanza el límite imponible o por que los respectivos avalúos fueron suministrados por la Dirección General de Contribuciones Directas por medio de los Departamentos correspondientes y el impuesto ha sido cancelado;
- b) Cuando fiscalizada la declaración y establecidas diferencias de impuesto a cargo del o de los contribuyentes, hayan sido cancelados el impuesto computado en la declaración y dichas diferencias;
- c) Cuando la solicite el acreedor hereditario portador de un título ejecutivo comprendido en el artículo 8 letra a) que haya obtenido mediante ejecución la adjudicación en pago de la deuda reclamada, de uno o más de los bienes de la sucesión, quien podrá inscribir su propiedad en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo con los demás requisitos legales. También el tercero que hubiese adquirido por compra en pública subasta el inmueble o inmuebles embargados a una sucesión, en virtud de acción ejecutiva fundada en un título de la naturaleza expresada, tendrá derecho a inscribir su dominio en el respectivo Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo las demás formalidades legales.

Literal (a)

Este literal nos dice que para que la Dirección General, esté obligada extender al contribuyente la autorización debe llenarse previamente los requisitos que siguen:

- 1°) Que en caso de haberse tasado impuesto que éste haya sido -- cancelado totalmente.
- 2°) Que la declaración haya sido fiscalizada por la Dirección General.
- 3°) Que dicha fiscalización haya encontrado correcta la declaración. Una declaración está correcta cuando los valúos dados a los bienes de la sucesión sean justos, cuando haya sido aplicado el número y parentesco correspondientes, correctas -- las sanciones a que hubiere lugar, cuando estuvieren comprobados legalmente los pasivos deducidos, etc.

Una vez, dados todos los anteriores supuestos, el contribuyente puede exigir a la Dirección General, que le extienda la autoriza--- ción para inscribir su derecho.

Dentro de cuánto tiempo la Dirección General está obligada lle--- var a cabo dicha fiscalización? Dentro del término de la prescrip--- ción que según quedó dicho, cuando estudiamos el Art. 22, pueden -- ser tres años o más según que se haya o no presentado a la Direc--- ción General la declaración a que se refiere el Art. 17, siendo aquí precisamente donde estriba lo engorroso del procedimiento, ya que -- la Dirección General, legalmente tiene un plazo que puede prolon--- garse hasta más de tres años, para llevar a cabo la fiscalización, mientras tanto se siente legalmente facultada para mantener congelado grandes masas de capital perjudicando por una parte al contribu--- yente que se ve sometido a una espera prolongada para poder ejercer con libertad sus derechos sobre la masa de bienes sucesorales que -- le correspondan, y por otro lado, como ya se dijo, inamovilizando -- grandes capitales con el consiguiente perjuicio a la economía nacional, porque legalmente la Dirección General, si no consta en el ex--- pediente que ella ha fiscalizado la declaración no podrá jamás con--- ceder la autorización aludida.

Me pregunto, con la centralización del trámite en San Salvador --

que ha institucionalizado la actual ley, tendrá la Dirección General el personal calificado suficiente para fiscalizar una por una cada declaración, en todos sus detalles para tenerla correcta? Yo, creo, sin temor a dudas que no, mientras tanto, qué se debe hacer -- para evitar los efectos contraproducentes que tal centralización -- conlleva? A mi juicio sólo quedan dos caminos: 1º) Aumentar el personal necesario para que dentro del menor tiempo posible la Dirección General haya fiscalizado la declaración y emita en su caso, el mandamiento de ingreso para el pago del impuesto y multas complementarias que correspondan, para que una vez cancelados extienda la autorización a que se refiere el inciso primero del Art. 32 en estudio; ó 2º) Reformar la ley en lo pertinente a fin de idear un sistema mucho más ágil que permita y haga realidad dos intereses: Por una parte, el que tiene el Estado de Fiscalizar la declaración para comprobar su legalidad y veracidad evitando la evasión del impuesto; por otro lado, el interés que tiene el contribuyente de poder ejercer a plenitud dentro del menor tiempo posible el derecho que le quepa en los bienes sucesorales. A este particular me permito al final, sugerir las reformas que considero debe hacerse al Art. 32, a fin de que se evite de una vez ese viejo problema de lentitud del trámite de la ley de Gravámen de las Sucesiones.

#### Literal (b)

Este literal viene a complementar al literal (a), ya que éste -- regula el caso de que la declaración una vez fiscalizada se encontró, bien, que la masa total líquida correspondiente estaba exenta por no alcanzar monto imponible, o bien porque los valúos habían sido dados por la Dirección General, en cambio este literal (b) trata el caso de que al fiscalizar la declaración se encuentre que es mayor el impuesto que se debe pagar, luego conforme el Art. 22, la Dirección General, determinaría el impuesto y multas complementarios que corresponda y una vez pagada en su totalidad, estaría obligada extender la autorización para inscribir.

Antes de continuar con el literal (c), me parece conveniente hacer las siguientes consideraciones:

Al legislador se le escapó mencionar expresamente dos casos en los que también la Dirección General está obligada conceder la autorización: a) Cuando fiscalizada la declaración se haya encontrado que el valúo dado a los bienes por el contribuyente y no por la Dirección General sea correcto. b) Cuando se trate de uno de los casos comprendidos en el Art. 12, puesto que las asignaciones no sólo pueden ser en valores como bonos, depósitos bancarios, acciones, etc., sino que pueden tener por objeto bienes inmuebles, siendo en este último caso que de conformidad con el Art. 37 no se podría inscribir el bien inmueble, si no ha precedido de parte de la Dirección General una resolución en la que se declare que tal asignación es de las comprendidas en el Art. 12 y que por tal razón se declara exenta del pago del impuesto, siendo hasta este momento que el contribuyente estaría en la facultad de exigir a la Dirección General la autorización para inscribir su derecho. Este Art. 37 lo estudiaremos en su oportunidad.

#### Literal (c)

Este literal se refiere a dos personajes: 1º) Al acreedor hereditario portador de un título ejecutivo comprendido en el artículo 8 letra a) que haya obtenido mediante ejecución la adjudicación en pago de la deuda reclamada, de uno o más de los bienes de la sucesión, quien podrá inscribir su propiedad en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo con los demás requisitos legales. También el tercero que hubiese adquirido por compra en pública subasta el inmueble o inmuebles embargados a una sucesión, en virtud de acción ejecutiva fundada en un título de la naturaleza expresada, tendrá derecho a inscribir su dominio en el respectivo Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo las demás formalidades legales.

Quién es acreedor hereditario? Este es aquel que era en vida acreedor del causante. Pues bien, este acreedor, sigue juicio ejecutivo

contra la sucesión para el pago de su crédito, se llega hasta la venta en pública subasta, y no habiendo postores, pide que se le adjudiquen en pago los bienes de la sucesión embargados, el juez se los adjudica en pago, luego, para inscribir su derecho en el registro, necesitará que la Dirección General lo autorice, pero previamente, dice la ley, deberá cumplir con los demás requisitos legales. Estos demás requisitos legales son los que regulan las leyes de Alcabala, - de Renta y Vialidad, Impuestos Municipales, Arancel del Registro, - etc., Lo mismo ocurre con el tercero que compre en pública subasta los bienes que se embargaron a la sucesión.

El inciso último del Art. 32, se refiere a los legatarios y nos dice: "El o los legatarios de toda clase de bienes de una sucesión tendrán derecho a que se tome razón o se inscriba en un Registro Pú**ú**blico, según el caso, cualquier instrumento legalmente expedido referente a su legado, con tal que presenten prueba auténtica de haber pagado el impuesto sucesorio que respectivamente les corresponde, o que el legado está exento de ese pago conforme el artículo 12.

Este inciso viene a establecer un trato preferencial para los legatarios puesto que éstos podrán inscribir o que se les tome razón a su favor en un Registro Público cualquier instrumento legalmente expedido referente a su legado siempre que:

- a) Presenten prueba auténtica de haber pagado el impuesto sucesoral que les corresponda.
- b) Que presenten prueba auténtica de que su legado está exento del pago del impuesto conforme el Art. 12.

Se comprobará auténticamente al Registrador haber pagado el im--puesto presentándole el correspondiente recibo de ingreso extendido en legal forma por el respectivo colector. En caso de extravío de este recibo de ingreso, se comprobaría con la certificación que del mismo expida dicho colector.

Se comprobará auténticamente al Registrador estar exento del im--puesto conforme el Art. 12, con la certificación de la resolución -

de la Dirección General que declare tal exención y en la que se determine los bienes sobre los que recae la misma. Aquí cabe preguntar. Para que el legatario obtenga esta certificación, será preciso que presente una declaración con las formalidades del Art. 17 ? O -- bastará una simple petición dirigida a la Dirección General ? Yo --- considero que esto depende de dos circunstancias:

- 1°) Que los herederos ya hayan hecho la declaración e incluido en el inventario privado el bien objeto del legado.
- 2°) Que los herederos aún no hayan declarado.

En el primer caso, considero que no habría necesidad de declarar, bastaría una solicitud por escrito dirigida a la Dirección General en la que se le pediría que por estar comprendido su legado en el Art. 12, de conformidad con el inciso último del Art. 32 la declare exenta y le extienda certificación de la resolución.

En el segundo caso tendría que declarar en los términos del Art. 17.

#### Autorización para Enajenar Bienes

Art. 33.-- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, la Dirección General de Contribuciones -- Directas podrá, cuando lo considere conveniente o necesario y aun antes de haberse pagado -- el impuesto respectivo, permitir la inscripción de los derechos del heredero, legatario o fiduciario para efectos de ventas o gravámenes de inmuebles, muebles, créditos o acciones, para el retiro de valores existentes en cajas de depósito y para realizar cualesquiera otras operaciones relativas a los bienes del causante, siempre que se garantice suficientemente el interés fiscal.

Como el Art. 32, establece procedimientos lentos, este Art. 33 ofrece una solución, facultando a cualquier interesado llevar a cabo una operación comercial con bienes que pertenezcan a una sucesión -- ya declarada a la Dirección General, pero de la cual aún no se ha -- dado la autorización para inscribir, previa autorización de parte -- de la Dirección General siempre que se le garantice suficiente el -- pago del crédito fiscal, la cual se tramita conforme los artículos 34, 35 y 36 que estudiaremos seguidamente.

## CAPITULO IV

Garantías

Art.34.- Serán admisibles para asegurar el interés fiscal las siguientes garantías:

- a. Depósito de dinero;
- b. Depósito de letras o de bonos del Estado, de cédulas hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado o por instituciones bancarias nacionales, o cuya eficacia para estos efectos haya sido reconocida expresamente por leyes especiales;
- c. Hipoteca sobre bienes del contribuyente;
- d. Fianza Hipotecaria; y
- e. Fianza Bancaria.

El procedimiento que se sigue no es más que una solicitud a la Dirección General, pidiéndole autorización para efectuar alguna operación de las señaladas en el Art. 33, y ofreciendo la garantía que no podrá ser otra distinta de las señaladas en este Art. 34.

Con relación al depósito de dinero, una vez la Dirección General autorice el depósito de la garantía ésta se deberá enterar en la colectoría que por conveniencia puede ser la del lugar donde esté situada la Delegación Fiscal que recibió la declaración.

Respecto a las demás garantías son una novedad en la actual ley ya que en la anterior sólo se podía ofrecer garantía si se trataba de dinero, letras o valores, en cambio, la actual no hace distinciones y permite se ofrezcan garantías ya se trate de dinero, valores inmuebles o muebles, etc.

Los depósitos de los valores a que se refiere el literal (b) del Art. 34 tendrán que hacerse, a mi juicio en una institución bancaria que la Dirección General designe, por el momento no se ha dado ningún caso, por ser nueva la disposición.

Es de advertir que este literal (b), enumera taxativamente los valores capaces de garantizar el crédito fiscal, de tal manera que no podrá garantizarse con acciones, letras ni otro título valor que no sea de los enumerados en dicho literal.

Reglas para determinar el monto de la Garantía

Art.35.- Para determinar la cuantía de las garantías a que se refiere el artículo anterior y proceder a su calificación y otorgamiento, se observarán las siguientes reglas:

- 1a. El valor total de la garantía no podrá ser menor del monto más un tercio de la cantidad que representen el total del impuesto determinado por la Dirección General de Contribuciones Directas, más las multas, recargos e intereses que procedan; y cuando dicha Dirección General no haya determinado el impuesto, el valor de la garantía no podrá ser menor del duplo de la cantidad que represente el impuesto computado en la declaración más las multas, recargos e intereses que procedieren;
- 2a. La Dirección General de Contribuciones Directas utilizará los medios que estime necesarios para apreciar la eficacia y suficiencia de la garantía ofrecida;
- 3a. Cuando la Dirección General de Contribuciones estime eficaz y suficiente la garantía ofrecida por el contribuyente, proveerá resolución razonada autorizando el otorgamiento de la caución; y constituida ésta y hecha la inscripción correspondiente, si se tratase de garantía hipotecaria, proveerá nueva resolución autorizando la respectiva operación.

Como puede notarse este artículo da reglas a la Dirección General para que califique la garantía ofrecida, procediendo según que la Dirección General haya determinado el impuesto.

Se entiende que la Dirección General ha determinado el impuesto cuando ésta haya intervenido exclusivamente en la tasación del mismo en ausencia de los obligados a declarar conforme Art. 17, como por ejemplo en los casos contemplados en el Art. 20 inciso último y 22 que trata del impuesto complementario. En estos casos dice la ley el valor de la garantía no podrá ser menor del monto más un tercio de la cantidad que representen el total del impuesto determinado, más las multas, recargos e intereses que procedan.

Ejemplo: Si la Dirección General determina de oficio tres mil colones de impuesto, más trescientos colones en concepto de multa, intereses y recargos. La garantía tendría que valer, tres mil colones, más un tercio de tres mil trescientos colones, que sería mil cien -

colones. En suma la garantía tendría que valer no menos de cuatro mil cien colones.

Cuando la Dirección General no haya determinado el impuesto, sino que el contribuyente, el valor de la garantía no podrá ser menor -- del duplo de la cantidad que represente el impuesto computado más -- las multas, recargos e intereses que correspondan.

Las multas a que se refiere este numeral son las que regulan los Arts. 42, 43, 45 y 46, que estudiaremos más adelante.

Los recargos e intereses están tratados en el Art. 44 inciso 1° y 2° respectivamente que también veremos más adelante.

La regla 2a. del Art. 35 no es más que una ampliación de las facultades concedidas a la Dirección General, por la Ley en el Art. 20.

Por último, la regla 3a. determina, aunque en forma escueta el procedimiento que debe seguirse para autorizar una de las operaciones a que se refiere el Art. 33. El procedimiento es el siguiente:

El interesado debe solicitar por escrito a la Dirección General que lo autorice para efectuar la operación que le interesa ofreciendo cualesquiera de las garantías contemplados en el Art. 34.

La Dirección General, se valdrá de cualquier medio para apreciar la eficacia de la garantía ofrecida. Una vez considerada eficaz por medio de resolución autorizará el otorgamiento de la Escritura Pública en la que se constituya la garantía. Una vez otorgada la caución e inscrita en su caso todo, a juicio de la Dirección General, ésta por medio de otra resolución autorizará la respectiva operación.

Considero oportuno a estas alturas, hacer notar que se habla en la ley de que la Dirección General autorizará el otorgamiento de -- cualquier operación de las comprendidas en el Art. 33, pero en verdad, lo que en realidad, puede autorizar no es el otorgamiento de -- dichas operaciones, pues éstas dependen exclusivamente de la voluntad de las partes interesadas y un notario no infringiría ninguna -- disposición legal al dar fé de dicho otorgamiento, no, lo que en --

verdad autoriza la Dirección General es la inscripción de tales operaciones, puesto que es lógico que será en el Registro respectivo - en el que no inscribirán el derecho correspondiente si no se presenta la autorización de ley, por lo que, el legislador, más propiamente debió referirse a autorización para inscribir dichas operaciones y no para otorgarlas, sin embargo, vemos que hasta el título con que se indica el Art. 33 reza "Autorización para enajenar bienes", lo cual considero que bien puede reformarse. Al final aparece la reforma que considero apropiada.

Art.36.- En la autorización a que se refiere la regla tercera del artículo anterior se especificará según los casos, las dimensiones, ubicación, linderos - e inscripción, si fuere posible, de los inmuebles; la descripción, valor y lugar de depósito cuando fueren muebles; y la naturaleza, valor e institución en la cual estuvieren en depósito, cuando -- fueren títulos valores o créditos.

La redacción de este artículo 36 es clara por ello no requiere ninguna explicación.

#### Transferencia de bienes

El Art. 32 regula específicamente los requisitos necesarios para la inscripción de bienes que pertenecieron al causante, sin embargo, aunque los herederos no se vean sometidos a inscripción alguna, para poder ejercer plenamente sus derechos sobre los objetos o bienes asignados, como en el caso de acciones, bonos, depósitos bancarios, etc, las instituciones depositarias de los mismos, no entregarán a los interesados ningún valor si antes no les presentan constancia - auténtica de haber pagado totalmente el impuesto respectivo o de -- que la asignación está comprendida en las exenciones que señala el Art. 12, o de que no llega a monto imponible. Esta obligación se -- las impone el Art. 37 cuando dice:

Art.37.- No se hará transferencia ni entrega de acciones, valores o depósitos gravables, ni pago de créditos pertenecientes a una persona fallecida, sin que se presente constancia auténtica de estar pagado totalmente el impuesto respectivo o de que la asignación está comprendida en las exenciones que expresa el artículo 12 de la presente ley. -

La transferencia o la entrega hecho contraviniendo esta disposición hará incurrir al infractor - en multa comprendida entre el diez y el veinticinco por ciento del monto del impuesto respectivo y además no producirá efectos legales sino a contar de la fecha en que se presente la constancia.

Es curioso notar que la ley sólo se refiere a dos casos: 1º) Que los bienes o valores que se deba entregar tengan un valor mayor de seis mil colonos pues sólo de esta manera pagarán impuesto y tendrán que comprobar auténticamente dicho pago. 2º) Que la exención no pague impuesto por estar exenta conforme el Art. 12, más no se refiere al caso de que los bienes o valores a entregar no paguen impuesto - por no llegar a monto imponible, ni estar comprendidos en los casos del Art. 12.

A mi juicio bastaba que la ley dijera en lo pertinente: " o que la asignación está exenta por cualquier razón del pago del impuesto", quedando de esta manera comprendido todos los casos posibles de exención, incluso los del Art. 12, sin embargo, mientras no se haga la reforma del caso, debe entenderse que también aquellas asignaciones que sin estar comprendidas en el Art. 12, están exentas por no llegar a monto imponible, tendrán que presentar certificación de la resolución que la declara exenta.

Aquí se presenta un problema y es el de que la institución que debe entregar los bienes o valores, con sólo el recibo de ingreso cancelado, que es constancia auténtica del pago no tendría una idea exacta sobre qué bienes o valores recayó la exención ya que, esto no podrá la institución encargada de hacer la entrega o transferencia de valores, saberlo de la simple lectura del recibo de ingreso que le presenten.

Por lo anterior considero que en este caso siempre será necesario para los efectos del Art. 37, que el contribuyente presente certificación de la autorización extendida por la Dirección General en la que se especifiquen los bienes o valores sobre los que recayó el impuesto o la exención, pero para ello debe reformarse el Art. 37, haciendo el agregado correspondiente. Al final sugiero la reforma -

pertinente.

Art. 38.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, cuando una persona fallecida hubiere dejado dinero, letras o valores gravables en poder de una persona natural o jurídica o de institución de crédito, los herederos podrán pedir que se ordene la entrega a su favor de dichos dineros, letras o valores, previo el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 33.-

Este artículo se remite al Art. 33 que regula las garantías que son posibles de otorgar para poder retirar dinero o valores gravables, antes de haber pagado el impuesto.

## TITULO VIII

### PAGO COMPULSIVO DEL IMPUESTO

#### CAPITULO I

#### Instrumentos con Fuerza Ejecutiva.

Art. 39.- La certificación o la copia del mandamiento de ingreso o del estado de cuentas respectivo que expida la Dirección General de Tesorería respecto de los impuestos, multas, intereses y recargos establecidos por esta ley, tendrán fuerza ejecutiva.

Instrumento con fuerza ejecutiva en breves palabras es aquel que por si mismo da fé de la existencia del crédito.

Luego, para efectos de esta ley tendrán tal calidad los documentos siguientes:

- a) La certificación del mandamiento de ingreso correspondiente
- b) Certificación del estado de cuentas del contribuyente que lleve la Dirección General de Tesorería.

En realidad, aunque la presente ley no lo dijera, siempre los anteriores documentos tendrían fuerza ejecutiva con base al Art. 589 N 1° Pr.

En la Fiscalía General de Hacienda, hay en la práctica dos trámites para el cobro compulsivo del impuesto. Uno que se ventila a nivel administrativo y tiene por objeto hacer llegar a la Fiscalía al contribuyente, hacerle conciencia de la conveniencia del pago del -

impuesto, recabar datos relativos a sus bienes, su dirección, se le ofrecen facilidades de pago, etc., luego, si no se logra el pago de la obligación fiscal, se da paso al trámite judicial ya en la fase del juicio ejecutivo.

El trámite ejecutivo, se sujeta totalmente al trámite que para tal efecto señala el Código de Procedimientos Civiles, pero antes deben llenarse las formalidades que establece el Art. 40 que literalmente dice:

#### Juicio Ejecutivo

Art.40.- Transcurridos los términos señalados por esta ley para el pago del impuesto y el de las multas, intereses o recargos sin que dicho pago se hubiere hecho, el colector respectivo dará aviso, con cualquiera de los atestados a que se refiere el artículo anterior, a la Dirección General de Tesorería para los efectos de ley.

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá los atestados correspondientes al Fiscal General de la República.

Aún ya entablada la acción ejecutiva, el contribuyente podrá pagar en todo tiempo, antes del remate de los bienes embargados, las reclamaciones objeto de dicha acción; pero en tal caso, sólo podrá pedir el sobreseimiento acompañando el o los recibos correspondientes.

Este Art. 40 ordena que transcurridos los términos fijados por la ley para el pago del crédito fiscal, el colector respectivo avisará al Fiscal General de la República para que proceda este funcionario al cobro ejecutivo del crédito fiscal enviándole la documentación correspondiente.

En la práctica, más bien hasta la fecha he notado que existen sumas considerables de dinero en favor del Fisco, cuyos obligados han caído en retardo en el pago del crédito fiscal, sin que el Fisco haya hecho nada por hacer efectivo el pago compulsivamente. A este fenómeno concurren circunstancias como el de que a veces, resulta mayor el gasto en que incurriría para el cobro que el impuesto mismo, otras veces, porque tardó tanto Contribuciones Directas en liquidar el impuesto, que ya los obligados al pago, propiamente dicho, o se han desposeído de los bienes objeto del impuesto o ya han desa

parecido o fallecido. Por otro lado el Fisco, piensa mucho para ejecutar al contribuyente pues considera una medida impolítica iniciar una serie de embargos al público para el cobro del impuesto.

El inciso último de este Art. 40 establece una consideración para el contribuyente que no necesita ningún comentario.

## CAPITULO II

### Devoluciones

Art.41.- Cuando el impuesto pagado conforme a la declaración o la cantidad depositada, según el caso, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General de Contribuciones Directas, esta oficina dictará resolución ordenando devolver al interesado el excedente o la suma pagada o depositada. Dichas cantidades no devengarán intereses.

En igual forma se procederá respecto de las multas, recargos o intereses pagados, cuya cuantía sea disminuida por resolución definitiva.

Cuando la Dirección General, después de fiscalizar la declaración encuentra que el impuesto pagado, o la cantidad depositada por el contribuyente, excede al monto determinado por ella, devolverá el excedente de la suma de dinero pagada o depositada. Lo mismo hará respecto de las multas, recargos o intereses pagados.

Este artículo 41 es claro, sin embargo, no está demás exponer los casos en que a mi juicio la Dirección General puede modificar el crédito fiscal disminuyendolo. Los casos que encuentro son los siguientes:

- a) Cuando el contribuyente se haya equivocado y se haya tasado un impuesto mayor como por ejemplo aplicando un porcentaje mayor.
- b) Cuando el Delegado Fiscal haya impuesto una multa que no procedería imponerla;
- c) Cuando el Delegado Fiscal, haya aplicado una multa que procedía aplicar pero se equivocó, y calculó más de lo debido.
- d) Cuando al determinar el impuesto y accesorios, por la Dirección General se encuentre que es menor que la cantidad depositada en los casos del Art. 34 y 38.

Aquí cabe preguntar, si la Dirección General, al fiscalizar la -

declaración, encuentra que el valúo dado a los bienes de la sucesión es excesivamente elevado, podrá rebajarlo y reducir en la misma proporción el impuesto tasado y pagado ? Ya dijimos en otra oportunidad cuando estudiabamos el inciso 1° del Art. 22 que en este caso procede rebajar el impuesto que el contribuyente se auto-liquidó con base a valúos exagerados que con malicia o sin ella proporcionó ya que en todo caso la posición de la Dirección General debe ser que el contribuyente pague lo que justamente le corresponde, y está obligada hacer las correcciones ya sea aumentando el impuesto por resultar menor o disminuyendolo por encontrarlo mayor.

## TITULO IX

### DE LAS SANCIONES

#### CAPITULO I

#### Multas por Declaración Extemporánea y por no Declarar

Art.42. Todo el que estando obligado por esta ley a rendir declaración no lo hiciere en el término que la misma prescribe, será sancionado con las multas siguientes:

- a. Del cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar, si se presenta la declaración con retardo no mayor de tres meses;
- b. Del diez por ciento si se presenta con un retardo de más de tres meses, pero no mayor de seis meses;
- c. Del veinte por ciento si el retardo es de más de seis meses.

Estas multas serán impuestas por el respectivo Delegado Fiscal o por la Dirección General de Contribuciones Directas, en su caso; y deberán pagarse juntamente con el impuesto correspondiente.

Este artículo 42, establece tres casos de multa según sea la negligencia del contribuyente en presentar su declaración. El término que la ley señala para rendir declaración es de noventa días después de haberse abierto una sucesión Art. 17.

Para la comprensión del caso del literal (a) veamos un ejemplo: El primero de enero, expiró el plazo legal, para que yo presentara

mi declaración, pero la presento el quince de marzo y me toca pagar ₡70.00 de impuesto. En este caso el Delegado Fiscal me aplicará el 5% sobre los ₡70.00, o sea que en el mandamiento respectivo aparecerá ₡70.00 en concepto de impuesto más ₡3.50 en concepto de multa por extemporánea declaración, pues mi retardo, después de expirados los noventa días no fue mayor de tres meses.

Veamos un ejemplo del literal (b). Siempre, el primero de enero expiró el plazo legal para declarar, pero ocurre que ésta la presento el veinte de mayo y me toca pagar ₡150.00. Como presento mi declaración con retardo mayor de tres meses, pero menor de seis, el Delegado Fiscal me aplicará el 10% sobre ₡150.00 y en el mandamiento de pago respectivo aparecerá así: ₡150.00 en concepto de impuesto más ₡15.00 en concepto de multa por extemporánea declaración.

Luego, si el retardo es mayor de seis meses la multa será del 20% sobre el monto del impuesto que me toque pagar y se aplica de la misma manera indicada.

El último inciso de este Art. 42, nos dice que serán los Delegados Fiscales los encargados de aplicar estas multas y la Dirección General en su caso. En realidad, son los Delegados Fiscales los llamados a aplicar estas multas y lo harán al momento de emitir el mandamiento de pago del impuesto respectivo. Yo, no encuentro cuál sea el caso en que la Dirección General tenga que aplicar estas multas, puesto que si pensamos que los casos serán cuando dicha Dirección General formule de oficio la declaración estaremos en el contemplado en el Art. 43 inciso 1°.

Art.43.- Cuando no exista declaración, el contribuyente sufrirá una multa hasta del cincuenta por ciento del impuesto que le corresponde pagar, según su capacidad económica, sin que dicha multa pueda ser inferior a veinticinco colones.

La falta de declaración en el término prescrito por el obligado a hacerlo cuya asignación no alcance cantidad imponible, se sancionará con multa de veinticinco colones.

En el inciso 1° del Art. 43 se establece el caso en que por re--

beldía del obligado a declarar, la Dirección General, de oficio determina el impuesto. Aquí dice la Ley, el contribuyente sufrirá una multa hasta del 50% del impuesto que le corresponde pagar, sin que el impuesto pueda ser menor de ₡25.00.-

Este impuesto jamás podrá aplicarlo el Delegado Fiscal, ya que este funcionario no está facultado determinar el impuesto de oficio, siendo esta función exclusiva de la Dirección General.

Nótese bien que para poder aplicar este inciso lo. del Art. 43, la asignación debe pagar impuesto, si al final la Dirección General de termina que la masa total líquida no paga impuesto, se aplicaría el inciso último de este mismo Art. 43.

En este inciso último del Art. 43 se refiere a asignaciones que no pagan impuesto y comprende dos casos:

- a) Que el contribuyente nunca declara y la Dirección General de oficio determina su situación. Aquí se aplicarán de multa -- ₡25.00.
- b) Que el contribuyente sí declara, pero lo hace fuera del término, de los 90 días fijados por la ley y su asignación no genera impuesto. También se aplica la multa de ₡25.00.-

Si resulta que paga impuesto, caemos en el caso contemplado -- en el Art. 42, según el tiempo en que se declare.

El inciso último de este Art. 43, plantea una situación muy interesante la cual para mayor claridad plantearé por medio de ejemplos.

1) Juan único heredero se presenta con su declaración que no causa impuesto con dos años de retraso. Es lógico que Juan tendrá que pagar la multa de ₡25.00.

2) Juan, Pedro y Luis, únicos herederos, se presentan juntos a -- declarar con dos años también de retraso y su asignación no paga impuesto. Debe entenderse en este caso que cada uno de estos herede--ros tiene que pagar ₡25.00 en concepto de multa o sean ₡75.00, en -- total ? O debe entenderse que la multa sólo será de ₡25.00 la cual pagarán entre todos ? Sobre este punto la ley no es clara. Yo pienso que para resolver este caso, debe aplicarse el mismo criterio -- que se emplea cuando la asignación paga impuesto y multa por extem-

poránea declaración en los términos del Art. 42.

Cuando paga multa, se calcula sobre el monto del impuesto computado y aunque se presenten los herederos que sean, declarando con posterioridad este hecho no alterará en lo mínimo el monto de la multa. Asimismo, en el caso de que la asignación sólo tenga que pagar multa por extemporánea declaración, como se trata de una sola sucesión, una sólo será la declaración y, la formulación de ésta no corresponde a cada uno de los herederos, individualmente considerados sino que la obligación está repartida, valga el término, entre cada uno de ellos, lo que ocurre es que el cumplimiento de la obligación de declarar no es susceptible de cumplirse por partes sino que de modo total.

Es indiferente que uno omás herederos hayan declarado en tiempo y otros fuera del tiempo, o que todos hayan declarado fuera del término, lógicamente sólo puede aplicarse una multa por extemporánea declaración y no más, puesto que si a mi me aplican primero la multa de ₡25.00, conforme el inciso último del Art. 17, represento legalmente al resto de herederos y por consiguiente, yo soporto la multa en mi concepto personal y en representación de los otros herederos, pues por mi medio, la ley se las trasmite, luego, multar al resto, cada uno con ₡25.00 más, sería aplicar la sanción más de una vez y exagerada, contrariando así todo principio de lógica y de justicia tributaria.

## CAPITULO II

### Recargos por Mora en el Pago del Impuesto

El recargo lo regula el inciso 1º del Art. 44, que literalmente dice:

Art.44.- El impuesto no pagado dentro de los términos legales estará sujeto al recargo de un porcentaje anual equivalente al interés máximo vigente al primero de enero de cada año sobre créditos hipotecarios que fije la Junta Monetaria para el sistema bancario, más el uno por ciento anual adicional, por el tiempo transcurrido entre la fecha en que debió hacerse el pago y aquéllas en que se efectúe.

En el caso de prórroga del plazo para pagar, - se cobrarán los intereses prescritos en el inciso anterior desde la fecha en que dicho impuesto debió haber sido enterado hasta aquélla en que se efectúe el pago, calculándose dichos intereses sobre los saldos pendientes.

En caso de nuevas determinaciones del monto -- del impuesto, se cargarán los intereses a que se refiere este artículo sobre el saldo del impuesto que haya quedado pendiente, a partir de la fecha de expiración del término dentro del cual debió efectuarse el pago del impuesto hasta la fecha en que se verifique dicho pago.

Cuando la resolución respectiva fuere recurrida, no se cobrarán recargos por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto y aquélla en que cause estado la resolu---ción recurrida.

El impuesto debe pagarse dentro de los sesenta días contados a - partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso Art. 19.

Esta disposición es nueva, no se encontraba en la legislación anterior, en la cual se aplicaba la regla general del 6% anual, por - mora en el pago del impuesto, en cambio, en la actual será el por--centaje anual que fije La Junta Monetaria para el sistema bancario , quien debe informar el porcentaje correspondiente al Ministerio de Hacienda, luego éste informa al Director General de Tesorería, y éste último lo hace del conocimiento de las colectorías en todo el interior del país para su debida aplicación.

En el año de 1975, La Junta Monetaria para el sistema bancario - fijó el 13% anual, el que agregado al 1% adicional, en dicho año -- prácticamente se aplicó el 14% anual en concepto de recargo por pa--go extemporáneo del impuesto.

Para calcular la multa se procede así:

Por ejemplo una persona debe pagar de impuesto \$150.00. Lleva 90 días de mora en el pago del impuesto. No olvidar que la mora se inicia el día siguiente de expirado el plazo de sesenta días a que se refiere el inciso último del Art. 19. El recargo se encontraría ope--rando así:

Impuesto ..... ₱ 150.00  
 Tiempo ..... 90 días  
 Interés ..... 13% más 1% igual a 14%

Luego:

Si 100 en 360 días pagan 14  
 150 en 90 días pagarán x  $\frac{14 \times 90 \times 150}{100 \times 360} = ₱ 5.25$

Puede haber otros procedimientos aritméticos, sin embargo, el anterior me parece más sencillo. No olvidar que el tiempo en mora debe reducirse siempre a días, contando exactamente los días que tenga cada mes, aunque estos días lleguen a más de un año.

El inciso segundo del Art. 44 nos habla de cómo se calculan los intereses, en caso de prórroga para el pago y nos dice que los intereses se calcularán desde la fecha en que dicho impuesto debió haber sido enterado hasta aquella en que se efectúe el pago, calculándose los intereses sobre los saldos pendientes, esto es, sobre las cantidades de impuesto aún no pagados.

El inciso tercero se refiere a la tasación del impuesto complementario hecha por la Dirección General de conformidad con el Art. 22. Aquí se procederá como en el primer caso cargándose el interés sobre el saldo del impuesto que haya quedado pendiente.

El tiempo se comenzará a contar el día siguiente de expirado el plazo de sesenta días a que se refiere el inciso último del Art. 19 hasta la fecha en que se efectúe el pago.

Por último el inciso final del Art. 44 ordena que en caso de que, ~~la~~ resolución respectiva, fuere recurrida, no se cobrarán recargos -- por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuese interpuesto y aquella en que cause estado la resolución recurrida.

La resolución respectiva a que se refiere la ley debe ser una resolución que determine un impuesto y no una que imponga una multa, recargos o intereses, pues estos no devengan intereses, por ello -- conforme la actual ley sólo se encuentran dos clases de resolucio--

nes que tienen la virtud de suspender los efectos de la mora y son:

- a) La resolución que determina un impuesto complementario en el caso que haya declaración.
- b) La resolución que determina de oficio un impuesto original en caso de no existir declaración conforme el Art. 22.

Art.45. Será sancionado por cada infracción con una multa de veinticinco colones a diez mil colones, según la gravedad y circunstancias del caso:

- a) El heredero o el legatario y en general cualquier persona que no facilite la verificación de la investigación, o que no suministre la información, datos, ampliaciones y explicaciones, o libros de contabilidad, registros o documentos a que está obligado legalmente; y
- b) Todo obligado por la presente ley, que cometa cualquier infracción de la misma que no tenga señalada sanción especial.

La multa a que se refiere este Art. 45, se diferencia de la multa que regula el Art. 44, en que se aplica no sólo al sujeto del impuesto, sino que en general a cualquier persona que de alguna manera entorpezca la fiscalización de la declaración, quedando a juicio prudencial de la Dirección General establecer en un momento dado el monto de la multa, atendiendo a la gravedad y circunstancias del caso.

#### Evasión no intencional

Es conocida la tendencia del contribuyente en intentar casi siempre sustraerse total o parcialmente de la carga impositiva, por varios medios, por ejemplo, valuando por un precio menor los objetos del impuesto, no incluyendo algunos bienes de la sucesión, simulando parentescos, todo con la finalidad de evadir en alguna medida el pago del impuesto, pero la ley sanciona de distinta manera según que la evasión se produzca por error involuntario o intencional. El Art. 46 se refiere a los casos de evasión no intencional cuando dice:

Art.46. Toda evasión del impuesto por declarar incorrectamente según lo determine la Dirección General de Contribuciones Directas será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se establezca, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a veinticinco colones.

Veamos entonces cuáles son los supuestos que este Art. 46 exige deben darse para que proceda la aplicación de la multa no intencional.

1°) Debe haber evasión del impuesto.

En primer lugar es condición indispensable que la asignación sea -- de las que genera impuesto ya que de otra manera no podría haber eva-- sión de un impuesto que no existe. Se entiende que hay evasión cuan-- do el contribuyente se auto-liquida un impuesto que resulta menor --- aunque sea en mínima proporción con el impuesto que determina la ofi-- cina administradora.

2°) Que la evasión resulte por efecto de la declaración incorrecta del contribuyente a juicio de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Yo entiendo que hay declaraciones incorrectas cuando el contribu-- yente por descuido o falta de responsabilidad, proporciona en su de-- claración datos incorrectos o irreales, por ejemplo, dando valúo por debajo de su valor real, atribuyendose parentescos que le reducen la cuota impositiva, omitiendo bienes de la sucesión o alterando la ex-- tensión de los mismos, etc; que traigan por consecuencia disminución del monto del impuesto que debe pagar.

3°) Que la evasión no deba atribuirse a errores excusables en la a-- plicación al caso de las disposiciones legales.

En otras palabras aunque resulte evasión de impuesto pero si éste se debió, por ejemplo, a un error en las operaciones aritméticas pa-- ra el cálculo del impuesto; o porque se aplicó una tarifa distinta -- por error en la aplicación de la ley a su caso específico, etc.; re-- pito, a pesar de haber evasión del impuesto, dice la ley que por pro-- venir de errores excusables no se aplicará la multa.

Además este Art. 46 agrega que la multa que se imponga no deberá -- exceder del 25 % del impuesto omitido que se establezca pero en todo caso la multa no podrá ser inferior de \$25.00.

La Dirección General para la aplicación de la multa no intencio-- nal que contempla este artículo 46 ha elaborado la tabla progresiva siguiente:

Si el capital imponible, o sea, si el capital que establece la Di-- rección General de Contribuciones Directas al fiscalizar la declara--

ción excede al capital declarado por el contribuyente, así:

Hasta en un	10 %			el	5 %	Sobre el Impuesto omitido			
Del	10 %	al	20 %	"	10 %	"	"	"	"
"	20 %	"	30 %	"	15 %	"	"	"	"
"	30 %	"	40 %	"	20 %	"	"	"	"
"	40 %	"	50 %	"	25 %	"	"	"	"

Unos ejemplos bastarán para poder aplicar la tarifa anterior.

#### Primer Ejemplo:

Capital Imponible	₡ 40.000.00	-	Impuesto	₡ 1.043.00
Capital Declarado	₡ 20.000.00	-	Impuesto	₡ 293.00
Diferencia	₡ 20.000.00		Imp.Omit.	₡ 750.00

Como ₡20.000.00 que es la diferencia entre el capital imponible y el declarado equivale al 50 % de ₡40.000.00, conforme la tabla le toca el 25 % sobre el impuesto omitido que es ₡750.00, resultando por ello una multa por evasión no intencional del impuesto de ₡187.50

#### Segundo Ejemplo

Capital Imponible	₡ 40.000.00	-	Impuesto	₡ 1.043.00
Capital Declarado	₡ 34.000.00	-	Impuesto	₡ 778.00
Diferencia	₡ 6.000.00	-	Imp.Omit.	₡ 265.00

Como ₡6.000.00, que es la diferencia entre el capital imponible y el declarado, equivale al 15 % de ₡40.000.00, conforme la tabla le toca el 10 % sobre el impuesto omitido que es ₡265.00, resultando por ello una multa por evasión no intencional de ₡ 26.50.

#### Tercer Ejemplo

Capital Imponible	₡ 40.000.00	-	Impuesto	₡ 1.043.00
Capital Declarado	₡ 37.000.00	-	Impuesto	₡ 908.00
Diferencia	₡ 3.000.00	-	Imp.Omit.	₡ 135.00

Como ₡3.000.00, que es la diferencia entre el capital imponible y el declarado equivale al 7.5 % de ₡40.000.00, conforme la tabla le toca el 5 % sobre el impuesto omitido que es ₡135.00, resultando por ello una multa de ₡6.75, pero en este caso será de ₡25.00, pues conforme el Art. 46 ésta no puede ser menor de esa cantidad.

#### Evasión Intencional

Art.47. Toda persona que realice cualquier hecho, aserción, simulación, ocultación o maniobra, o que incurra en cualquier omisión con la intención de producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto será sancionada con multa comprendida entre el veinticinco y el cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir.

En el Art. 46 vimos que la ley se refiere a la evasión no intencional, en cambio, el Art. 47 se refiere a la evasión intencional, o sea aquella que resulta de la actividad conciente, deliberada del contribuyente con el propósito de producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto. Esta clase de evasión siempre es sancionada.

También para la aplicación de esta multa, la Dirección General ha elaborado la siguiente tabla:

Si el capital imponible excede al capital declarado así:

Del 50 %	al	60 %	el	30 %	Sobre el impuesto omitido
" 60 %	"	70 %	el	35 %	" " " "
" 70 %	"	80 %	el	40 %	" " " "
" 80 %	"	90 %	el	45 %	" " " "
Más del		90 %	el	50 %	" " " "

Ya con los ejemplos que vimos podremos también aplicar en la práctica la presente tabla.

### CAPITULO III

#### Reglas para la Imposición de Multas, Recargos e Intereses

Como ya se dijo, la presente ley crea obligaciones a cargo del contribuyente, y es de interés público que dichas obligaciones se cumplan en el menor tiempo posible, por ello el legislador crea sanciones para el incumplimiento tardío de las obligaciones, lo vimos en lo relativo a la obligación de declarar dentro del término legal, en lo relativo al pago del impuesto, y hoy lo vemos en lo relativo al pago de las multas.

Art.48. Las multas que establece esta ley, deberán enterarse dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que cause estado la resolución respectiva, con excepción de la multa a que se refiere el artículo 42 de la misma.

Los recargos e intereses se pagarán juntamente con el impuesto sin necesidad de resolución o requerimiento. En consecuencia, la obligación de pagarlos subsistirá a pesar de no exigirlos el Colector al recibir el pago del impuesto.

Si no se verifica el pago de las multas, recargos e intereses en los plazos prescritos, se procederá conforme lo ordenado en el artículo 40.

En el caso de la infracción contemplada en el artículo 46, es facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas o del Tribunal de Apelaciones, según quien haya de imponerla, eximir de sanción al infractor cuando considere leve la infracción.

A la persona responsable de diversas infracciones, aún cuando sean de la misma naturaleza, se le aplicará la sanción correspondiente a cada infracción.

Contra la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que imponga una multa mayor de cien colones, se podrán interponer los recursos que la ley establece en cuanto a las tasaciones del impuesto, y se observarán los mismos términos y procedimientos establecidos para el caso de éstas. Sin embargo, siempre que por razón de los recursos interpuestos, el monto del impuesto fuere rectificado o modificado, la Dirección General o el Tribunal de Apelaciones, según el caso, y de acuerdo con las reglas establecidas por esta ley, rectificará o modificará de oficio la multa que se hubiere fijado, en aquellos elementos que dependen de la existencia o cuantía de dicho impuesto.

La resolución que imponga una multa mayor de cien colones deberá razonarse, expresándose los elementos de convicción existentes para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción.

Como puede verse, las multas que establece esta ley deben pagarse dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que cause estado la resolución respectiva.

En verdad, con excepción de la multa que se refiere el Art. 42, todas las multas las deberá aplicar la Dirección General, por medio de auto en el que impondrá multa y ordenará se notifique al u obligados a pagarla. Cuándo se entiende que la resolución que impone una multa causa estado? Cuando hayan transcurrido más de quince días sin que se haya interpuesto el recurso de rectificación.

Porqué la ley exceptúa la multa que regula el Art. 42? Porque esta multa, de acuerdo con dicho Art. 42, el Delegado Fiscal que reciba la declaración emitirá el mandamiento de ingreso tanto del impuesto como de la multa, por extemporánea declaración, por ello, como tanto el impuesto como la multa se ordena su pago en un sólo mandamiento, al contribuyente no le queda más salida que pagar simultáneamente impuesto y multa.

De este inciso 1º del Art. 48, sólo me resta hacer notar que aun que la ley haya fijado término para el pago de la multa, como éstas no devengan intereses por mora en su pago, no habrá para el contri-

buyente ninguna fuerza para hacerlo pagar dentro de dicho término - quedando únicamente expedito el camino del pago compulsivo en los - términos del Art. 40. *quiere*

Inciso 2°.

Estos recargos e intereses el contribuyente los deberá pagar, -- sin necesidad de resolución ni requerimiento y yo agrego, y sin notificación, porque éstos los calculará el colector al momento de recibir el pago del impuesto, agregando su monto al recibo de ingreso correspondiente.- Si el colector no los suma al monto del pago del impuesto, la Corte de Cuentas, por medio de sus delegados, al encontrar dicha anomalía, se los cargará a cuenta del Colector responsable. Art. 139 de la Ley de Tesorería.

Las multas y recargos e intereses, se cobrarán ejecutivamente igual que los impuestos.

El inciso 4° del Art. 48 nos habla de la facultad discrecional - de la que hablamos al estudiar los artículos 46 y 47.

El inciso 5° da la pauta para el caso de varias infracciones ejecutadas por una misma persona. Este inciso más que todo se refiere a los casos contemplados en los artículos 45, 46 y 47. En los casos de los Artículos 42 y 43, no puede darse más de una vez puesto que sólo una vez se producirá la obligación de pagar dichas multas al vencerse el término prescrito para el pago.

El inciso 6° del Art. 48 es de suma importancia puesto que da reglas pertinentes para poder impugnar la resolución que establezca una multa (Véase).

Como puede notarse, este inciso establece las condiciones mínimas para que proceda un recurso en contra de la resolución que imponga una multa y que son:

- 1) Que se trate de una multa que sea mayor de cien colones.
- 2) Que el recurso se interponga dentro del término establecido para el caso de impuestos.

Qué recurso puede interponerse en contra de la resolución que impone una multa?

En atención al orden jerárquico en que la ley los ha situado en principio puede interponerse el recurso de rectificación, luego los subsiguientes, según el caso.

La resolución que imponga una multa mayor de cien colones, dice el inciso último del Art. 48, deberá razonarse expresándose los elementos de convicción existentes para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción. Esto es importante, ya que la ley quiere que el funcionario encargado de imponerla no lo haga de modo arbitrario y antojadiza, sino que con fundamentos ciertos y razonables, los que está obligado hacer constar en su resolución, siendo ésto una garantía, tanto para la autoridad que la impone, como para el contribuyente, puesto que, en caso de no estar de acuerdo y querer impugnarla, sabrá que fundamentos rebatir en el momento de expresar los alegatos correspondientes.

## TITULO X

### Disposiciones Generales, Transitorias y Vigencia de la Ley.

## CAPITULO I

### Disposiciones Generales

Art.49.- Todas las autoridades civiles y militares de la República están obligadas a prestar el apoyo que soliciten los funcionarios o empleados encargados de la investigación, determinación y recaudación del impuesto, en todo lo que se relacione con las obligaciones y facultades que la presente ley impone y confiere a éstos.

Este artículo va dirigido a las autoridades civiles, como Alcalde, Gobernador, Jueces, etc.; y militares como, Directores de Policía Nacional, de Hacienda, Guardia Nacional, etc., a quienes obliga presten la colaboración que les soliciten los funcionarios o empleados que de alguna manera intervengan en la determinación del impuesto.

to, como por ejemplo, Delegados Fiscales, Auditores Fiscales, Peritos Fiscales, Valuadores, etc. La Colaboración, será más que todo de protección y seguridad de las personas de los funcionarios y empleados.

Art.50.-- No se podrá practicar ni aprobar ninguna partición judicial o extrajudicial sin que se presente al juez o al notario la constancia auténtica de estar pagados los impuestos sucesorales o la constancia de exención, en su caso.

Si la partición extrajudicial se hubiere hecho en acto testamentario, con todas las formalidades legales no expedirá el notario las respectivas hijuelas a los interesados, sin que se le presente la constancia a que se refiere el inciso anterior.

El juez tampoco podrá proceder al remate de bienes de una sucesión, sin que se le presente constancia de estar pagado el impuesto sucesoral correspondiente o de la exención en su caso; salvo que se trate de remate del juicio ejecutivo fundado en deudas a cargo del causante y comprendidas en el artículo 8 letra a) de esta ley.

Cuando se presente a cobro ante algún tribunal, por herederos declarados, un crédito personal constituido originalmente a favor del causante o traspasado a él, sin acompañar constancia de que fue inventariado, el juez lo comunicará a la Dirección General de Contribuciones Directas, y ésta procederá a investigar si dicho crédito está contenido en el referido inventario.

En caso de estarlo, lo hará saber al juez respectivo. En caso contrario, procederá a incluirlo para los efectos de cobro del impuesto correspondiente y el juez suspenderá el trámite mientras no le sean presentados los atestados respectivos.

Este artículo nos dice cómo debe procederse en los casos de:

- 1) Partición judicial. Art. 50 Inc. 1°
- 2) Partición ante Notario. Art. 50 Inc. 1°
- 3) Partición Testamentaria. Art. 50 Inc. 2°
- 4) De remate Judicial de bienes de una sucesión. Art. 50 Inc.3°
- 5) De herederos que quieran hacer efectivo judicialmente créditos que pertenecieron en vida al causante. Art. 50 Inc. 4° y 5°.-

En el primer y segundo caso, la ley es clara, tanto el juez como el Notario, no podrán aprobar ni practicar partición alguna sin que los interesados le presente constancia auténtica de estar pagados los impuestos sucesorales o constancia de exención en su caso.

Se comprueba auténticamente el pago del impuesto con el correspondiente recibo de ingreso o su certificación extendida por el colector respectivo.

Se comprueba auténticamente estar exento del pago del impuesto con la certificación de la resolución que declara la exención extendida por la Dirección General de Contribuciones Directas.

Considero que en el caso de haber pagado los impuestos no sería suficiente que se le presente al Juez o Notario el recibo de ingreso correspondiente, pues faltaría saber si la cantidad que aparece pagada en dicho recibo es justamente la cantidad que fué tasada correspondiente a los bienes objeto de la partición. Por otra parte el Juez o Notario, necesitarían saber sobre qué bienes específicamente corresponde el impuesto que aparece pagado en el recibo que se le presenta, puesto que este detalle no se hace constar en el recibo de ingreso.

En la práctica, con relación a la partición ante Notario, lo que hace este funcionario, es exigirles a los partidores que le presenten prueba legal de que su derecho ya está debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad Raíz, así se salvan de la responsabilidad y de la necesidad de exigir a los partidores prueba del pago del impuesto o de estar exento.

Yo estimo, que esta exigencia, no se hace necesario cargárselas a los Notarios o Jueces, puesto que aunque no apareciera, ya el artículo 32, sentó la regla general de que en ningún registro público podrá inscribirse a favor de todos o de cualquiera de los herederos o de terceras personas, derecho alguno que provenga de una sucesión, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción, luego siendo el derecho de los partidores proveniente de una sucesión, caerían dentro de la regla general, por lo tanto, sus correspondientes hijuelas jamás se podrían inscribir si no se presenta --

prueba de haber pagado totalmente el impuesto sucesoral o de que la misma está exenta.

Con relación al caso N° 3, o sea cuando la partición la hizo en vida el causante por testamento, también considero que la exigencia no debiera estar a cargo del Notario, sino que a cargo del Registrador de la Propiedad Raíz, conforme el Art. 32 aludido.

El inciso 3° del Art. 50 se refiere al caso de remate judicial y dice que el juez no podrá proceder al remate de bienes de una sucesión sin que se le presente constancia de estar pagado el impuesto sucesoral o de la exención en su caso.

Este inciso 3° hace una excepción a la regla general: Si el remate tuvo por base una deuda a cargo del causante, de las comprendidas en el Art. 8 letra a) no exigirá le comprueben haber pagado el impuesto de que están exentos. En otras palabras, el rematario en tal caso, no estará obligado a presentar declaración, a pagar impuesto, a comprobar que está exento de impuesto el bien rematado, ni a nada que tenga relación con el impuesto sucesoral y el registrador no podrá exigirle nada que no sea los derechos de alcabala, del arancel del registro, para inscribirle su derecho, etc.

La excepción en favor del rematario en el caso planteado se justifica, ya que, si la obligación a cargo de la sucesión está consignada en uno de los instrumentos comprendidos en el Art. 8 letra a) no cabe duda que el causante, en vida sacó de su patrimonio en favor de su acreedor, parte de los bienes sucesorales equivalentes al valor del crédito, de donde resulta de justicia, que sobre esta cantidad no se pague impuesto alguno y no se tenga que cumplir con ninguna de las obligaciones creadas por la ley en estudio.

Lo que sí considero necesario es que en estos casos, sea la Dirección General de Contribuciones Directas la única facultada a efectuar el valúo del bien embargado, pues de otra manera podríase evadir intencionalmente el impuesto permitiendo que por una deuda -

de ₡50.000.00, se embargue un bien que valuado por peritos particulares resulte con un valor de ₡70.000.00 cuando en la realidad vale ₡150.000.00, siendo evidente que habría evasión de impuesto por ₡100.000.00.

El inciso 4° y 5° de este Art. 50 se refiere a los casos de existencia de créditos personales constituidos originalmente a favor del causante o traspasados. Un ejemplo ayudará un poco. Pedro le debe a Juan ₡50.000.00.- La deuda se trata de un mútuo simple cuyas firmas fueron autenticadas. Juan fallece, y deja como heredero a Luis. Luis tendrá que hacer efectivo en calidad de heredero el crédito a su favor contra Pedro.

Luis, heredero de Juan, se presenta al Juzgado, manifestando al Juez que con base al documento de mútuo simple, cuyas firmas fueron autenticadas, viene a reclamar a Pedro, la deuda de ₡50.000.00 que había contraído con su padre el causante Juan. En este caso dice la ley Luis tendrá que presentarle al Juez constancia auténtica de que dicho crédito fue incluido en el inventario privado que se le presentó a la Dirección General de Contribuciones Directas. La constancia auténtica será aquella certificación extendida por esta Dirección General, en la que aparecerá en el inventario de la declaración a ella presentada el crédito a favor del causante dentro del activo sucesoral.

Si por cualquier razón, dicho crédito no fue inventariado, la Dirección General lo incluirá en el inventario, tomando por base el informe del Juez, luego el heredero, tendrá la obligación de presentarle al juez certificación de que el crédito que reclama ya fue inventariado, siendo esta certificación "Los atestados respectivos" a que se refiere la parte última del inciso último del Art. 50.

Art.51.- Los jueces de Primera Instancia con jurisdicción en lo Civil y los alcaldes municipales deberán remitir a la Dirección General de Contribuciones Directas, a más tardar dentro de los ocho días de haberle sido presentado, una copia autorizada del escrito en que se pide que se admita la información encaminada a la expedición de un título supletorio o municipal, según el caso.

Este artículo crea la obligación a cargo de los jueces de Prime-

ra Instancia con jurisdicción en lo civil y de los Alcaldes Municipales, de que remitan a la Dirección General una copia autorizada del escrito en que se pide que se admita la información encaminada a la expedición de un título supletorio o municipal.

La verdad es que esta medida, tiene por objeto, que Contribuciones Directas, pueda evitar la evasión del impuesto, omitiendo algún bien del causante en el inventario privado, para titularlo después, sin embargo, en la práctica, pocos frutos se obtendrá con esta disposición. En primer lugar, cuando el causante tiene registrados sus derechos en el Registro de la Propiedad Raíz, casi nunca se ven los herederos tentados para dejar fuera ningún inmueble, puesto que en cualquier momento, podríaseles comprobar la evasión con el Registro de la Propiedad Raíz, por esta razón estos casos casi nunca se darían en la práctica. En segundo lugar, si el causante era propietario de bienes no inscritos por no ser inscribibles sus antecedentes, o carecer de título o de documento escrito, lo más seguro es que los herederos en este caso no incluyan en el inventario privado estos bienes, recurriendo al título de dominio o supletorio, según los casos, manifestando que los hubieron por compra bien del causante en vida o bien de algotra persona, sin embargo, como esta disposición es nueva, con el tiempo veremos si produce los resultados deseados.

Art.52.- Los registradores, los jueces y los notarios que faltaren a los deberes que la presente ley les impone, serán multados en cada caso, así: los registradores y los jueces, con el doble del impuesto sucesoral no cubierto; y los notarios, de conformidad a la Ley de Notariado. A los registradores les impondrá la multa el Poder Ejecutivo y a los jueces y notarios, la Corte Suprema de Justicia al tener conocimiento de la infracción.

Este artículo establece sanciones a los registradores, jueces y notarios, por el incumplimiento de los deberes que esta ley les impone.

Las obligaciones del Registrador son las que establece el Art.32

Las obligaciones de los Jueces son las que establecen los Arts. 49, 50 y 51 estudiados.

Las obligaciones de los notarios son las que establece el Art. 50 inciso 1° y 2°.

El monto de la multa y quien los impondrá está claro con relación a los Registradores y Jueces, con respecto a los Notarios, no está claro.

Consultando la Ley de Notariado, encontramos que en su Capítulo VII, titulado "Responsabilidad de los Notarios y Sanciones", desarrollado a partir del Art. 62 al 67 inclusive, no se encuentra disposición que pueda aplicarse al caso que un Notario falte a las obligaciones que le impone la Ley de Gravamen de las Sucesiones. Sin embargo, el único Artículo aplicable a los notarios podría ser el Art. 8 N° 1 que literalmente dice:

"Art.8.- Podrán ser suspendidos en el ejercicio del notariado:

- 1o. Los que por incumplimiento de sus obligaciones notariales, por negligencia o ignorancia grave, no dieron suficiente garantía en el ejercicio de sus funciones"

De modo que mientras a los otros funcionarios se les aplica una sanción directamente económica, al Notario se le aplicaría una sanción indirectamente económica como es el de la suspensión de sus funciones como tal.

Art. 53.- Los alcaldes municipales remitirán a la Dirección General de Contribuciones Directas dentro de los primeros quince días de cada mes, relación nominal de las personas fallecidas el mes anterior, con expresión del nombre, apellido, edad, estado civil, profesión y domicilio de las mismas, nombre del cónyuge sobreviviente y de los hijos o de los herederos presuntos que fueren conocidos, así como informe de los datos que tengan acerca de los bienes que han dejado.

El incumplimiento de esta obligación hará incurrir al funcionario culpable en una multa de veinticinco a cien colones, para cuya aplicación se considerará la capacidad económica del infractor y la gravedad o reiteración de la infracción, la que conocerá el Gobernador Político Departamental respectivo, por informe del Director General de -

Contribuciones Directas. El Gobernador emplazará al infractor por el término de tres días y citará, dentro del mismo término a la Dirección General de Contribuciones Directas para que aporte la prueba pertinente. Con lo que conteste el emplazado o en su rebeldía, se abrirán las diligencias a prueba por el término de seis días y transcurrido este término, pronunciará sentencia dentro de los tres días siguientes.

Dicha sentencia admitirá recurso de revisión para ante el Ministerio del Interior, recurso que deberá interponerse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes al de la notificación respectiva.

En los plazos a que se refiere este artículo se computarán sólo los días hábiles.

En lo no previsto se aplicarán las normas pertinentes del Procedimiento Civil.

Esta disposición la contenía también la reciente ley derogada y correspondía al Art. 31, habiéndolo variado en cuanto al funcionario que debe remitirse la nómina de los fallecidos, puesto que la ley derogada ordenaba que se enviaran a los Delegados Fiscales y Representantes del Fisco respectivos. No olvidar que con base a la anterior ley, en cada Delegación Fiscal había adscrito una persona que cuidaba de los intereses del Fisco llamado Representante del Fisco. En la actual ley, como puede verse ni los menciona, por ello dicha nómina se enviará a la Dirección General de Contribuciones Directas, sin embargo, hasta la actualidad, que yo sepa esta disposición nunca se ha cumplido.

Continúa el Artículo regulando la manera de proceder en caso de incumplimiento a fin de aplicar la multa correspondiente que no necesitan comentarios por ser muy clara.

#### Notificaciones.

Art.54.-- Toda actuación de la Dirección General de Contribuciones Directas y de las Delegaciones Fiscales, en su caso, se notificará a los herederos y legatarios que hubieron comparecido, al fiduciario o al curador de la herencia yacente, en su caso, por cualquiera de los medios siguientes:

- 1º. En la forma establecida en el Código de Procedimientos Civiles; y
- 2º. Por correspondencia postal certificada, con aviso de retorno.

Es de todos conocido el derecho de audiencia que la Constitución Política concede en favor de toda persona en su Art. 164. Luego, en honor a dicho principio es que, en todos los órdenes de la actividad estatal, ya sea ésta, judicial o administrativa, debe hacerse efectivo el derecho de audiencia que les corresponde a las partes -- que intervienen en un momento dado, tal derecho se concretiza haciendo saber todas las resoluciones que dicta el organismo estatal. En el presente caso el organismo Estatal sería la Dirección General de Contribuciones Directas, o la Delegación Fiscal respectiva.

a) A quiénes debe notificárseles la resolución.

b) Cómo debe notificárseles .

En el primer caso las resoluciones deben notificarse a los herederos y legatarios que hubieran comparecido, al fiduciario o al curador de la herencia yacente. Si sólo hubiere comparecido uno de -- los interesados en la sucesión, se entenderá que los otros están representados legalmente por el heredero o legatario que hubiere de--clarado, así lo dispone el inciso último del Art. 17, de donde, los demás herederos o legatarios no podrán alegar que se les ha negado su derecho de audiencia si aparece que se les ha notificado por medio del heredero o interesado que hubiere declarado. A este respecto pueden presentarse situaciones muy interesantes, como por ejem--plo:

El heredero o legatario que se presenta da la dirección de los -- demás presuntos herederos que aparecen en el auto de aceptación de herencia o de declaratoria de herederos.

En este caso, es recomendable que la resolución se notifique al -- heredero que haya declarado y debe hacerse todo lo posible por notificar personalmente también a los otros, ya sea citándolos a la oficina, o llegando al lugar de sus respectivas residencias. Al no ser posible lo anterior, se les notificaría por medio del heredero o legatario que haya declarado, consignando en el acta de notificación todos los nombres completos de las personas notificadas y la cir---

cunstancia de hacerlo por medio del representante común, por no tener casa conocida ni haber señalado lugar para oír notificaciones.

Aquí surge una pregunta. La representación legal a que se refiere el inciso último del Art. 17, comprende incluso a los herederos desconocidos en ese momento por el representante o sólo comprende a los herederos o legatarios conocidos por el representante ?

En el caso anterior, los herederos o legatarios que no se presentaron declarando son conocidos por el heredero que declara y por la Dirección General o Delegado Fiscal, pero puede ocurrir, por ejemplo que yo, soy declarado heredero en concepto de hijo natural del causante, pero el juez no menciona presuntos herederos porque se ignora la existencia de otros hijos naturales de mi causante. Hago la declaración, pago el impuesto, la Dirección General, me determina un impuesto y multa complementarios considerables, me notifican. Dejo transcurrir el término para poder impugnar el impuesto y multa complementarios que se me han determinado, sin embargo, después de --- cierto tiempo, se presentan dos herederos declarados pidiendo que los incluyan en la declaración y también les notifiquen la resolución que determinó el impuesto y multa complementarios.

Podría decirse. Bueno, conforme el Art. 17, estos herederos estaban legalmente representados por el heredero que se presentó declarando, por lo tanto la notificación que se hizo a éste se entiende hecha para todos aquellos que tengan o puedan tener derecho a la sucesión de que se trata, por lo tanto, declárase sin lugar la notificación solicitada.

Yo, considero que en el caso planteado, debe notificarse a los herederos declarados con posterioridad, ya que aunque el Art. 17 diga que los demás obligados a declarar estarán representados legalmente por el heredero o legatario que hubiere declarado, también es cierto que la notificación debe ser expresa, clara y concreta, de modo que no quepa duda de ella y nunca presunta o tácita, por el --- margen de duda que ello representa, y si vemos en las notificacio---

nes hechas por la Dirección General que sólo aparece expresamente -- que se notificó al heredero que se presentó declarando, más no aparecen, por desconocidos en ese momento, los nombres de los herederos declarados con posterioridad, debe notificárseles para que hagan uso de los derechos que les corresponda.

#### Cómo debe Notificarse

Los numerales 1º y 2º del Art. 54, nos dicen cómo debe notificarse.

El número 1º nos dice que se notificará en la forma establecida en el Código de Procedimientos Civiles.

El Art. 206 Pr. dice que Notificación es el acto de hacer saber a la parte las providencias del Juez y el Art. 220 Pr. dice, que -- las notificaciones se harán leyéndo a la parte la providencia del -- Juez, y si no se encontrare se le dejará una esquela con algunas de las personas y de la manera expresada en el Art. 210. Si la parte no tiene casa o no la hubiere designado conforme se previene en el Art. 1276 Pr. las notificaciones y citaciones se harán en extracto, por un edicto que se fijará en el tablero de avisos o en la puerta del Tribunal o Juzgado, por doce horas, pasadas las cuales se tendrá -- por hecha la notificación o citación.

En la práctica se levanta un acta, que generalmente, va a continuación de la resolución que se notifica, y que lleva más o menos -- la siguiente redacción:

#### Quando se encuentra personalmente al notificado

En la ciudad tal, a las tantas horas del día tal del año tal. Personalmente notifiqué leyéndo el auto anterior a fulano de tal quien enterado firma. Puede agregarse, según el caso, a quien entregué el mandamiento de ingreso número tal, que por la cantidad de tantos colones le corresponde pagar en concepto tal.

#### Quando no se encuentra la persona en el lugar señalado para oír --- notificaciones.

En la ciudad tal, a las tantas horas del día tal del mes tal del año tal. Por esquela, que con inserción de lo pertinente que dejé --

en poder del señor tal, notifiqué el auto anterior al señor fulano de tal, por no haberlo encontrado en el lugar señalado para oír notificaciones quien para constancia firma.

### Notificación Por Edicto

En la oficina tal, a las tantas horas del día tal, del mes tal - del año tal. Por edicto que con inserción de lo pertinente que fijé en el tablero de esta oficina, notifiqué el auto anterior a fulano de tal, por no haber señalado casa para oír notificaciones ni tener casa conocida.

En todo caso, la notificación debe estar firmada por el secretario notificador.

También el Art. 54 establece en su numeral 2º el sistema de notificación por correspondencia postal certificada, con aviso de retorno, que generalmente se hace en los casos en que es la Dirección General la que emite la resolución que se desea notificar, y la persona o personas que se desea notificar no residen en San Salvador, sino que en el interior de la República. En este caso, la Dirección - General transcribe o certifica su resolución en copias por triplicado y las envía a la Delegación Fiscal del domicilio de la persona o personas que se desea notificar. Luego, el Delegado Fiscal, en una copia emite un auto que ordena "Cúmplase". Qué es lo que hay que -- cumplir? La notificación que le ordena la Dirección General haga - al contribuyente, notificación que debe consignarse a continuación del auto que ordena hacerla. Al momento de notificar se le entregará una copia de la resolución al contribuyente, la otra copia, el - Delegado Fiscal la guarda en su archivo, y la tercera copia, con el auto que ordena la notificación y el acta de la notificación misma, - la remitirá a la Dirección General, para los efectos legales consi- guientes. El término empieza a correr a partir del día siguiente de la fecha que aparece consignada en el acta de notificación.

## CAPITULO II

Disposiciones Transitorias

Art. 55. Las sucesiones abiertas y las diligencias iniciadas antes de la vigencia de esta ley, se registrarán por las disposiciones de la ley anterior, salvo que los obligados al pago del impuesto se sometan expresamente al procedimiento establecido en ésta.

No olvidar que la presente ley entró en vigencia el treinta de noviembre de mil novecientos setenta y cuatro, luego, las sucesiones abiertas y las diligencias iniciadas antes de esta fecha se registrarán por las disposiciones de la ley anterior, salvo que los interesados se sometan expresamente al procedimiento establecido en la ley actual.

Este artículo 55, aparentemente es claro, sin embargo, su aplicación correcta será objeto de polémicas.

Cuando el sometimiento se haga en aquellas sucesiones aún no iniciadas no cabe ninguna duda, en cambio, cuando tal sometimiento se haga en diligencias ya iniciadas sí habría problema ya que la ley no dice cuándo debe hacerse tal sometimiento, no diciéndolo se entiende que éste podrá hacerse en cualquier momento siempre que no haya quedado firme la resolución que liquida el impuesto, pero desafortunadamente la ley no establece las formalidades a seguir para acoplar el procedimiento ya realizado bajo la ley anterior, con el de la ley vigente, aparte de que el mismo no ofrece al contribuyente ninguna utilidad práctica.

Por otra parte, si interpretamos apegados a la forma lógica en que está redactado este Art. 55, encontramos que el sometimiento expreso al procedimiento de la ley actual, el legislador le da la categoría de supuesto que condiciona la aplicación o no aplicación de las disposiciones de la ley anterior, tanto en su aspecto material como de procedimiento, pues el legislador no hace distinción. Si no se da el sometimiento expreso, se aplicará en su totalidad "las disposiciones de la ley anterior". Si se da el sometimiento expreso, es lógico que

no se aplicará en su totalidad "las disposiciones de la ley anterior" y aunque el legislador en la última parte del Art. 55, se refiera específicamente a sometimiento expreso al procedimiento establecido en la nueva ley, debe entenderse que si el contribuyente voluntariamente realizó el supuesto para la no aplicación total de la ley anterior, es porque renuncia a ella, pues tal renuncia no está prohibida, por el contrario, legalmente le está permitida, pues tal renuncia sólo mira su interés personal, ya que los derechos de trascendencia general o pública jamás podrá renunciarlos y estará sometido a ellos tanto bajo la ley anterior como bajo la ley actual, según la cual el contribuyente elija.

Por ello, concluyo, afirmando que, en todos aquellos casos de sometimiento expreso debe aplicarse al contribuyente, no sólo las normas de procedimiento de la nueva ley, sino que además todas sus disposiciones relativas a base imponible, porcentaje, parentesco, multas, exenciones, etc., y no de otra manera.

### CAPITULO III

#### Derogatoria

Art. 56. Se derogan en todas sus partes la Ley de Gravamen de las Sucesiones emitida el 18 de mayo de 1936, publicada en el Diario Oficial N° 114 Tomo 120 del 25 del mismo mes y año; todas las reformas de que ha sido objeto y cualquiera otra disposición que se oponga a la presente ley.

Este artículo deroga la Ley de Gravamen de las Sucesiones emitida el 18 de Mayo de 1936, pero con base al Art. 55, sus disposiciones siguen vigentes únicamente en los siguientes casos:

- a) En sucesiones abiertas antes del 30 de noviembre de 1974.
- b) En sucesiones que al 30 de noviembre de 1974 se encuentren ya iniciadas, siempre que en ambos casos no se sometan expresamente a la actual ley.

## LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

## CAPITULO I

Hecho Generador

Art.1.- Se grava la transferencia de bienes por donación - entre vivos y mediante la constitución de fideicomisos entre vivos o mixtos en la forma y tiempo -- que determina esta ley.

Las donaciones revocables seguidas de la tradición se entenderán irrevocables para el pago del impuesto.

Este artículo primero, en otras palabras, considera hecho generador del crédito fiscal la transferencia de bienes a título de:

- a) Donación entre vivos.
- b) Donación revocable seguida de la tradición.
- c) Fideicomiso entre vivos o mixtos.

Donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona que la acepta. Art. 1265 C.

La donación entre vivos, una vez aceptada de parte del donatario, los bienes objeto de la donación salen totalmente de la esfera de dominio del donante.

Donación revocable seguida de la tradición es aquella en la que el donante, a pesar de haber realizado la tradición del bien objeto de la misma, se reserva el derecho de retractarse revocándola.

Por la donación revocable seguida de la tradición de las cosas donadas, adquiere el donatario los derechos y contrae las obligaciones de usufructuario. Art. 1117 C, pero para efectos del pago del impuesto de donación se entiende irrevocable de acuerdo al Art. 1 inciso 2° de la ley.

La donación entre vivos puede ser real Art. 1265 C, o presunta -- conforme el Art. 4 G. S. que estudiaremos más adelante.

El fideicomiso es una declaración de voluntad con la cual una persona llamada fideicomitente, transmite determinado bien a favor de otra persona llamada fiduciario, para que éste proporcione a otra persona llamada fideicomisario algún provecho que provenga de dicho bien, o una renta o pensión determinada en beneficio de dicho fideicomisario.

El fideicomiso, como claramente lo dice la ley, puede ser entre vivos o mixtos. Es entre vivos, cuando su vigencia dura hasta la vida del fideicomitente.

El fideicomiso es mixto, cuando se comienza a ejercer en vida del fideicomitente y continúa después de su muerte, llenando todas las formalidades que señala el Art. 1234 N° II del Código de Comercio.

El fideicomiso es una vinculación, desde luego que los bienes fideicomitidos quedan fuera del comercio durante todo el plazo del fideicomiso; pero es una vinculación permitida por la Constitución Política de nuestro país, como una excepción a las de su clase. Art. 139 C. P.

Las reglas constitucionales que rigen el fideicomiso, en cuanto al plazo del mismo se refiere, podemos resumirlas así:

a) Fideicomisos que por no tener límite de plazo señalado, ni estar limitados por las circunstancias, pueden convertirse en permanentes, siendo éstos los que se otorgan a favor del Estado, del Municipio, de los entes oficiales autónomos o de las instituciones de beneficencia o de cultura. Art. 139 N° 1 C. P.

b) Aquéllos que no obstante no tener plazo legal fijado, quedan limitados por las circunstancias, tales como los que se constituyen a favor de los legalmente incapaces; es obvio que los de esta segunda clase no podrán exceder del tiempo necesario para que los menores fideicomisarios lleguen a la mayoría de edad, o para que los demás incapaces fideicomisarios concluyan su vida. Art. 139 N° 1 C.P.

c) La duración del fideicomiso a favor de otro tipo de persona, está limitada a 25 años. Art. 139 N 2° C. P.

En nuestro medio el fideicomiso tiene muy poca vigencia práctica. Algunos consideran que la causa se deba a la falta de incentivos -- fiscales, y consideran que debiera de eximirseles de toda obliga---- ción tributaria, pero la verdad es que sólo los fideicomisos que -- trasmitían por causa de muerte los bienes fideicomitidos; han esta-- do gravados con impuesto, y fue hasta el treinta de noviembre de -- mil novecientos setenta y cuatro, que se gravaron en la actual ley de Impuesto Sobre Donaciones, todos los fideicomisos entre vivos -- con las excepciones siguientes: El Fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitidos vuelvan a éste después del plazo; o cuando los bienes fideicomitidos provengan de la indemnización por seguro de vida en que el fideicomitente era el asegurado y el fiduciario es el beneficiario. Art. 7 N° 5° I. D.

Vemos entonces que no siempre se ha gravado con impuesto a todos los fideicomisos, sin embargo, éstos no han tenido, como dije, mu-- cha aplicación práctica. Lo que ocurre es que el Fideicomiso, es -- una figura que contiene un acto esencialmente fiduciario, esto es, un acto que exige haya entre el fideicomitente y el fiduciario máxi-- ma confianza, ya que para obtener los fines que la institución se -- propone no sería necesario traspasar la propiedad al fiduciario si-- no que bastaría con conferirle un poder suficiente de administra---- ción y las facultades respectivas.

Por otra parte, no estoy de acuerdo con los que propugnan porque se exima totalmente de impuesto a los fideicomisos, puesto que de -- existir dicha exención abundarían los fideicomisos cuya finalidad -- única sería la de evadir el impuesto, ya que bastaría constituir el fideicomiso para un tiempo determinado y estipularse que al cumpli-- se el plazo los bienes fideicomitidos pasen al dominio del fideico-- misario, evadiendo de esta manera el impuesto de donaciones.

Lo mismo ocurriría si no se gravasen las transmisiones de bienes

en los fideicomisos por causa de muerte, ya que nada le costaría a una persona, constituir, en vez de su testamento, un fideicomiso - en el que se estipulase que al fallecer el fideicomitente los bienes fideicomitidos pasen en poder del fideicomisario, evadiendo de igual manera el impuesto sucesoral.

### Sujetos del Impuesto

Art.2.-- Están obligados a pagar este impuesto los donatarios de conformidad al número en que estén comprendidos en el artículo 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, sobre la masa líquida que reciban en conjunto y en proporción a los bienes que correspondan a cada uno. Dichos bienes quedarán - preferentemente afectos al pago del impuesto. Donante y donatario responderán solidariamente del pago del impuesto.

Cuando estudiamos la Ley de Gravamen de las Sucesiones, dijimos qué debía entenderse por sujeto del impuesto, asimismo, explicamos por medio del Art. 5 de dicha ley, la forma cómo debe pagarse el impuesto, qué debe entenderse por masa total líquida, y como aplicarla a los números del Art. 10, según el parentesco, por ello, no me detendré en comentarios.

Sólo deseo decir algunas palabras sobre la última parte de este Art. 2 que dice "Donante y donatario responderán solidariamente por el pago del impuesto". Yo, en realidad, no encuentro los casos en el que el donante deba responder del pago del impuesto solidariamente con el donatario. El único caso talvés sería en el que ambos, -- donante y donatario, se presenten haciendo la declaración pertinente y a ambos se les notificara las resoluciones correspondientes a la tasación del impuesto, de lo contrario, si al donante no se le -- notifica ninguna resolución, mal puede hablarse que pueda responder por el pago del impuesto, por no habersele hecho efectivo su derecho de audiencia, situación que daría lugar a un amparo constitucional.

Objeto del Impuesto

Art. 3.- Es objeto del impuesto la masa de bienes muebles o inmuebles donados, y también los derechos reales constituidos sobre inmuebles.

En las donaciones onerosas, se podrán deducir las cargas impuestas al donatario con motivo de la donación y los gravámenes que pesen sobre los bienes donados, cuando el donatario debe responder de ellos.

Cuando las cargas a que se refiere el inciso anterior sea a favor de un tercero, éste será considerado también como donatario para los efectos del pago del impuesto y responderá de éste, en relación con el beneficio que recibiere, como los donatarios.

Objeto del impuesto es el bien transferido a título de donación o fideicomiso y sobre el cual se calcula el impuesto. Este objeto puede ser un bien inmueble, o mueble, o bien derechos reales, susceptibles de donarse, como por ejemplo el usufructo o servidumbre.

El inciso segundo de este Art. 3 se refiere a las donaciones onerosas y dice que en estos casos se podrán deducir:

- a) Las cargas impuestas al donatario con motivo de la donación, y
- b) Los gravámenes que pesen sobre los bienes donados, cuando el donatario debe responder de ellos.

Deducir, quiere decir sacar, excluir, del monto del valor del bien donado, el valor en dinero que signifique la carga o gravamen. Por ejemplo, si el bien donado vale ₱50.000.00 y la carga o gravamen su valor es de ₱40.000.00, el impuesto se calculará sólo sobre los ₱10.000.00 restantes.

Una donación puede ser onerosa por dos razones: Bien porque el donante impone al donatario una carga, o el bien donado soporta un gravamen.

Se dice que en la donación el donante impone una carga, cuando el donatario se obliga en favor del donante o de un tercero a proporcionar un beneficio, como por ejemplo construir una vivienda, costear los estudios, financiar los gastos de una enfermedad, etc.

Existe gravamen en una donación, cuando el bien donado garantiza el pago de alguna obligación, como cuando sobre el bien recae una

hipoteca, prenda o pesa sobre él alguna servidumbre.

Tanto en el caso de la carga como en el gravamen, el donatario - deberá comprobar su existencia y declarar el valor que significa en dinero, para efectos de la deducción. Generalmente en el correspondiente contrato de donación aparece consignada cada una de ellas en su caso. Con relación al gravamen, generalmente en la escritura pública de donación se dice: que sobre el inmueble donado recae una - hipoteca ( o servidumbre, usufructo, arrendamiento, anticresis, etc.) que garantiza una deuda por el valor de tantos colones, de la que - responderá el donatario.

No olvidar que cuando las cargas impuestas al donatario, sean en favor de un tercero, éste será considerado como donatario y si el valor del beneficio llega a monto imponible él y no el donatario, pagará el impuesto, todo conforme inciso último del Art. 3 en estudio.

#### Donaciones Presuntas

Art.4.- Para los efectos de esta ley se reputan como donaciones, salvo prueba en contrario:

- 1°. Las operaciones de compraventa entre ascen-----dientes y descendientes, hermanos, cónyuges , entre padres e hijos adoptivos, o entre pa-----rrientes por afinidad legítima dentro del se-----gundo grado ; y cuando tales operaciones se -realicen por interpósita persona, se presumirá de derecho que ha habido la donación para los efectos de esta ley, siempre que el bien o bienes enajenados pasan al dominio de dichas personas dentro de un año siguiente a la fe-----cha en que la interpósita los adquirió. Si es to último tuviere lugar después de transcurri-----do el año, no se cobrara impuesto de donación.
- 2°. La permuta de bienes entre las personas men-----cionadas en la fracción anterior, cuando la -diferencia de valores de las cosas permutadas exceda en más de un diez por ciento del valor inferior de alguna de ellas, caso en que se -gravará el exceso deduciendo el diez por cien-----to expresado.
- 3°. La constitución de renta vitalicia y la cons-----titución a título oneroso de los derechos de usufructo, uso o habitación a favor de las ----- personas expresadas. Si para tal acto o contra-----to mediare interpósita persona, tendrá lugar la presunción de derecho establecida en el nú-----mero primero, concurriendo las mismas circuns-----tancias y produciendo los mismos efectos.

- 4°. Las operaciones de compraventa que se realicen de una persona natural a una jurídica siempre que esta última esté integrada exclusivamente por el cónyuge de dicha persona, sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o -segundo de afinidad legítima, su padre o su hijo adoptivo, ya sea que concurren en la integración de la persona jurídica todos o algunos de éstos.

Se entenderá que concurre la situación prevista cuando el ochenta por ciento o más del capital social pertenezca a las personas indicadas.

El impuesto se calculará de acuerdo al artículo 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, tomando en cuenta tanto la participación social de cada uno y el grado de parentesco que exista entre el -vendedor y las personas naturales que forman parte de la persona jurídica.

- 5°. La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el valor de los bienes que se entreguen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existió entre los aportes respectivos en beneficio de alguno o algunos de ellos.
- 6°. La dación en pago hecha por una persona o a -- nombre de ésta a favor de sus ascendientes, -- descendientes, padres o hijos adoptivos, hermanos, cónyuge o parientes por afinidad legítima dentro del segundo grado; y la adjudicación en subasta judicial de bienes de una persona a favor de otra u otras de las enumeradas antes.

En este último caso, el juez hará constar el parentesco en el acta de remate conforme a las declaraciones que estará obligado a hacer el adjudicatario al pedir la adjudicación. El Registrador de la Propiedad Raíz e Hipotecas no inscribirá la certificación del act. de remate mientras no se le presente autorización extendida por la Dirección General de Contribuciones Directas, de haberse satisfecho el impuesto de donación.

También se reputa que existe donación cuando en la constitución de sociedades o en la modificación de ellas, se da a una persona la propiedad de un -derecho social sin constar que haya hecho un aporte efectivo y real, o cuando aparezca que lo ha hecho por valor inferior al del derecho social otorgado. En este último caso el gravámen recaerá únicamente sobre la diferencia.

Se ha esgrimido muchas críticas en contra de las presunciones reguladas a lo largo de este Art. 4, entre ellas se dice que no puede la ley modificar la naturaleza del acto jurídico que le dieron las partes, por ejemplo, convertir en donación, lo que para las partes contratantes constituye una compraventa, permuta, dación en pago, -

etc., sin embargo lo cierto es que la ley tributaria, en este Art. 4 no hace más que elevar a la categoría de hecho imponible actos jurídicos al que ya otra norma diferente ha asignado ciertos efectos jurídicos (compraventa, permuta, constitución de renta vitalicia, adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, la dación en pago, etc.), actos jurídicos que una vez realizados bajo las circunstancias previstas en la ley tributaria, se convierten en hechos generadores del crédito fiscal. José Luis Pérez de Ayala (A) Pág. - 63.

Como puede notarse, el legislador no está modificando el acto jurídico que las partes celebraron, al contrario reconoce su existencia, pues necesita que haya una compraventa, permuta, dación en pago, etc., y las demás circunstancias previstas en la norma, para que configuren el supuesto, el hecho imponible, el cual una vez realizado, da nacimiento a la obligación de pagar el impuesto.

Por otra parte, la norma se justifica, pues es una realidad social indiscutible el hecho de que, en el mayor número de los casos previstos a lo largo del Art. 4, en el fondo contienen ánimo de libertad muy propia en las donaciones, pues se trata de actuaciones cuyas partes se encuentran unidas por vínculos de parentesco muy próximos.

#### Nº 1.-

Según este numeral, debe considerarse que hay donación en los siguientes casos de compraventa:

- a) Entre ascendientes y descendientes, Ejemplo: Entre padres e hijo, abuelos y nieto y viceversa.
- b) Entre hermanos.
- c) Entre cónyuges (Debe haber matrimonio)
- d) Entre padres e hijos adoptivos
- e) Entre suegros legítimos y viceversa
- f) Entre cuñados legítimos
- g) Cuando una tercera persona adquiriera un bien de una de dichas personas y dentro de un año a partir de la fecha de aceptar la tradición del bien lo transfiriera a alguna de dichas personas.

Si se trata de una presunción legal, con qué clase de prueba puede desvirtuarse?

En verdad no existe una regla establecida, pero en algunos casos se procede, por ejemplo: Presentando nota extendida por una institución bancaria en la que dá fé de haber recibido un depósito por valor del precio de la venta por parte del comprador y a la orden del vendedor, y presentando además una fotocopia del cheque certificado con que se hizo el pago en el banco.

En este caso, debe tenerse sumo cuidado, pues no muy pocos abogados, se valen de mil artificios para tratar de evadir el pago del impuesto, logrando a la postre, únicamente dilatar en forma innecesaria el trámite y al final la Dirección General de Contribuciones Directas aplica el impuesto y las multas correspondientes, cuando a pesar de la nota y de los cheques certificados, presentados se establece por medio de peritos que una misma cantidad de dinero ha sido utilizada para pagar varios precios en casos de varias compraventas.

Otro caso en que se puede comprobar el pago del precio, es cuando interviene una institución bancaria, por ejemplo concediendo al comprador crédito hipotecario por \$150.000.00 estableciéndose que dicha cantidad se presta exclusivamente para financiar la compra de una propiedad que tiene el valor del préstamo que otorga el banco, compra que se hará entre una de las personas mencionadas en el numeral primero de este Art. 4.

En este caso habría evidencia clara del pago del préstamo puesto que tanto el préstamo como la compra y pago del precio se hace con conocimiento de la institución bancaria, y si ésta es el Banco Hipotecario de El Salvador con mucha más razón se considera realmente pagado el precio que el vendedor dice recibir.

Deben comprobar ante la Dirección General el parentesco que declaran los otorgantes? Yo considero que en ningún caso debe exigirse la prueba de tal parentesco y debe tenerse por cierto sin perjuicio de la fiscalización que con posterioridad puede llevar a cabo -

la Dirección General de Contribuciones Directas para la determinación del impuesto y multas complementarios.

Por otra parte, la ley exige que para que se presuma donación el parentesco por afinidad debe ser legítima. A contrario sentido, si hay afinidad ilegítima la compraventa no debe reputarse donación y no tiene porqué declararse a Contribuciones Directas.- Yo considero que esta exigencia no debió dejarse.

### No. 2.-

Este numeral evita donaciones encubiertas resultado de la desproporción en el valor de las cosas permutadas, por ello establece la ley que se aplicará el impuesto cuando la diferencia de valores de las cosas permutadas exceda en más de un 10% del valor inferior de alguna de ellas, caso en el que se gravará el exceso deducido el 10% expresado.

### Veamos dos Ejemplos

#### PERMUTA QUE PAGA IMPUESTO

Para este caso partiremos de los siguientes supuestos:

Los bienes permutados tienen el siguiente valor:

El Primero	₡ 120.000.00
El Segundo	₡ 75.000.00
Diferencia	₡ 45.000.00

₡45.000.00 es la diferencia entre los bienes permutados. Para que esta permuta pague impuesto, esta diferencia debe exceder en más de un 10% a ₡75.000.00 que es el valor inferior de uno de los bienes permutados para saberlo procedemos así:

Si ₡ 75.000.00 es de ₡ 75.000.00 su	100%	=	$\frac{100 \times 45000}{75000}$	=	60%
₡ 45.000.00 es de ₡ 75.000.00 su	x%				

Luego vemos que ₡45.000.00, que es la diferencia, representa de ₡75.000.00 su 60% es obvio que no sólo lo excede en un 10% sino que mucho más luego concluimos fácilmente que esta permuta paga impuesto y para calcularlo se procede así:

Como la ley dice que en caso que paguen impuesto se gravará el - exceso deducido el 10% expresado, en caso planteado, el exceso es - ₡45.000.00 sobre la cual se aplicará el impuesto, pero no sobre todo los ₡45.000.00 sino que, sobre aquella diferencia que resulte -- después de restarle o deducirle el 10% aludido, por lo que el paso a seguir es encontrar el 10% del ₡75.000.00 para ver la diferencia sobre la que aplicará el impuesto para ello procedemos así:

$$\begin{array}{l} \text{Si el 100\% de 75.000 es 75.000} \\ \text{el 10\% de 75.000 será } x \end{array} = \frac{75.000 \times 10}{100} = 7.500$$

7.500 es el 10% de 75.000, luego estos 7.500 se los restamos a - 45.000 y nos quedan 37.500 siendo esta última cantidad sobre la cual se aplicará el impuesto. Si la cantidad que queda después de restar el 10% es menor de ₡6.000.00 no pagará impuesto por no llegar a monto imponible.

#### PERMUTA QUE NO PAGA IMPUESTO

Los bienes permutados tienen los valores siguientes:

El Primero	₡ 165.000.00
El Segundo	₡ 150.000.00
Diferencia	₡ 15.000.00

Siguiendo el procedimiento anterior veremos que el 10% de ₡ 150.000.00 es ₡15.000.00 y como la diferencia entre los dos bienes permutados es también ₡15.000.00 como esta diferencia no excede en más de un 10% del valor inferior que es ₡150.000.00 esta permuta no pagará impuesto.

#### Número 3.-

Renta Vitalicia es un contrato aleatorio en que una persona se - obliga, a título oneroso a pagar a otra una renta o pensión periódica, durante la vida de éstas dos personas o de un tercero. Art. --- 2020 C.

La Renta vitalicia puede ser gratuita Art. 2034 C. u onerosa Art. 2020 C. Cuando es gratuita no se presume donación, sino que realmen

te es donación pues es la liberalidad la causa del derecho del beneficiario de recibir la pensión periódica resultante; en cambio, cuando es oneroso y a favor de las personas enumeradas en el número primero del Art. 4, sí se presume donación, pudiendo desvirtuarse ésta sólo en el caso que el contratante que paga el precio sea la misma persona que recibe la pensión periódica, pudiendo en este caso comprobar que realmente pagó el precio de la renta vitalicia como en el caso de donaciones presuntas.

#### EJEMPLOS DE CASOS DE RENTA VITALICIA

Juan paga \$75.000.00 a Pedro y éste se obliga a pagar mensualmente a Juan \$800.00 durante el resto de la vida de éste. Si Juan vive un sin fin de años posiblemente hizo un buen negocio, pero si Juan muere poco tiempo después de contratar Pedro resultará ganancioso. El beneficiario puede ser la persona que paga el precio o un tercero.

Si entre el que paga el precio y el beneficiario de la renta vitalicia hay uno de los parentescos señalados en el número uno del Art. 4, se presumirá donación y se aplicará el impuesto sobre el precio que tenga la renta vitalicia, aunque haya habido interpósita persona conforme el número 1º de este Art. 4.

Asimismo se presumirá donación cuando a parientes de los comprendidos dentro del número 1º se constituya a su favor a título oneroso los derechos de usufructo, uso o habitación.

#### Número 4.

La redacción de este numeral se presenta un tanto confusa, pero veamos:

Para que se dé la presunción de donación en los casos de este numeral deben darse las siguientes condiciones:

a) Que la transferencia del dominio del objeto de la venta se haga de una persona natural a una jurídica.

b) Que la persona jurídica esté integrada exclusivamente por el cónyuge, pariente dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad legítima, su padre o hijo adoptivo de la persona vendedora ya sea que la persona jurídica la constituya toda o alguna de éstas.

c) Que aunque no esté integrada exclusivamente por dichas personas que el 80% o más del capital social pertenezca a las personas indicadas.

Desde ya se nos presenta el primer problema por aclarar:

Debe entenderse que sólo en el caso de que una persona natural a parezca en la transacción transfiriendo el dominio a favor de una persona jurídica puede operar esta presunción de donación? o también existirá dicha presunción cuando sea la persona jurídica la que vende a la natural? Estimo que así debía de ser, pero tal como está redactado el inciso no cabe duda que sólo se refiere al caso de compraventa que se realiza de una persona natural a una jurídica y no debe de entenderse de otra manera.

Qué parentesco tomaremos por base con relación a la persona jurídica y la persona que vende? Este parentesco será el que exista entre el vendedor y las personas naturales que formen parte de la persona jurídica, así lo ordena la parte última del inciso último de este numeral 4° en estudio.

Los parentescos que deben existir entre la persona natural que vende y las personas naturales que forman la persona jurídica que compra son las siguientes:

Su cónyuge

Su padre, hijo, hermano, abuelo o nieto.

Su suegro, cuñado o hijastro (hijo de su esposa que no es su hijo)

Su padre o hijo adoptivo.

Cuando en su primera parte de este numeral 4° habla de "exclusivamente" debe entenderse que quiere decir en su mayor parte y no --

sólo deberá estar formada la persona jurídica por dichos parientes - puesto que en el inciso 2° nos dice que se entenderá que concurre la presunción cuando el 30% o más del capital social pertenezca a las - personas indicadas.

La presunción de este numeral 4° no es susceptible de desvirtuarse.

El inciso 3° del Numeral 4° nos dice que el impuesto se calculará de acuerdo al Art. 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, -- tomando en cuenta tanto la participación social de cada uno y el -- grado de parentesco que exista entre el vendedor y las personas natu- rales que formen parte de la persona jurídica.

La disposición en comento es nueva, no estaba en la antigua ley - recientemente derogada, que yo sepa todavía no se ha dado un caso -- en que haya tenido aplicación, sin embargo, con algunos ejemplos --- trataré de exponer la manera como interpreto esta disposición.

### Ejemplos

Las siguientes personas constituyen una sociedad así:

Juan aportó	₡	10.000.00
Pedro "	₡	15.000.00
Luis "	₡	5.000.00
Manuel "	₡	20.000.00

Luego esta sociedad le compra un bien a María por valor de ₡ 75.000.00.

María es esposa de Juan, hija de Pedro, hermana de Luis y cuñada de Manuel.

Como opera la presunción debe aplicarse el impuesto y para ello - se procede así:

Los ₡75.000.00 que es el valor de la venta los pagó no el socio - tal, sino que la sociedad como persona jurídica, luego esta cantidad se repartirá proporcionalmente al monto de las respectivas partici-- paciones sociales así:

Procediendo como en los casos de repartimiento proporcional ya estudiados resultaría que, los ₡75.000.00 que equivalen al precio de la venta se repartirán proporcionalmente entre ₡10.000.00, ₡15.000.00, ₡ 5.000.00, ₡ 20.000.00, que son las respectivas participaciones tocándole a Juan ₡ 15.000.00, a Pedro ₡22.500.00, a Luis ₡ 7.500.00 y a Manuel ₡ 30.000.00.

El siguiente paso a seguir es agrupar según el número que caigan de la escala que establece el Art. 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones y encontramos que:

Juan y Pedro esposo y padre de María, respectivamente, caen en el número I del Art. 10.

Luis cae en el número II por ser hermano de María.

Manuel cae en el número III pues es cuñado de María.

De lo anterior vemos que tendremos tres grupos o masas líquidas distintas sobre cada una de las cuales habrá que aplicar el impuesto correspondiente.

El primer grupo formado por Juan y Pedro ascendería a ₡ 37.500.00

El segundo grupo formado por Luis a ..... ₡ 7.500.00

El tercer grupo formado por Manuel a..... ₡ 30.000.00

S u m a n            ₡ 75.000.00

Luego, sobre estas cantidades es que se aplicará el impuesto tomando en cuenta, como dice la ley, la participación social de cada uno de los socios.

Para completar el ejemplo calculemos el impuesto:

Los ₡ 37.500.00 pagarán ₡930.50 ya que se les aplicará el porcentaje del N° I de la Escala del Art. 10.

Los ₡7.500.00 de Luis pagarán ₡39.00 y se le aplica el porcentaje del Número II del Art. 10.

Los ₡30.000.00 de Manuel pagarán ₡1.818.00 y se les aplicará el porcentaje del N° III del Art. 10.

No quiero dejar sin mencionar que los ₡930.50 Juan y Pedro los pagarán proporcional a ₡15.000.00 y ₡ 22.500.00 con lo que participa cada uno en el precio de la compra.

Nº 5.--

Ocurre que en los casos de disolución de sociedad todos los bienes que constituyen en ese momento el capital de la sociedad se reparte a cada socio adjudicándose los proporcional al monto de sus respectivos aportes sociales, pero si se altera esta proporción, en beneficio de alguno de ellos, se presumirá donación y se gravará con impuesto.

Un ejemplo ayudará a la comprensión de este Nº 5.

Para hacer simple el ejemplo, partiremos del supuesto que la Sociedad está formada sólo por tres socios: Juan, Luis Y Pedro.

Juan aportó a la sociedad            ₡ 75.000.00

Luis aportó a la sociedad            ₡180.000.00

Pedro aportó a la sociedad        ₡100.000.00

Ocurre que después de deducir las utilidades de la sociedad, queda como capital social repartible un conjunto de bienes por valor de ₡250.000.00, el cual debe repartirse entre los socios, para que no cause impuesto, proporcional a sus aportes sociales, así:

Se divide el capital social que es de ₡250.000.00, entre el monto de los aportes sociales que es ₡ 355.000.00, o sea  $\frac{250.000}{355.000}$  para encontrar un factor fijo que en este caso es igual a 0.7042253.-- Luego este factor fijo se multiplica por cada aporte social así:

₡75.000.00 por 0.7042253 igual a        ₡ 52.816.90 para Juan

₡180.000.00 por 0.7042253 igual a        ₡ 126.760.56 (Aproximado) para Luis.

₡100.000.00 por 0.7042253 igual a        ₡ 70.422.54 (Aproximado) para Pedro.

Si se reparte a los socios Juan, Luis y Pedro, de la manera proporcional en que aparece, no se habrá alterado la proporción que existió entre sus respectivos aportes sociales y por consiguiente no

se aplicaría ningún impuesto, de lo contrario, si por ejemplo a Pedro, en vez de adjudicarle bienes por aquel valor, le adjudican por valor de ₡90.000.00, la proporción existente se habría alterado en ₡20.422.54 en beneficio de Pedro, cantidad sobre la cual recaería el impuesto.

En este numeral 5° se presenta el problema de saber, qué parentesco tomaremos por base para el cálculo del impuesto. Se tomará por base el parentesco que haya, entre el socio que reciba el beneficio con el socio que soporte en su perjuicio la desproporción. En el ejemplo propuesto, hubo alteración de la proporción por ₡20.422.54 en beneficio de Pedro, desproporción que tendrá que aparecer disminuyendo en igual proporción el monto del valor de los bienes adjudicados a alguno de los socios, por ejemplo a Luis, puesto que no se podría darle a un socio más de lo que le corresponde, sin quitarle a otro socio algo de lo que también le corresponde, puesto que el capital social es fijo y siempre, las sumas de las cantidades adjudicadas, tiene que ser igual al monto del capital repartible. Luego, el parentesco que exista entre el socio beneficiado, con el socio perjudicado, será el que se tomará por base para el cálculo del impuesto.

El caso de este numeral 5° no admite prueba en contrario.

#### N° 6.-

La dación en pago hecha por una persona o a nombre de ésta a favor de sus ascendientes, descendientes, padre o hijos adoptivos, hermanos, cónyuge o parientes por afinidad legítima dentro del segundo grado; y la adjudicación en subasta judicial de bienes de una persona a favor de otra u otras de las enumeradas antes.

Este numeral es claro y trata de aquellos casos en que entre los parientes en él enumerados se les dé en pago o se les adjudique en subasta judicial bienes. Sobre el valor de estos bienes se calculará el impuesto.

El adjudicatario, en el caso de subasta judicial le manifestará al Juez el parentesco que lo une con el dueño de los bienes adjudicados.

En el caso de la dación en pago, si se hace judicialmente el Juez prevendrá al acreedor, que manifieste el parentesco que lo une con el deudor.

Si se hace la dación en pago extrajudicialmente el Notario estará obligado a preguntar a las partes el parentesco que los une.

Tanto el adjudicatario en subasta judicial como el acreedor que acepte la dación en pago, estarán obligados presentar la declaración en los términos que expresa el Art. 11 l. D., puesto que el registrador de la Propiedad Raíz, no les inscribirá su derecho si no le presentan constancia de haber pagado el impuesto o de estar por cualquier razón exento.

El inciso último de este N° 6 trata de un caso muy especial de donación presunta.

Ocurre que conforme a esta ley, toda sociedad para inscribir su escritura Social, tanto inicialmente al constituirse como posteriormente al modificarse, deberá declarar en los términos del Art. 11 - ante la Dirección General de Contribuciones Directas y si esta oficina encuentra en algunos de los casos que, se da a una persona la -- propiedad de un derecho social sin constar que haya hecho un aporte efectivo y real, o lo ha hecho por valor inferior al del derecho social otorgado, deberá aplicarse el impuesto sobre la cantidad que -- represente el derecho respectivo. En la práctica esto ocurre muy -- poco.

Para terminar el comentario el Art. 4, sólo deseo referirme a lo siguiente: Tanto en las donaciones puras como en las presuntas reguladas en el Art. 4, el notario de fé del hecho de que las partes -- le manifestaron que les une tal o cual parentesco, pero es muy común que los Delegados Fiscales, exijan en las donaciones reales que los

donatarios comprueben legalmente el parentesco que los une con el donante, no exigiéndolo en los casos de donaciones presuntas.

Yo considero, que en ningún caso de donación ya sea ésta real o presunta, debe pedirse al donatario que compruebe el parentesco que aparece declarando y consignado en el contrato y debe presumirse cierto y será tarea del Fisco comprobar lo contrario valiéndose de las amplias facultades que le dá la ley y en su caso aplicar las sanciones pertinentes.

## CAPITULO II

### Tarifa

Art.5.- El monto del impuesto se determinará de acuerdo a las tarifas de gravamen de las sucesiones, consideradas las mismas regulaciones sobre la cuantía de los bienes, nacionalidad, domicilio y grado de parentesco, caso de haberlo, entre donantes y donatarios, o el hecho de no existir entre éstos vínculo familiar reconocido por la ley.

Este artículo se refiere a la tarifa aplicable en los casos de donaciones reales o presuntas, y se remite totalmente a las mismas regulaciones dadas para las sucesiones, por lo que me remito también a lo dicho sobre el particular cuando estudiamos el Art. 9 y siguientes de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

Art.6.- Cuando en un plazo menor de cinco años una misma persona otorgue dos o más donaciones a favor de una o más personas de las comprendidas en el artículo 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, el impuesto será el correspondiente al monto de todas las donaciones; pero al calcularlo se deducirá la cuantía del impuesto que ya se hubiere pagado por la donación o donaciones anteriores.

Para los efectos de este artículo, se acumularán las respectivas diligencias en la Dirección General de Contribuciones Directas.

Este artículo trate de aquellos casos en los que una misma persona hace donaciones reales o presuntas a varias personas, sean estas de igual parentesco o no. En estos casos dice la ley se acumularán y el impuesto será el correspondiente al monto de todas las donacio

nes, pero al calcularlo se deducirá la cuantía del impuesto que ya se hubiese pagado por la donación o donaciones anteriores.

El fundamento de la acumulación en estudio es el de evitar que el contribuyente evada el impuesto total o parcialmente, ya que sin -- esta disposición, una persona, con el objeto de no pagar o de pagar menos impuesto no haría de una sola vez la donación sino que por -- partes. Por ejemplo: Una propiedad que valga ₡ 60.000.00, el donante podría hacer diez donaciones por valor de ₡6.000.00, ya sea a fa-- vor de una misma persona o de varias, lo bonito sería, que como ₡6.000.00 que sería el valor de cada una de las donaciones, estarían -- exentas del pago de impuesto por ser el límite mínimo imponible, -- siendo una manera fácil y sencilla de evadir el pago del impuesto, por ello se faculta a la Dirección General que en estos casos, en -- vez de calcular el impuesto, sobre ₡6.000.00 que sería el valor de cada donación, que se calcule sobre el monto de la suma de todas e-- llas, que para el caso sería sobre ₡ 60.000.00.

Para la aplicación del impuesto en el caso de donaciones acumuladas se procede exactamente conforme los mismos principios que se aplican en casos de varias asignaciones a distintas personas en caso de Sucesiones, tomando en cuenta la masa líquida que resulte en cada grupo de los asignatarios que caigan en un mismo número de la tarifa del artículo 9, de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, ya es tudiado, aunque este Art. 6 diga que el impuesto será el correspondiente al monto de todas las donaciones, debe entenderse que siem-- pre deberán aplicarse las disposiciones contempladas en el Art. 2 -- de esta misma ley, cuando el caso lo requiera.

Sólo me resta hacer a este artículo una observación: El inciso -- último dice que para los efectos de este artículo, se acumularán -- las respectivas diligencias en la Dirección General de Contribucio-- nes Directas. O sea que sólo esta Dirección puede acumular las de-- claraciones, ya no podrán hacerlo los Delegados Fiscales.

Yo, considero que debe facultarse a los Delegados Fiscales efectuar acumulaciones en los casos siguientes:

- 1) Cuando al Delegado Fiscal se le presenta simultáneamente todas las donaciones y expresan en las respectivas declaraciones que antes de las que le presentan, el donante no ha hecho más.
- 2) Cuando, el Delegado Fiscal, no habiéndolo remitido la declaración a la Dirección General, recibe otra u otras en las que a parezca el mismo donante y se manifieste que antes de esas no ha hecho éste donación alguna.

Considero que el Delegado Fiscal en estos casos, debe emitir el mandamiento que resulte, del monto de la suma de todas las donaciones que obran en su poder, y remitirlas luego, y no remitirlas sin emitir el mandamiento de ingreso del impuesto correspondiente, puesto que con ésto se perjudicaría grandemente al contribuyente, puesto que, por ejemplo, un contribuyente del departamento de la Unión, de Gotera, de Ahuachapán, etc., si el Delegado Fiscal, no emite el mandamiento por no querer acumular, obligará a este contribuyente a que viaje hasta la ciudad capital para obtener el mandamiento dentro del término menor posible, con el consiguiente perjuicio para su economía, y sin ninguna razón, puesto que en todo caso, la Dirección General, se supone tiene sus propios archivos, en donde puede hacer las modificaciones y determinar los impuestos y multas complementarios que correspondan en casos de evidente error.

### Exenciones

Art.7.- Están exentos del pago del impuesto:

- 1°. Las donaciones para la creación o el fomento de instituciones o establecimientos de utilidad pública costeados por el Estado o el Municipio;
- 2°. Las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia;
- 3°. Las donaciones a favor de instituciones de beneficencia pública o para fines de esta clase;
- 4°. Las donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores;

- 5°. El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitados vuelvan a éste después del plazo; o cuando los bienes fideicomitados provengan de la indemnización por seguro de vida en que el fideicomitente era el asegurado y el fiduciario es el beneficiario;
- 6°. El usufructo legal del padre de familia; y
- 7°. Los casos de exención legal.

Para la aplicación del primer caso debe comprobarse los siguientes extremos:

- a) Que la donación se hace para la creación o fomento de una institución o Establecimiento.
- b) Que esta institución o establecimiento sea de utilidad pública.
- c) Que tal institución o establecimiento está costeado por El -- Estado o Municipio.

El primer extremo se comprueba con el Testimonio de la Escritura Pública de donación en la que se mencionará el destino de la donación, que puede ser para crear alguna de dichas instituciones o establecimiento o para fomento de la ya existente.

El segundo extremo se comprueba con el Decreto correspondiente -- que da vida jurídica a la Institución, en donde se hará mención de su naturaleza y finalidades u objetivos a cumplir.

El tercer elemento, o sea que la institución debe estar costeada por el Estado o Municipio, también se comprobará con el Decreto Legislativo correspondiente, que creó dicha institución, en donde aparecerá la circunstancia de que será el Estado quien proporcionará -- el capital necesario para que dicha institución cumpla su cometido. La ayuda debe ser total y no ayuda o subsidio en concepto de socorro económico, pues en este caso, no se trataría de una institución costeada por el Estado o Municipalidad, sino que de una institución ayudada por el Estado o Municipio, no estando este tipo de instituciones favorecidas con tal exención.

(Véase al respecto Revista Judicial Pág. 43 de 1965).

Que diferencia hay entre la Institución y el establecimiento ? --

El establecimiento considerado es la extensión de la Institución, es su expresión parcial, o sea que todo establecimiento tiene que depender de su principal.

El número 2° se refiere a aquellas donaciones que se hacen bien para la creación o fomento del bien de familia. Bien de Familia es aquél que ha sido instituido en favor, no de determinada persona, sino que a favor de varias personas que constituyen determinado grupo familiar, de tal manera que sea ésta la que disfrute de los beneficios que el bien reporte. Estos bienes están sometidos a un régimen jurídico especial.

El número 3° se refiere a aquellas donaciones a favor de instituciones de beneficencia pública o para fines de esta clase, o sea que están exentas aquellas donaciones en favor de Instituciones ya existentes o donaciones cuyo fin es el de beneficiar de alguna manera a todo el pueblo, a la generalidad de ellos o a una parte considerable del mismo. En este último caso las personas que reciban la donación para tal fin no pagarán impuesto.

Según está redactado este numeral 3°, la donación hecha para la creación de la Institución de beneficencia pública pagará impuesto pues no está comprendida en la exención.

El N° 4, se refiere a las donaciones que se hagan a favor de organismos que sean instrumento de defensa de la clase trabajadora.

El N° 5, trata de dos casos de exención:

- a) Que se trate de fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitidos vuelvan a éste después del plazo.
- b) Que se trate de un fideicomiso cuyos bienes fideicomitidos provengan de la indemnización por seguro de vida en el que el fideicomitente era el asegurado y el fiduciario el beneficiario.

Los casos de fideicomisos poco se dan, por lo que no me detendré en este punto con ningún comentario y me remito a lo ya visto en su oportunidad.

El número 6 ° se refiere a aquel usufructo legal del padre de familia a que se refiere el Art. 255 C. en relación con el Art. 771 -

El número 7° se refiere en general a aquellas donaciones que por decreto legislativo se declaren exentas del impuesto.

### REDUCCIONES Y RECARGOS

Art.8.- Con respecto a las reducciones y recargos del impuesto se aplicarán los artículos 13 y 45 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, en lo que fuere procedente.

Este artículo se remite expresamente al Art. 13 y 45 G. S. ya estudiados, por lo que sobra más comentarios.

### Fraccionamiento de la Plena Propiedad

Art.9.- Cuando a una persona se done la nuda propiedad y a otra el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicios, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto y las otras tres cuartas partes el usufructuario; en caso de que el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad y el usufructo a una persona, y los derechos de uso o habitación a otra u otras, pagará aquélla todo el impuesto; y si el fraccionamiento fuere donar la nuda propiedad a una persona, el usufructo a otra y el uso o habitación a un tercero, pagarán el impuesto las dos primeras en la forma antes citada.

Si el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad a una persona, reservándose el donante el derecho de usufructo, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto legal y el donante usufructuario, las otras tres cuartas partes. No pagará impuesto alguno el que sólo goce de los derechos de uso o habitación, en los casos determinados en este artículo.

Cuando el usufructo se constituya o reserve por tiempo determinado, pagará el donante usufructuario o el beneficiario del usufructo la mitad del impuesto, y la otra mitad el nudo propietario. El que goce del uso o habitación en los casos de este inciso no pagará impuesto alguno.

En la constitución de renta vitalicia a que se refiere el número tercero del artículo 4 pagará el impuesto el que reciba el precio de la renta, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de que habla el artículo 2.

Este artículo regula exactamente los mismos casos de fraccionamiento de la plena propiedad estudiados en el Art. 16 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, por lo que no me detendré en su estudio, y sólo voy a referirme a un detalle muy interesante en este Art.9.

Si leemos detenidamente el Art. 16 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, veremos que nos dice en su inciso primero entre otras cosas que, en el fraccionamiento de la propiedad pagarán el nudo -- o nudos propietarios, la cuarta parte del impuesto que corresponda a la plena propiedad, y las otras tres cuartas partes, el o los usufructuarios, etc.

De manera que, en el caso de fraccionamiento de la plena propiedad en las sucesiones existe regulado por la ley la base imponible para el cálculo del impuesto, siendo esta base imponible el valor que corresponda a la plena propiedad. Un ejemplo aclarará lo anterior.

Si el testador dice: dejo la finca tal que vale ₡20.000.00 así: A mi esposa le dejo el usufructo vitalicio, y a mi hijo le dejo la nuda propiedad. El Art. 16 aplicable nos dice que a su hijo nudo -- propietario le corresponde pagar la cuarta parte del impuesto que -- corresponda a la plena propiedad. Como la plena propiedad asciende a ₡ 20.000.00, le corresponde un impuesto de ₡293.00 en el primer número de la tarifa del Art. 9 G. S. Luego al hijo le tocará pagar ₡73.25 que equivale a 1/4 de ₡293.00. Las otras 3/4 partes de ₡293.00, las pagará la esposa.

Ahora pasemos al Art. 9 en estudio y veamos el mismo ejemplo: Yo dono un bien que vale ₡20.000.00, a mi esposa y a mi hijo así: A mi esposa le dono sólo el usufructo vitalicio y a mi hijo la nuda propiedad. La norma aplicable en este caso es el Art. 9 I. D. Cómo calcularemos el Impuesto? En el ejemplo anterior lo calculamos, tomando por base el valor de la plena propiedad, porque así lo ordena el Art. 16 G. S., pero este Art. 9 no dice cuál será la base imponible sobre la que se debe calcular el impuesto, y vemos que éste puede calcularse de más de una manera, por ejemplo:

- a) Calculando el impuesto sobre el valor total del inmueble, esto es, sobre el valor de la plena propiedad.

- b) Calculando el impuesto separadamente sobre el valor del usufructo por una parte y de la nuda propiedad por otra que diessen los interesados.
- c) Calculando el impuesto sobre  $1/4$  del valor de la plena propiedad para el nudo propietario, y sobre  $3/4$  del valor de dicha plena propiedad para el usufructuario.

Pero repetimos, la ley en este Art. 9 no dijo nada al respecto y el funcionario encargado de calcular el impuesto no puede inventarse la base imponible, pues al hacerlo violaría el principio de legalidad del impuesto, consagrado en el Art. 119 de nuestra Constitución Política, que exige que el crédito fiscal debe estar claramente definido en la ley en todos sus elementos integradores, dentro de los cuales encontramos el hecho imponible, el sujeto pasivo del impuesto, el objeto del impuesto, la base imponible, porcentaje a pagar, etc.

Por todo lo anterior concluyo, que en este Art. 9 el legislador dejó un vacío y el funcionario encargado de determinar la cuota tributaria, no podría válidamente llenar tal silencio echando mano a la interpretación analógica de la ley y aplicar el Art. 16 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones al caso contemplado en el Art. 9 de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones, pues vemos que ésta ni siquiera se remite a aquélla, sin embargo, hasta el momento, en la práctica, se ha venido aplicando en el caso de fraccionamiento de la propiedad en las donaciones, por analogía, el Art. 16 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, práctica que a mi juicio no tiene sólido fundamento legal.

#### Donaciones Condicionales

Art. 10.- En las donaciones bajo cláusula resolutoria se pagará el impuesto como si fueren puras y simples; y en las sujetas a cláusula suspensiva, pagará el impuesto quien tenga la posesión de los bienes.

Este artículo se refiere a donaciones bajo cláusula resolutoria donaciones sujeta a cláusula suspensiva.

Una donación está bajo cláusula resolutoria cuando por ejemplo - mi donante en la escritura pública de donación establece que me --- transfiera el bien donado y me hace la tradición correspondiente, - pero que, si yo al cumplir treinta años de edad, no me he doctorado, quedará sin efecto la donación y el dominio pasará a favor de mi do nante o de un tercero. Mientras está pendiente la condición yo soy legítimo dueño del bien, y en este caso, dice la ley, se me tendrá para efectos del pago del impuesto como donatario puro y simple, es to es, como que no estuviese sometido a condición alguna.

Una donación está sujeta a cláusula suspensiva, cuando mi donan- te en la escritura pública me hace la tradición del bien donado, pe ro se establece que ésta no surtirá sus efectos hasta que yo me ti- tulle de abogado. Mientras la condición no se cumpla, yo no tengo -- ningún derecho sobre el bien donado, pues todo derecho que me quepa por la donación se encuentra suspendido, hasta que se cumpla la con dición. En este caso el impuesto lo pagará quien posea el bien, o - sea quien tenga la posesión del bien donado.

### CAPITULO III

#### Procedimiento

Art.11.- Dentro de los treinta días que sigan a la fecha - del otorgamiento de alguna escritura de donación o de la realización de cualquiera de las operacio nes a que se refiere el artículo 4, los donata--- rios o los presuntos donatarios están obligados a presentar conjunta o separadamente al Delegado -- Fiscal respectivo, una declaración escrita y fir- mada en el formulario redactado por la Dirección General de Contribuciones Directas.

Será competente para recibir la declaración, el Delegado Fiscal del Departamento donde estuviere establecido el domicilio del donatario o del pre- sunto donatario; y caso de ser varios los donata- rios o los presuntos donatarios, serán competen- tes para recibirla los Delegados Fiscales designa dos en los lugares de los domicilios respectivos.

Cuando las personas a que se refiere el inciso anterior no tuvieren domicilio en El Salvador, -- las recibirá el Delegado Fiscal de la capital de la República.

Es muy importante tomar en cuenta que, la declaración debe presentarse dentro de los treinta días que sigan a la fecha del otorgamiento de la donación o de cualquier operación de las comprendidas en el Art. 4. Si se presenta después del término se incurre en las multas a que se refieren los Arts. 42 y 43 G. S., según se pague impuesto o se esté exento.

La declaración debe presentarse por escrito y firmada por el o los donatarios en el formulario redactado por la Dirección General, ante el Delegado Fiscal competente, con el impuesto ya liquidado. Son competentes el Delegado Fiscal del domicilio del donatario real o presuntos, y en caso de ser varios los donatarios y de domicilios distintos, cualquier delegado del domicilio de alguno de los donatarios reales o presuntos podrá recibir la declaración.

Cuando el donatario no tiene domicilio en El Salvador, claramente lo dice este Art. 11, el Delegado Fiscal competente es el de la ciudad de San Salvador.

### Tramitación

Art. 12.- La declaración estará sujeta en lo que fuere pertinente, a lo dispuesto en los artículos 19, 20 inciso primero, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, y 29 de la ley de Gravamen de las Sucesiones.

Aquí existe remisión total a dichos artículos de la Ley de Gravamen de las Sucesiones ya estudiados.

### Pago del Impuesto

Art. 13.- Se aplicarán al pago del impuesto de donaciones, en lo que proceda, los artículos 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 39, 40, 41 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

### Liquidación de Oficio.

Art. 14.- Si las personas a que se refiere el artículo 11 no presentan la declaración en el término de ley, la Dirección General de Contribuciones Directas, haciendo uso de todos los datos que le fuere posible obtener, procederá de oficio a hacer la liquidación del impuesto, previa investigación del caso si fuere procedente.

Lo dispuesto en este artículo está contemplado también en el inciso último del Art. 20 G. S. y tal como lo dije en su oportunidad, ésto no se cumple nunca, y las razones son las mismas. Por falta de personal técnico suficiente con conocimiento de derecho que pueda desplazarse por todo el territorio de la República siguiendo los trámites correspondientes.

### Impedimentos

Art. 15.- Los miembros del personal del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, de la Dirección General de Contribuciones Directas y de las Delegaciones Fiscales, no podrán autorizar como notarios ninguna escritura de donación ni cualquiera otra de las comprendidas en el artículo 4 de esta ley, si han de intervenir en las diligencias que para la tasación del impuesto respectivo se originan de dichos contratos.

Los impedimentos que regula este artículo se justifican todos, excepto en cuanto al personal de las Delegaciones Fiscales se refiere, puesto que la actividad del personal de estas oficinas, incluyendo al Delegado Fiscal, su intervención en el trámite de la declaración simplemente es la de receptores y aunque fuesen notarios, muy poco podrían prestarse a fraudes al Fisco, sus actuaciones, que es lo que se está tratando de evitar.

### De los Registros Públicos

Art. 16.- En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatarios o presuntos donatarios documentos en que conste alguna operación de las comprendidas en el artículo 11 inciso primero, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción.

En dicha resolución se especificarán todos los bienes sobre los cuales recayó el respectivo impuesto, de la exención, en su caso, o de que no se ha causado impuesto alguno.

Lo dicho anteriormente no se aplicará al Registro de Comercio en el cual se inscriben los documentos sin necesidad de calificación fiscal previa, de conformidad a lo establecido en los artículos 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio.

Este artículo es claro, y vemos que también en los casos de esta Ley, sólo la Dirección General está facultada a extender la autorización para inscribir produciéndose la misma centralización del trámite que asfixia por sí misma todo dinamismo en el procedimiento -- con los perjuicios para el Fisco y para el contribuyente.-- Al final me permito sugerir la reforma pertinente.

La excepción contemplada en el inciso último del Art. 16, debe entenderse, sin perjuicio de la calificación previa a que están sometidos aquellos actos de comercio, en los que exista bienes que -- tengan que ver con el Registro de la Propiedad Raíz, como en los -- casos de los números 4º, 5º y 6º inciso último del Art. 4 de esta -- ley en estudio.

#### De los Notarios

Art. 17.- Todo notario está en la obligación de enviar a -- la Dirección General de Contribuciones Directas una copia del testimonio en papel simple, firmado y sellado o un aviso del otorgamiento de las escrituras de donación que autorice o de cualquiera otra de las comprendidas en algunos de -- los casos previstos en el artículo 4, así como de las de permuta o de las de constitución, modificación, fusión o disolución de sociedades, extractando su contenido. Este aviso deberá darse dentro del término de treinta días, contados desde el siguiente a la fecha del otorgamiento de las referidas escrituras.

También está obligado todo notario a preguntar a los otorgantes, cuando autorice cualquiera de las escrituras de venta, donación en pago, donación, permuta, constitución de renta vitalicia o constitución a título oneroso de los derechos de usufructo, uso o habitación, si los une algún parentesco, debiendo en caso afirmativo, hacer constar en el instrumento el que ellos manifiesten.--

El inciso primero de este artículo es claro y no amerita ningún comentario.

El segundo inciso obliga al notario preguntar a los otorgantes -- de dichas operaciones, si les une algún parentesco, desde luego, esto es para que sea el mismo otorgante quien aporte voluntariamente un elemento del presupuesto que da nacimiento al crédito fiscal, pe-

ro ocurre, que, como hasta la fecha, el contribuyente no ha tenido el incentivo de una ley dinámica que le satisfaga su interés en inscribir su derecho en el Registro dentro del menor tiempo posible, - en gran número de casos el contribuyente oculta al notario su verdadero parentesco para no verse sometido a la despiadada espera que - le impone el trámite de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones principal motivo, que el de evadir intencionalmente el impuesto.

#### De las Sanciones

Art. 18.- Las disposiciones contenidas en los artículos 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 52 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, son aplicables en lo que fuere pertinente al impuesto que esta ley establece.

Art. 19.- Las disposiciones contenidas en los artículos 49, 50 y 54 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, son aplicables, en lo que fuere procedente, al impuesto sobre donaciones.

Los artículos que se mencionan en estas disposiciones legales ya fueron comentados en su oportunidad cuando estudiamos la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

### CAPITULO IV

#### DISPOSICIONES GENERALES

#### Aplicación del Impuesto de Alcabala

Art. 20.- En toda donación real o presunta se pagará el respectivo impuesto de alcabala por la parte de capital que no esté afecto, por cualquier motivo, al impuesto sobre donaciones.

Este artículo es muy interesante ya que tiene que ver directamente con la función notarial, ya que de acuerdo al Art. 5 de la Ley del impuesto de Alcabala, los notarios están obligados agregar al legajo del protocolo el original del recibo de pago del impuesto de alcabala y del medio por ciento adicional que corresponda a aquellos

contratos que están sometidos a dicho impuesto. Su omisión o su aplicación errónea le acarrearía al Notario, buenos contratiempos, -- por tal razón está en el interés de éste saber exactamente a cuánto asciende el monto de dicho impuesto que genera el contrato que ante sus oficios se otorga, cuyo cálculo se complica un poco cuando de un contrato de donación se refiere, por ello, a continuación trato de explicar cómo operan dichos impuestos en la práctica ya se trate de una donación real o presunta, para ello me valdré de algunos ejemplos; pero antes de todo veamos qué nos dicen las normas pertinentes.

El Art. 1º de la Ley del Impuesto de Alcabala dice que por la enajenación de bienes raíces será el uno por ciento sobre el valor real de dichos bienes y se pagará por la enajenación o traspaso de ellos en los casos de venta, permuta, donación entre vivos, remate judicial o dación o adjudicación en pago, etc.

Por su parte el artículo único que establece el impuesto del medio por ciento (1/2 %) adicional dice lo siguiente: "Art. Unico: El apartado e) del Artículo 1º del Decreto Legislativo N° 38, de fecha 24 de Abril de 1939, publicado en el Diario Oficial N° 103, del Tomo 126, se sustituye por el siguiente:

- e) La transferencia de bienes raíces, entre vivos, a cualquier título, se grava con un impuesto -- del medio por ciento calculado sobre el valor -- de dichos bienes.

Veámos algunos ejemplos de aplicación práctica de las anteriores disposiciones en casos de donación ya sean, como se dijo, reales o presuntas:

#### Primer Ejemplo

La donación no paga impuesto por no llegar a monto imponible.

Una donación cuyo bien tiene un valor real de ₡5.900.00, pagaría en concepto de alcabala el impuesto que se calculará de la siguiente manera:

Con base al Art. 1º de la Ley de Impuesto de Alcabala se calcularía, el 1% de ₡5.900.00 que será igual a ₡59.00. Se calcula sobre todo el valor de la donación, porque de acuerdo al Art. 20 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones en estudio, se pagará el impuesto de Alcabala sobre aquella parte de capital que no esté afecto por cualquier razón al impuesto sobre donaciones, luego, como los ₡ 5.900.00 en su totalidad están exentos, sobre toda esa cantidad debe calcularse el mencionado 1% en concepto de impuesto de Alcabala.

Luego, con base al Artículo único que impone el impuesto del medio por ciento, adicional, calcularemos de ₡5.900.00, su medio por ciento, el cual asciende a ₡29.50. Luego, la donación del primer ejemplo, por ascender su monto a ₡5.900.00, no pagará impuesto sobre donación por no llegar a monto imponible, pero pagará en concepto de alcabala y medio por ciento adicional así:

Impuesto de Alcabala 1% de ₡5.900.00 igual a .....	₡ 59.00
Impuesto del 1/2 % adicional de ₡5.900.00 igual a ..	<u>₡ 29.50</u>
	Total a pagar .. ₡ 88.50

### Segundo Ejemplo

En la donación aparece que se transfiere un bien por valor de ₡48.000.00. Como el Art. 20 en estudio dice que el impuesto de alcabala sólo se aplicará sobre aquella parte de capital que por cualquier razón está exenta del pago del impuesto, si consultamos el Art. 9 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, encontraremos que los primeros ₡6.000.00, están exentos, del impuesto de donación, luego, como esta donación del ejemplo, el bien donado no está sometido a cargas ni a gravámenes de los que deba responder el donatario, es lógico que, el único capital que estará exento del pago del impuesto serán los primeros ₡6.000.00, siendo, entonces, sobre esta cantidad que recaerá el impuesto de Alcabala. Nótese bien, que no es lo mismo el impuesto de alcabala, y el medio por ciento adicional, por lo tanto no debemos jamás confundirlo. Bien, empecemos por

calcular el impuesto, para ello tenemos que encontrar el 1% de ₡ 6.000.00, que es el capital exento, y vemos que asciende a ₡ 60.00.

Luego calculemos el medio por ciento adicional (1/2 %) sobre ₡48.000.00. Porqué sobre todo el valor de la donación? Porque el Art.20 en estudio, se refiere exclusivamente al impuesto de alcabala y no al medio por ciento adicional aludido, por lo tanto, no habiendo ley que diga que este impuesto se aplique únicamente sobre aquella cantidad de capital que esté exento, por cualquier motivo, del impuesto sobre donaciones, lo tenemos que aplicar sobre el valor total de la donación, que en el presente caso es de ₡48.000.00 y vemos que su medio por ciento asciende a ₡240.00. Luego, el impuesto que a esta donación corresponde pagar será:

Impuesto de Alcabala 1% sobre ₡6.000.00 es igual a .....	₡ 60.00
Impuesto del 1/2 % sobre ₡48.00000, es igual a .....	₡ 240.00
	Total .....
	₡ 300.00

### Tercer Ejemplo

En la escritura pública aparece que el vendedor o donante transfiere el dominio de un bien que vale ₡75.000.00, pero se hace constar que sobre dicho bien pesa un gravamen hipotecario que garantiza el pago de una deuda de ₡30.000.00, de la que responderá el comprador o donatario, por tal razón, sólo recibe como pago del precio la diferencia o sean ₡45.000.00. En este ejemplo, el impuesto de Alcabala y del medio por ciento adicional se calcularán de la siguiente manera: Partamos de la base que el donatario comprobó plenamente el gravamen por la cantidad de ₡30.000.00 a la Dirección General, por lo tanto, como el donatario o comprador responderá del pago de dicha cantidad, con base al inciso segundo del Art. 3 de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones, no se aplicará impuesto de donaciones sobre dicha cantidad, estando exenta por dicha razón, por lo tanto, no pagando impuesto estos ₡30.000,00 deberá pagar el correspondien-

te impuesto de alcabala, con base al Art. 20. Con la anterior aclaración, ya podemos pasar el cálculo concreto del impuesto de esta donación de ₡75.000.00, con dicho gravámen hipotecario. El impuesto se calculará así: Como los exentos del impuesto sobre donaciones son los primeros ₡6.000.00, más los ₡30.000.00 de la hipoteca, el total exento asciende a ₡36.000.00, luego sobre esta cantidad se calculará el 1 %.

Luego, el impuesto del 1/2 % adicional se calculará, como en el ejemplo anterior, y por la misma razón, sobre la totalidad del valor del bien donado, o sea sobre ₡75.000.00, veamos:

Impuesto de alcabala 1% sobre ₡36.000.00	es igual a	₡ 360.00
Impuesto del 1/2% adicional sobre ₡75.000.00	igual a	₡ 375.00
	Total de Impuesto	₡ 735.00

No debe olvidarse que siempre que el comprador o donatario, por cualquier motivo no pague impuesto de donación, por la parte no afecta al pago de dicho impuesto, pagará el correspondiente impuesto de alcabala del uno por ciento, sobre dicha cantidad y sobre los primeros seis mil colones exentos.

También no hay que olvidar, que el impuesto del medio por ciento adicional, se calculará siempre sobre el monto total del valor que tenga la donación, haya o no carga o gravámen.

Por otra parte, no olvidar que, la cantidad que en suma se resulte pagando en concepto de alcabala y del medio por ciento, nada tiene que ver con lo que corresponda pagar en concepto de impuesto Sobre Donación, éste será un problema muy aparte, el cual se calculará de acuerdo con las normas ya estudiadas.

El Art. 21 se refiere al mismo aspecto a que se refiere el Art. 55 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones ya estudiado, por lo tanto no voy a repetir lo mismo.

## CAPÍTULO V

Reformas de algunos artículos que se sugieren en ambas leyes.

En la Ley de Gravamen de las Sucesiones

El Art. 2 se sustituye por el siguiente:

Art.2.- Están obligados a pagar este impuesto los herederos, legatarios, cesionarios de un derecho hereditario y el fiduciario por cuenta del fideicomisario, ya sean nacionales o extranjeros domiciliados o no domiciliados en el país y todo aquél que haya adquirido un bien objeto del impuesto quien responderá del pago del mismo, multas y recargos, solidariamente con el sujeto pasivo del crédito fiscal.

El Art.6 se sustituye por el siguiente:

Art.6.- Objeto del impuesto es la masa de bienes muebles, inmuebles, acciones, valores, depósitos y cualquier crédito perteneciente a una persona fallecida, sobre cuyo valor se calculará el impuesto. Los bienes objeto del impuesto, responderán preferentemente del pago de éste, multas y recargos, a que hubiere lugar, perdurando tal responsabilidad mientras no hayan sido establecidos definitivamente y no haya expirado el término de la prescripción a que se refiere el Art. 22, a pesar de las enajenaciones que ellos sufran, y tendrán preferencia aún respecto de créditos hipotecarios inscritos con anterioridad sobre ellos, a menos que un tercero hubiere anotado preventivamente un embargo sobre los mismos antes de convertirse en objetos del impuesto.

El impuesto recaerá sobre la masa total líquida de las asignaciones a favor de herederos y legatarios comprendidos en un mismo número de los que señala el artículo 10, y lo pagará cada uno de ellos en proporción a su cuota o legado. En el fideicomiso se pagará sobre el valor total líquido de los bienes fideicomitidos, considerándose los números del citado artículo y el parentesco entre el fideicomitente y el fideicomisario.

El literal b) del Art. 8 se sustituye por el siguiente:

Art.8.- b. Los impuestos, contribuciones fiscales y municipales, multas y recargos cuyo pago haya dejado pendiente el causante.-

El inciso primero del Art. 12 se sustituye por el siguiente:

Art.12.- Están exentos del pago del impuesto, además de aquellas asignaciones que no llegan a monto imponible, las siguientes:

A continuación del primer inciso del Art. 13, se le agregarán los siguientes incisos:

Se tendrá comprobada la incapacidad permanente, cuando sea establecida por medio de dictámen emitido por un especialista, que al efecto nombre la Dirección General de Contribuciones Directas.

Se tendrá por establecido el hecho de no tener bienes por valor mayor de veinticinco mil colones, del informe que al respecto envíen los Registradores de la Propiedad Raíz e Hipotecas de la República.

La resolución que se dicte sólo admite los recursos de rectificación y de queja.

Los honorarios periciales, en su caso, correrán a cargo del o los que se beneficien con la reducción.

El Art. 16 se sustituye por el siguiente:

Art. 16.- Cuando a una o más personas se deje en testamento como herencia o legado el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicios en una cosa y a otra u otras personas la nuda propiedad, pagarán el nudo o nudos propietarios, la cuarta parte del impuesto, y las otras tres cuartas partes, el o los usufructuarios; y si el testador hubiese constituido a favor de una persona solamente los derechos de uso o habitación vitalicios, y la nuda propiedad, juntamente con el usufructo a favor de otra, pagará ésta el impuesto total; pero si la nuda propiedad, el usufructo y los derechos de uso o habitación se dejaren a distintas personas, pagarán los beneficiarios con los dos primeros derechos el impuesto en la proporción establecida.

Cuando la nuda propiedad y el usufructo estén repartidos entre personas que caen dentro de un mismo número de la tarifa del Art. 9, el impuesto se calculará sobre el valor que corresponda a la plena propiedad, pero si dichos derechos están repartidos entre personas que caen en distinto número de dicha tarifa, o entre personas que caen bajo la aplicación de tarifas distintas, deberá valuarse cada derecho y con cada uno se formará una masa total líquida que servirá de base para calcular el impuesto en el número y tarifa correspondiente.

El Art. 19 se sustituye por el siguiente:

Art. 19. Las declaraciones deberán presentarse en la Delegación Fiscal de la Dirección General de Contribuciones Directas que corresponda al lugar donde se abrió la sucesión. El Delegado Fiscal les pondrá razón de la presentación, las examinará junto con los documentos anexos y estando correctos, ordenará se emitan el o los mandamientos de pago que correspondan y que se notifiquen a los interesados - la emisión de los mismos.

Quando la asignación genere obligación de pago y éste haya sido satisfecho, el Delegado Fiscal, a petición de los interesados, extenderá certificación de los bienes sobre los que recayó dicho pago, para que hagan uso de sus derechos en el Registro correspondiente. En todo caso, el Delegado Fiscal está obligado remitir la declaración a la Dirección General de Contribuciones Directas, a más tardar dentro de los veinte días contados a partir de la notificación de la emisión del mandamiento, siendo esta oficina, en este caso, la obligada a extender la certificación aludida, siempre que ya se haya pagado totalmente el impuesto, multas y recargos a que hubiere lugar.

Quando la asignación no genere ninguna obligación de pago, el Delegado Fiscal, declarará la exención correspondiente, debiendo entregar, a petición de interesados, certificación de su resolución, en la que agregará además, detalle claro de los bienes sobre los que recayó la exención. En todo caso, el Delegado Fiscal, está obligado remitir la declaración, a más tardar, dentro de los veinte días contados a partir de la fecha de presentación, a la Dirección General de Contribuciones Directas, quien será la obligada a extender dicha certificación.

Quando la sucesión se haya abierto en el extranjero, la declaración deberá presentarse en la Delegación Fiscal de San Salvador, quien procederá como se ordena en los incisos anteriores, excepto en lo que se refiere a la extensión de la certificación, la que en este caso, sólo podrá darla la Dirección General de Contribuciones Directas.

El impuesto computado deberá pagarse dentro de los sesenta días contados a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso. Este pago deberá hacerse en la Colecturía Oficial correspondiente o en banco o agencia o sucursal bancaria autorizados para percibirlos.

Después del inciso segundo del Art. 21 se agrega el siguiente agregado:

Todo asignatario que no estuviere de acuerdo con el valúo pericial practicado, podrá impugnarlo dentro de los cinco días contados a partir de la fecha en que tuvo conocimiento oficial del mismo, ante la Dirección General de Contribuciones Directas, para que se hagan las correcciones que sean justas. El escrito de impugnación podrá presentarse en la Delegación Fiscal del domicilio del interesado, dicho funcionario le pondrá razón de presentación y lo remitirá de inmediato a la mencionada Dirección General.

Una vez recibido el escrito, la Dirección General, de oficio o a petición de parte, abrirá el incidente a pruebas por ocho días, en el que se admitirá toda clase de prueba idónea y pertinente. Después de dicho término, la Dirección General, dentro de tercero día, resolverá lo procedente, la que no admitirá recurso alguno, sin perjuicio de los que corresponden a la tasación original o complementaria del impuesto, multas y recargos a que haya lugar.

El inciso segundo del Art. 23 se sustituye por el siguiente:

No se entenderá haber sido interrumpida la prescripción si la notificacion de cualquier actuacion de la Direccion General encaminada a establecer el credito fiscal, no hubiere sido hecha dentro de los terminos de la prescripcion establecidos en el artículo anterior o si se cesó en la tramitacion respectiva por más de tres años desde la fecha de la primera interrupcion.

El inciso primero del Art. 26 se sustituye por el siguiente:

Siempre que el contribuyente no esté de acuerdo con la tasacion original o complementaria de un impuesto o multa mayor de quinientos colones, podrá interponer dentro del termino fatal de quince días a partir del siguiente al de la última notificacion, recurso de apelacion para ante el Tribunal de Apelaciones. La solicitud del recurso de apelacion deberá presentarse ante la Direccion General o ante la respectiva Delegacion Fiscal, la que con sólo la razon del presentado la remitirá de inmediato a la mencionada Direccion General.

El Art. 32 se sustituye por el siguiente:

Art.32. En ningún Registro Público podrá tomarse razon o inscribirse a favor de todos o de cualquiera de los herederos o de terceras personas derecho alguno que provenga de una sucesion o de un fideicomiso por causa de muerte, sin que se presente constancia auténtica de haberse pagado el impuesto, o de que se está exento por cualquier razon del pago del mismo. Esta última podrá extenderla la Direccion General de Contribuciones Directas o sus Delegados Fiscales.

En todo caso deberá presentarse a la oficina del Registro correspondiente copia auténtica en la que se determine claramente los bienes sobre los que recayó el impuesto o la exencion aludida, detallando siempre, en relacion a los inmuebles, sus linderos, naturaleza, superficie e inscripcion si la tuviere, todo sin perjuicio de lo establecido en el Art.22.

También la Direccion General de Contribuciones Directas estará obligada a conceder la constancia a que se refiere el inciso anterior en los casos en que lo pida un heredero declarado con posterioridad, o cuando se incluya más bienes en el inventario privado inicial, previo pago del impuesto que resultare.

Para los efectos del inciso anterior, el interesado presentará solicitud al Delegado Fiscal o a la Direccion General, juntamente con la documentacion que acredite su derecho, haciendo la peticion pertinente. Cuando sea el Delegado Fiscal quien reciba la solicitud se limitará a ponderarle el presentado, revisarla y la remitirá a la Direccion General quien en definitiva resolverá sobre la peticion.

Asimismo, la Dirección General de Contribuciones Directas estará obligada a conceder la autorización a que se refiere el inciso primero, en los casos siguientes:

- a. Cuando fiscalizada la declaración se haya encontrado correcta, ya sea porque la suma total líquida correspondiente no alcanza el límite imponible o porque los respectivos avalúos fueron suministrados por la Dirección General de Contribuciones Directas por medio de los Departamentos correspondientes y el impuesto ha sido cancelado.
- b. Cuando fiscalizada la declaración y establecidas diferencias de impuesto a cargo del o de los contribuyentes, hayan sido cancelados el impuesto computado en la declaración y dichas diferencias;
- c. Cuando la solicite el acreedor hereditario portador de un título ejecutivo comprendido en el artículo 8 letra a) que haya obtenido mediante ejecución la adjudicación en pago de la deuda reclamada, de uno o más de los bienes de la sucesión, quien podrá inscribir su propiedad en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo con los demás requisitos legales. También el tercero que hubiese adquirido por compra en pública subasta el inmueble o inmuebles embargados a una sucesión, en virtud de acción ejecutiva fundada en un título de la naturaleza expresada, tendrá derecho a inscribir su dominio en el respectivo Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas cumpliendo las demás formalidades legales.

El o los legatarios de toda clase de bienes de una sucesión tendrán derecho a que se tome razón o se inscriba en un Registro Público, según el caso, cualquier instrumento legalmente expedido referente a su legado, con tal que presenten prueba auténtica de haber pagado el impuesto sucesorio que respectivamente les corresponde, o que el legado esté exento de ese pago conforme el artículo 12.

El acápite del Art. 33 se sustituye por el siguiente:

"Autorización con garantía para inscribir"

El Artículo 33 se sustituye por el siguiente:

Art.33.-No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, - la Dirección General de Contribuciones Directas podrá, cuando lo considere necesario o conveniente y aún antes de haberse pagado el impuesto respectivo, permitir la inscripción de los derechos del heredero, legatario o fiduciario para efectos de ventas o gravámenes de inmuebles, muebles, créditos o acciones, para el retiro de valores existentes en cajas de depósito y para inscribir cualesquiera otras operaciones relativas a los bienes del causante, siempre que se garantice suficientemente el interés fiscal.

La regla 3a. del Art. 35 se sustituye por la siguiente:

Art.35.--

3a. Cuando la Dirección General de Contribuciones -- Directas estime eficaz y suficiente la garantía ofrecida por el contribuyente, proveerá resolución razonada autorizando el otorgamiento de la caución; y constituida ésta y hecha la inscripción correspondiente, si se tratare de garantía hipotecaria, proveerá nueva resolución autorizando la inscripción de la respectiva opera-----ción.

El Art. 37 se sustituye por el siguiente:

Art. 37. No se hará transferencia ni entrega de acciones, valores o depósitos gravables, ni pago de créditos -- pertenecientes a una persona fallecida, sin que se presente constancia auténtica de estar pagado totalmente el impuesto respectivo o de que la asignación está exenta del mismo, en la que se detallarán los bienes en que recayó el impuesto o la exención. La transferencia o la entrega hecha contraviniendo esta disposición hará incurrir al infractor en multa comprendida entre el diez y el veinticinco por ciento del monto del impuesto respectivo y además no -- producirá efectos legales sino a contar de la fecha en que se presente la constancia.

#### En la Ley de Impuesto Sobre Donaciones

El Art. 3 se sustituye por el siguiente:

Art.3.-- Es objeto del impuesto la masa de bienes muebles o inmuebles donados, y también los derechos reales -- constituidos sobre el inmueble. Estos bienes quedarán preferentemente afectos al pago del impuesto, complementos, multas y recargos, de acuerdo a lo -- dispuesto en el Inc. primero del Artículo 6 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones.

En las donaciones onerosas, se podrán deducir -- las cargas impuestas al donatario con motivo de la donación y los gravámenes que pesen sobre los bienes donados, cuando el donatario debe responder de ellos.

Quando las cargas a que se refiere el inciso anterior sean a favor de un tercero, éste será considerado también como donatario para los efectos del pago del impuesto y responderá de éste, en relación con el beneficio que recibiere, como los donata---rios.

El Artículo 6 se sustituye por el siguiente:

Art.6.- Cuando en un plazo menor de cinco años una misma -- persona otorgue dos o más donaciones a favor de una o más personas de las comprendidas en el artículo 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, el impuesto será el correspondiente al monto de todas -- las donaciones, aplicándose para calcularlo, en todo caso, las reglas establecidas en el Art. 2.- Al calcularlo se deducirá la cuantía del impuesto que ya se hubiere pagado por la donación o donaciones anteriores.

Para los efectos de este artículo, se acumularán las respectivas diligencias en la Dirección General de Contribuciones Directas o en la respectiva Delegación Fiscal, siempre que tenga evidencia, este -- funcionario, de que antes de las donaciones que le declaren, o que tenga en su poder, el donante no ha efectuado otras, debiendo, en este caso, emitir el mandamiento por el monto del impuesto que resulte.

El inciso primero y segundo del Art. 16 se sustituyen por el siguiente inciso:

Art.16. En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatarios o presuntos donatarios documentos en que conste alguna operación de -- las comprendidas en el artículo 11 inciso primero, -- sin que se llenen todas las exigencias que ordena el Artículo 32 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, en todo lo que fuere pertinente.

El Artículo 9 se sustituye por el siguiente:

Art.9.- Cuando a una persona se done la nuda propiedad y a -- otra el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicios, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto y las otras tres cuartas partes el usufructuario; en caso de que el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad y el usufructo a una persona, y los derechos de uso o habitación a otra u otras, pagará aquélla todo el impuesto; y si el fraccionamiento fuere donar la nuda propiedad a una persona, el usufructo a otra y el uso o habitación a un tercero, pagarán el impuesto las dos primeras en la forma antes citada.

Si el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad a una persona, reservándose el donante el derecho de usufructo, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto legal y el donante usufructuario, las otras tres cuartas partes. No pagará impuesto alguno el que sólo goce de los derechos de uso o habitación, en los casos determinados en este artículo.

Cuando el usufructo se constituya o reserve por tiempo determinado, pagará el donante usufructuario o el beneficiario del usufructo la mitad del impuesto, y la otra mitad el nudo propietario. El que goce del uso o habitación en los casos de este inciso no pagará impuesto alguno.

Cuando la nuda propiedad y el usufructo estén repartidos entre personas que caen dentro de un mismo número de la tarifa del Art. 9 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, el impuesto se calculará sobre el valor que corresponde a la plena propiedad, pero si dichos derechos están repartidos entre personas que caen en distintos números de la mencionada tarifa o entre ésta y la establecida en el artículo 11 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, cada derecho deberá valuarse y con cada uno se formará una masa total líquida que servirá de base para calcular el impuesto en el número y tarifa correspondiente.

En la constitución de renta vitalicia a que se refiere el número tercero del artículo 4 pagará el impuesto el que reciba el precio de la renta, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de que habla el artículo 2.

o o o o o o o o o

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

- A) José Luis Pérez de Ayala "Derecho Tributario" Tomo I.
- B) Ernesto Flores Zavala "Elementos de Finanzas Públicas Mejicanas".
- C) Gabriel Franco "Principios de Hacienda -- Pública"
- D) Dr. Oscar Adalberto Zepeda "Compendio General de los Impuestos".
- E) Ley de Gravámen de las Sucesiones (Vigente a partir del 30 - de Noviembre de 1974)
- F) Ley de Impuesto Sobre Donaciones (Vigente a partir del 30 - de Noviembre de 1974)
- G) Ley de Impuesto Sobre la Renta
- H) Ley de Impuesto de Alcabala
- I) Impuesto del medio por ciento según D. L. N° 60 D. O. N° 22 del 1° de Oct. de 1940.
- J) Código Civil
- K) Revistas Judiciales de los años 1960, 1965, 1969 y 1970.