

076804

Ej 4

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

T
343.053
H 519
1712
F. J. 48

LAS DONACIONES PRESUNTAS

TESIS DOCTORAL

Presentada por

Ana Aracely Henríquez Domínguez

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

1 9 7 5



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. Pedro Francisco Vanegas Cabañas.

JURADOS EXAMINADORES.
=====

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LAJORAL."
=====

Presidente : Dr. RONOLDY VALENCIA URIBE.
1er. Vocal : Dr. MARIO ANTONIO SOLANO.
2o. Vocal : Dr. FIDEL CHAVEZ MENA.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES."
=====

Presidente : Dr. LUIS DOMINGUEZ PARADA.
1er. Vocal : Dr. ROBERTO ROMERO CARRILLO.
2o. Vocal : Dr. MANUEL RENE VILLACORTA.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

" MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS. "
=====

Presidente : Dr. RODOLFO ANTONIO GOMEZ.
1er. Vocal : Dr. FRANCISCO CALLEJAS PEREZ.
2o. Vocal : Dr. JOSE LUIS AYALA GARCIA.

ACESOR DE TESIS

Dr. JOSE FABIO CASTILLO.

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

Presidente : Dr. JOSE SALVADOR SOTO.

1er. Vocal : Dr. ROBERTO OLIVA.

2o. Vocal : Dr. LUIS ALFONSO MENDEZ RODRIGUEZ.

DEDICATORIA :

A : JOSE NAPOLEON RODRIGUEZ RUIZ

con amor y admiración infinitos.

A mis hijos : ANDRES JOSE NAPOLEON
FRANCISCO JOSE RAMBO
y
ANA MARIA MONICA.

A mi madre :
ROSA EMMA DOMINGUEZ v. DE HENRIQUEZ.

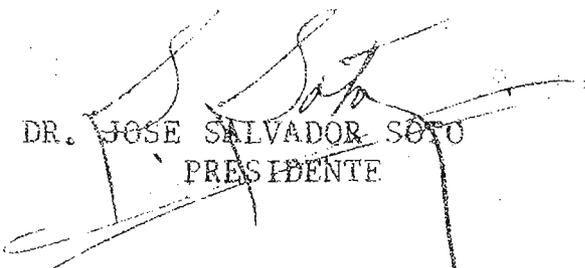
A mi tía :
CATALINA v. DE MENENDEZ; y

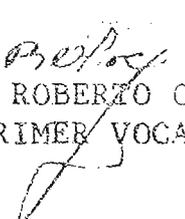
A mi Abuelita:
CONCEPCION CARBALLO.-

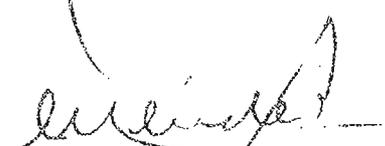
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES
DECANATO

San Salvador, El Salvador, C. A.
Apartado Postal N° 1406

En el Decanato de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales: San Salvador, a las nueve horas del día ocho del mes de octubre de mil novecientos setenta y cinco. Reunidos los suscritos miembros del jurado nombrado para calificar la tesis doctoral intitulada "LAS DONACIONES PRESUNTAS", presentada por la bachiller ANA ARACELY HENRIQUEZ DOMINGUEZ, por UNANIMIDAD de votos acuerdan: a) aprobar el trabajo sometido a su consideración b) considerar al alumno capaz de defenderla, después de haberla sometido al examen que prescribe el Reglamento respectivo y c) Recomendar su publicación por considerar que es un trabajo serio y útil para la formación de los estudiantes. No habiendo más que hacer constar se termina esta acta que firmamos.-


DR. JOSE SALVADOR SOTO
PRESIDENTE


DR. ROBERTO OLIVA
PRIMER VOCAL


DR. LUIS ALFONSO MENDEZ RODRIGUEZ
SEGUNDO VOCAL.

L A S

D O N A C I O N E S P R E S U N T A S .

I N D I C E
=====

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

CAPITULO I : SUPUESTOS JURIDICOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

- 1.- Norma Tributaria.
- 2.- Tributo. Características. Justificación.
- 3.- Hecho Imponible: Elementos. Clasificaciones.
- 4.- Base Imponible.
- 5.- Tipo Impositivo.
- 6.- Sujetos de la Obligación.

CAPITULO II: LAS DONACIONES.

- 1.- Donaciones Reales.
- 2.- Donaciones Presuntas.
- 3.- Donaciones Revocables.
- 4.- Donaciones Irrevocables.
- 5.- Donaciones Simples y Condicionales.
- 6.- Donaciones Gratuitas y Onerosas.
- 7.- Donaciones Plenas y con Fraccionamiento de Propiedad.
- 8.- Donaciones Acumulables y no Acumulables.
- 9.- Donaciones Imponibles y Exentas. ..
- 10.- Problemas Concretos.

CAPITULO III : DONACIONES PRESUNTAS..

- 1.- Compraventa..
- 2.- Pacto de Retroventa..
- 3.- Pacto de Retracto..
- 4.- Cesión de Créditos Personales..
- 5.- La Permuta.
- 6.- La Renta Vitalicia..
- 7.- Constitución a Título Oneroso de los Derechos Reales de Usufructo, Uso y Habitación.
- 8.- Dación en Pago.
- 9.- Aportes en la Constitución y Modificación de Sociedades.
- 10.- Compraventa de una persona natural a una jurídica..
- 11.- Adjudicación de Bienes en la Disolución de Sociedades.
- 12.- Adjudicación en Subasta Judicial.

CAPITULO IV : CONCLUSIONES..

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

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

1.- CIENCIA DE LAS FINANZAS. DERECHO FINANCIERO. DERECHO TRIBUTARIO.-

El destino histórico de la humanidad, ha traído como consecuencia, la integración de colectividades que en su organización máxima determinan el Estado.-

El Estado, debe cumplir con finalidades que le son consubstanciales, éstas podríamos resumirlas en la satisfacción de los intereses que en un momento se plantean como colectivos.-

Estos intereses colectivos son satisfechos por los servicios públicos, los cuales podríamos dividirlos en aquellos que deben ser atendidos en forma directa por el Estado y aquellos que pueden ser atendidos en forma indirecta, mediante la colaboración de los particulares.-

Es también importante señalar que, modernamente y por la preponderancia de lo colectivo sobre lo individual, las concepciones jurídico políticas, determinan una mayor actuación del Estado en la prestación de los servicios públicos; y en un futuro, el Estado monopolizará la prestación de aquéllos probablemente.-

Para la satisfacción de esas necesidades colectivas el Estado debe procurarse ingresos: de su propio patrimonio, de empréstitos internos o externos, pero fundamentalmente del patrimonio de los particulares para luego determinar las erogaciones correspondientes. Esto es, su actividad financiera.-

El fenómeno financiero se integra de un

complejo de factores: políticos, económicos, jurídicos, sociales y administrativos. La ciencia financiera, debe sintetizar para su estudio todos los aspectos del fenómeno financiero.-

La ciencia de las Finanzas, busca medios para cumplir con sus fines. Tales medios son de naturaleza económica; cuya selección efectúa el Estado, y que por la finalidad que conllevan son parcialmente políticas.-

Pero además de la finalidad fiscal señalada a la ciencia de las finanzas, ésta pueda tener una finalidad extrafiscal, cuando busca la satisfacción de los fines públicos indirectamente: para el caso, buscar la redistribución de la riqueza.-

DERECHO FINANCIERO.

=====

La organización política - El Estado - regula toda su actividad por normas de carácter jurídico; la actividad financiera no es ni podría ser una excepción.-

Las normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, constituyen el Derecho Financiero.

Fernando Sainz de Bujanda, lo define así: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos." (1)

Pugliese, lo conceptúa así: "El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que deriva de la aplicación de esas normas." (2)

Fue Myrbach Rheinfeld, el primero que indicó que esta disciplina, debía en su estudio diferenciarse del Derecho Administrativo y del Derecho Privado; o sea, que el Derecho Financiero es una rama jurídica independiente.-

Los caracteres del Derecho Financiero son: rama de Derecho Público que regula relaciones jurídicas no homo

géneas, que el Estado cumple en la actividad financiera.-

Las principales regulaciones jurídicas normadas por el Derecho en estudio, son: el presupuesto; la administración del patrimonio del Estado, el crédito público y la moneda.-

En cuanto a la autonomía del Derecho Financiero, podemos señalar tres posiciones: 1a.) Niega autonomía a esta disciplina y la considera como una parte especializada del Derecho Administrativo; 2a.) Afirma que es una disciplina autónoma, por tener principios generales propios; 3a.) Los que afirman que el Derecho Financiero tiene autonomía didáctica es - decir, que se justifica su estudio por separado, por razones de orden práctico; pero le niegan autonomía científica, no admiten que tenga principios, instituciones y conceptos propios y homogéneos. (siendo problemas de ciencia y técnica).-

DERECHO TRIBUTARIO.

=====

El Derecho Tributario se ha estructurado históricamente, como todo el acontecer humano; perfilándose como normatividad jurídica con el Estado de derecho, el cual cubre las necesidades sociales.-

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos.-

Gianini, dentro de una posición conservadora lo define como: "aquella rama del Derecho Administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y la recaudación de los tributos, y analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos"(3)

Antonio Berliri: "aquella rama del Derecho que expone los principios y normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el Estado, con el fin de lucro." (4)

En cuanto a su denominación, algunos le llaman Derecho Impositivo, para otros Derecho Fiscal. Esta disciplina, cuya denominación más generalizada es la de Derecho Tributario, forma parte de las ramas jurídicas que integran el Derecho Público.-

El Derecho Tributario, se divide en dos partes: Parte General: que comprende los principios generales de los tributos, las fuentes del Derecho Tributario, interpretación y aplicación de las normas, la obligación tributaria y dentro de ésta, su causa, objeto y sujetos, así como su extin-

ción; la regulación para la liquidación del impuesto; los procedimientos de carácter jurisdiccional y la regulación de las sanciones.-

La Parte Especial comprende el estudio de las normas de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario, en relación a espacio y tiempo, en un país. Entre nosotros: Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Gravámen de las Sucesiones, Ley de Impuesto Sobre Donaciones, Ley de Alcabala y otras leyes más.-

AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.
=====

La discrepancia doctrinaria que se ha expuesto en torno a la autonomía del Derecho Financiero, se vuelve difusa en relación al Derecho Tributario, admitiéndose por parte de los tratadistas, que esta disciplina goza de autonomía didáctica y científica.-

Para los pocos que se niegan a admitir la autonomía del Derecho Tributario, lo encajan como parte del Derecho Administrativo o como parte del Derecho Financiero.-

En cuanto a la relación Derecho Tributario- Derecho Privado, (especialmente Derecho Civil), es de suma importancia transcribir el pensamiento de Trotaabás: lo.) Los principios admitidos en Derecho Civil, no influyen necesariamente (aunque pueden influir) en las modalidades de aplicación de la Ley Fiscal; 2o.) No son aplicables al Fisco las situaciones jurídicas establecidas contractualmente por las partes; 3o.) No es necesario para el Derecho Fiscal utilizar los conceptos y definiciones válidos para la ley civil, y en ciertas ocasiones el Derecho Fiscal puede dar a esos conceptos un alcance y sentido diferentes; 4o.) En cuanto a los problemas suscitados con posterioridad a la determinación del impuesto, el Fisco puede recurrir a conceptos de Derecho Privado, aunque no es forzoso que así lo haga.- (5)

También es de suma importancia en cuanto a este tema, sintetizar de conformidad a lo expuesto por Jarach, García Belsunce y aceptada por Héctor E. Villegas; la autonomía del Derecho Tributario; así; a) El Derecho Tributario tiene institutos uniformes de naturaleza jurídica propia, esa -

naturaleza jurídica es específica, y los institutos están íntimamente vinculados entre sí; b) No se atiende a los conceptos del Derecho Civil ni del Derecho Administrativo. Puede crear figuras jurídicas utilizando conceptos propios, y si utiliza conceptos de otra disciplina puede precisar sus alcances e incluso modificarlos; c) Tiene métodos propios de interpretación de las leyes. Esa interpretación debe atenderse a la finalidad de la ley, siguiendo el criterio de la realidad económica; d) A diferencia de lo que ocurre en Derecho Administrativo, la actividad que regula el Derecho Tributario es íntegramente reglada y nunca discrecional (principio de legalidad).- (6)

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.
=====

Las fuentes del Derecho Tributario, podemos clasificarlas en: Directas e Indirectas.-

Las fuentes Directas son: La Constitución, la Ley Secundaria Tributaria, el Decreto-Ley.-

Fuentes Indirectas: La Doctrina, La Jurisprudencia. En cuanto a la costumbre, dado el principio de legalidad, pilar dentro de la estructuración del Derecho Tributario, no tiene cabida como fuente de esta rama jurídica; consecuencia de este mismo principio es el que las fuentes indirectas del Derecho Tributario, sólo se acepten para efectos interpretativos de las normas impositivas, pero no de integración de las mismas.-

RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

=====

La división del Derecho Tributario, es discutida hay autores que se oponen a ella y otros que discuten si esta se funda en criterios didácticos o en criterios científicos; ya que de obedecer a éstos últimos sería necesaria.-

Sin extendernos en tales discusiones, señalamos a continuación la división de la parte general del Derecho Tributario:

I.- Derecho Tributario Material: comprende la normatividad de la obligación tributaria, y sus distintos elementos: hecho imponible, sujetos, objeto, fuente y causa; y la extinción de aquélla.-

II.- Derecho Tributario Formal: procedimiento regulado para la determinación, liquidación y recaudación del tributo.-

III.- Derecho Procesal Tributario: regulación del procedimiento para dilucidar las controversias entre el Fisco y los particulares. (Se discute si es jurisdiccional o no.)

IV.- Derecho Penal Tributario: estudio de las normas que determinan las infracciones fiscales y sus correlativas sanciones.-

V.- Derecho Tributario Internacional: disposiciones relativas a la regulación de la integración

de los sistemas tributarios relativos a diferentes países, entre otras finalidades, para evitar la doble imposición y la elusión.-

VI.- Derecho Tributario Constitucional:
estudio de las normas básicas tributarias contenidas en la -
Carta Fundamental del Estado.-

LAS DONACIONES Y EL DEPECHO TRIBUTARIO. CLASIFICACION.

En relación al Derecho Tributario nuestro,
las Donaciones pueden clasificarse de la manera siguiente:

- a) REALES
PRESUNTAS
Arts.: 1 y 4 L.I.D.
- b) REVOCABLES
IRREVOCABLES
Art.1 L.I.D.
- c) SIMPLES
CONDICIONALES
Resolutorias
Suspensivas
Art.10 L.I.D.
- d) ONEROSAS
GRATUITAS
Carga
Gravamen
Art.3 L.I.D.
- e) PLENAS
CON FRACCIONAMIENTO DE LA PROPIEDAD.
Art.9 L.I.D.
- f) ACUMULAELES
NO ACUMULABLES
Art.6 L.I.D.
- g) IMPONIELES
EXENTAS.
Arts.5 y 7 L.I.D.

La clasificación planteada atiende a fines didácticos, que permitan analizar los distintos casos del hecho generador del Impuesto sobre Donaciones, regulados por la Ley.-

La autonomía del Derecho Tributario - admitida modernamente, determina el que sus respectivas leyes comprendan como hechos generadores de impuesto, aquéllos cuyo contenido económico permita al Estado obtener los recursos que necesita, para el cumplimiento de sus fines!-

Para algunos, el hecho generador del Impuesto sobre Donaciones, puede verse como hecho trascendente para este efecto fiscal, independientemente de su análisis dentro de la rama jurídica que lo comprenda. A vía de ejemplo: Una Donación. Tal hecho jurídico implica transferencia patrimonial, - regulada por la ley como determinante del impuesto de que se trata, luego, ha de aplicarse la norma tributaria, independientemente de su validéz o no para el Derecho Civil.-

La teoría expuesta, no podría aceptarse sin reparos en nuestro orden legal tributario, puesto que no hay disposición que implique una autonomía tan tajante de las normas impositivas.-

Habrá pues, que estudiar las distintas Donaciones clasificadas en referencia a la Ley de Impuesto sobre Donaciones, y en referencia a la norma jurídica que la comprenda. Este parangón, nos permitirá en la medida de lo posible obtener la UNIDAD del ordenamiento legal.-

C A P I T U L O I
=====

SUPUESTOS JURIDICOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
=====

SUPUESTOS JURIDICOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
=====

NORMA TRIBUTARIA.
=====

La norma tributaria es, al igual que toda norma jurídica, una regla de conducta general y obligatoria, con límites en el tiempo y en el espacio. Esto es, que esa regla de conducta producirá efectos siempre y cuando no haya otra norma que la derogue o cuando ella misma, no tenga fijada su vigencia por tiempo determinado. En cuanto al espacio, sus efectos se darán en el territorio del Estado que la dicte, por regla general.-

La norma tributaria tiene una forma y un contenido. La forma se determina por la manifestación de la voluntad del legislador que se plasma en una ley. El contenido, se delimita por la finalidad de la voluntad del legislador de crear una situación jurídica específica. (Manuel Andreozzi).- (7)

Los caracteres de la norma tributaria son: 1o.) Es de Derecho Público: 2o.) Eficacia específica, es decir que por su propia finalidad, permite el uso de procedimientos más ágiles y drásticos que los del Derecho común: 3o.) Tiene imperio propio para establecer prestaciones.-

De la clasificación de las normas tributarias, surge el hablar de función tributaria abstracta y función tributaria concreta.-

La función tributaria abstracta, se traduce en la creación y regulación de un tributo. Esta función puede concretarse en normas tributarias de rango constitu-

cional o en normas tributarias secundarias. Las primeras dan los límites en que puede operar el legislador ordinario; las segundas crean, definen y regulan específicamente el impuesto.-

La función tributaria concreta comprende tres fases: a) Define y cuantifica la obligación tributaria de los contribuyentes, en relación a un determinado impuesto; b) - Fase de la Recaudación: en la cual la obligación tributaria se hace efectiva; c) Fase de Garantía, a favor del Fisco y a favor de los contribuyentes: control administrativo tributario y derecho penal tributario.-

La regulación de las fases anteriores de la función tributaria concreta, determina la función tributaria abstracta: dando normas administrativas -tributarias, administrativas-fiscales, penales administrativas y de derecho procesal tributario.-

TRIBUTOS. =====

¿ Qué es un tributo? "Tributo es una prestación pecuniaria que el Estado, ejercitando su poder de imperio, exige para cumplir sus fines". (Roque García Mullin.)(*)

La definición anterior, está en concordancia con el concepto contenido en el Art.13 P.C.T.A.L.-

CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTOS. =====

La definición ya dada, contiene las características del Tributo:

voluntario del legislador A. es una prestación que se da al Es-44

tado.-

I.- Es una prestación pecuniaria, es decir, se da en dinero.

C.- El Estado, por regla general, es un extremo de la relación jurídica tributaria, pero no necesariamente es así.

D.- El Estado ejercita su poder de imperio.

E.- Es una prestación coactiva, que deriva su validéz de la manifestación de voluntad del Estado.

F.- El Estado manifiesta su voluntad, de imponer el tributo, para cumplir con sus fines.-

PORQUE SE ESTABLECEN TRIBUTOS.

=====

Ya hemos hablado de que el Estado presta generalmente los servicios públicos, esto es, los que satisfacen necesidades colectivas. Pues bien, los servicios públicos se clasifican en: Divisibles e Indivisibles.-

Servicio Público Divisible es aquel que puede ser atribuido y cuantificado por número de personas beneficiadas. Ejemplo: la enseñanza.-

Servicio Público Indivisible es aquel que no puede ser atribuido a alguien en especial y que por lo mismo no puede cuantificarse en relación a individualidades - por el beneficiado , porque son servicios para toda la colectividad.-

La distinción anterior conlleva a aceptar que en los servicios Divisibles, el Estado puede determinar si lo presta en forma gratuita o en forma onerosa; en los servici

cios públicos indivisibles, no puede hacer tal cosa, por eso el Estado debe programar como financiarlos, como obtener ingresos para prestarlos.-

El Estado pues, tendrá que imponer tributos que le permitan cubrir los servicios públicos indivisibles.-

En cuanto a los servicios públicos divisibles, podemos dividirlos en: a) Los que en principio son gratuitos y, b) Los que en principio son pagados.-

Para los en principio gratuitos, de ser decididos por el Estado darlos en forma onerosa, requiere para tal efecto de una ley que establezca el tributo por recibirlo.- En los en principio onerosos, no se requiere de ley para otorgarlos, de donde se dice que aquí no opera el tributo, sino que el precio o la tasa. Ejemplo: el servicio de transporte.-

¿ Qué diferencia podemos establecer entre Tributo y Precio? Que el Tributo es prestación coactiva, - aunque sea sólo por el hecho de que la persona se vea obligada a pagar el tributo, en razón de que únicamente el Estado, presta el servicio que requiere el particular. Advirtiéndole que, ejemplificamos con la TASA la distinción, por que es el caso en que se vuelve difícil el deslinde con el precio. Los precios - son prestaciones voluntarias, porque el sujeto puede elegir: 1o) Si lo paga y, 2o.) Entre varios que prestan el servicio, a quien lo requerirá, siendo éste el que reciba el pago de la prestación.-

¿Cuál es el fundamento de la anterior subclasificación de servicios públicos divisibles? El fundamento es que los servicios públicos divisibles en principio gratuitos, son aquellos inherentes al Estado.-

Es importante señalar que los servicios públicos inherentes al Estado son inmutables, no varían; en cambio los servicios esenciales del Estado, cambian, se modifican, porque son condicionados históricamente.- Art.16 P.C. T.A.L.-

HECHO IMPONIBLE
=====

El proyecto de CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA, define el Hecho Imponible así: "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación."

El concepto jurídico anterior y que en lo sucesivo trataremos, no tiene una terminología uniforme, hay legislaciones que le denominan Hecho Generador (Brasilena); Hecho Gravado (Uruguay); Fattispecie Tributaria (Italiana).- (9)

Es obvio que en todas las legislaciones se determina el hecho imponible, cualquiera que sea la denominación que se le da. ¿Qué criterio se adopta para ello? El criterio se basa en la selección de hechos económicos, con la finalidad de que el Estado obtenga recursos; y algunos tratadistas agregan, que el legislador, considera además que el hecho económico que selecciona, sea indicador de la capacidad contributiva del sujeto en quien el tributo recaerá.-

Los elementos del Hecho Imponible son
pues:

a) ELEMENTO OBJETIVO.

b) ELEMENTO SUBJETIVO.

c) ELEMENTO ESPACIAL.

d) ELEMENTO TEMPORAL.

ELEMENTO OBJETIVO.

=====

Este elemento se determina por el hecho económico seleccionado por el legislador, como hipótesis de la norma tributaria. Ahora bien, los hechos económicos pueden ser meros hechos o actos o negocios jurídicos.-

¿ Qué diferencia existe entre el mero hecho y el acto o negocio jurídico? El que en el primero, la voluntad del hombre no interviene premeditadamente para su realización; en cambio los segundos, surgen por la expresión de la voluntad del hombre que la manifiesta precisamente para que se den los efectos que ya una norma jurídica ha previsto.-

Ahora bien, en el campo tributario, ¿tendrá alguna relevancia esa manifestación de voluntad que determina el acto o negocio jurídico? No, tal manifestación volitiva no tiene efectos para la concreción de la obligación tributaria, aquella determinará el nacimiento del hecho económico, pero ésta surgirá porque ya previamente el legislador, consideró el hecho económico como hipótesis jurídica.-

De lo anterior surge la distinción entre "intentio facti" e "intentio juris" . La primera se da por la intención de hecho de las partes de obtener ciertos efectos económicos. La intentio juris, es la forma jurídica determinada también por la voluntad de las partes, que regulará los efectos jurídicos de un determinado acto, o negocio de contenido económico.-

De la distinción anterior surgen consecuencias de gran importancia en el campo tributario, pues de la no adecuación entre la intentio facti y la intentio juris, surge la teoría de la simulación, la elusión impositiva; pero

juega un rol más importante, quizá, dentro de la teoría de interpretación del hecho económico, que se basa en que para examinar si el hecho imponible se dio o no, el intérprete debe únicamente buscar si hubo un efecto económico en el hecho adecuado al presupuesto legal, Hay autores que por el contrario, afirman que si el acto económico no reviste una verdadera forma jurídica, no puede surgir un hecho imponible.-

ELEMENTO SUBJETIVO.
=====

La atribución del hecho imponible a un sujeto, determina el elemento subjetivo de aquél. Es pues, la titularidad del hecho imponible, la que determina el contribuyente, en la obligación tributaria. Ahora bien, no siempre interviene en el hecho imponible, el titular del mismo; a veces intervienen también los sujetos de la obligación, es decir, aquellos que resultan en principio y directamente obligados al pago del impuesto porque así lo establece la ley, aún cuando no sean sujetos del impuesto en el sentido estricto de tales términos.-

Lo ideal dentro de la técnica jurídica, es que coincidan sujeto del impuesto y sujeto de la obligación, que es lo que persigue primordialmente el Derecho Tributario, y que constituye la regla general: a vía de excepción difieren sujeto del impuesto y sujeto de la obligación.-

Siempre en relación al elemento subjetivo del hecho imponible, queremos únicamente plantear en sus términos más generales, por la importancia que reviste para el Derecho Tributario en general, más no para nuestro estudio,

el de los sujetos pasivos de la obligación tributaria sin personalidad jurídica,-

Al respecto los tratadistas se dividen en sus opiniones: hay tesis que niegan la existencia de sujetos colectivos no personificados y tesis que la afirman.-

Concretamente las tesis negativas dicen: 1o.) Que no hay capacidad jurídica diferente a la del Derecho Privado; 2o.) Que cuando aparentemente existen estos sujetos no personalizados, en suma se trata de cotitularidad de sujetos: personas físicas o jurídicas, incluidos en la misma relación jurídica impositiva

Las tesis afirmativas en resumen expresan: 1o.) Que es necesario que una ley lo establezca; 2o.) Debe haber una unidad económica o autonomía patrimonial y 3o.) Deben ser susceptibles de imposición.- (10)

ELEMENTO ESPACIAL. =====

La Ley Fiscal como toda norma jurídica se aplicará dentro de un ámbito espacial de validez; que se determina por el derecho interno de cada Estado y por los convenios de doble imposición.-

El Estado toma como criterios de determinación espacial: a) Vínculo de carácter político (nacionalidad- ciudadanía); b) Vínculo de carácter social: (domicilio); c) Vínculo de carácter económico (territorio).-

De conformidad a los criterios anteriores tenemos que, el de carácter político, se basa en que el derecho de gravar de un Estado, se vincula a la nacionalidad y

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

ciudadanía, esto es, que poco importa el domicilio, el lugar de trabajo, el lugar de ubicación de los bienes, etc.-

El criterio del domicilio se vincula con la facultad de gravar al que ha manifestado el ánimo de establecerse en forma permanente y estable en un lugar.-

El último, el de carácter económico, atiende a la idea de gravar por el país en donde está la fuente productora de riqueza. Este es el criterio seguido por casi la totalidad de los países en desarrollo.-

Como no hay uniformidad en el criterio o criterios a seleccionar por un Estado resulta de ello el problema de la doble imposición. Y es que, todos estos principios ceden frente a la Soberanía de cada país para organizar su sistema fiscal, pudiendo considerar como hechos imposables: la riqueza generada interna o externamente al Estado. Lo anterior, conduce a lo que en técnica jurídica conocemos como extraterritorialidad de la ley.-

ELEMENTO TEMPORAL. =====

El elemento de tiempo del hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal correspondiente al momento en que el hecho imponible se cumplió. Este elemento se vincula con la distinción de hecho imponible de ejecución instantánea y de ejecución continuada. Por cuanto que el hecho imponible primeramente mencionado, se desarrolla y agota en un solo momento; y el segundo, se perfecciona con el fluir del tiempo.-

En base a la distinción anterior de

hecho imponible, el profesor Roque García Mullin, expresa que: "si mientras se va realizando el fenómeno en el tiempo, se produce el advenimiento de una nueva ley o la modificación de ella, y toma el hecho generador en un momento en el cual el período todavía no se había consolidado, esta nueva ley puede aplicarse sin implicar retroactividad. Esto es lo que en doctrina se llama "falsa retroactividad".- (11)

Y es aquí donde intentamos enunciar punto de importancia, como lo es, la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, que genera el estudio de la retroactividad fiscal.

La ley rige a partir del momento en que entra en vigencia; en materia tributaria, este momento se expresa en la ley. ¿Pero cómo aplicar la norma fiscal a un hecho imponible que nació durante la vigencia de una ley derogada y cuyos efectos se prolongan a la vigencia de una nueva ley? La regla general es la no retroactividad de la ley, a vía de excepción, tal retroactividad opera; teniendo presente desde luego, lo de la falsa retroactividad ya apuntada.-

CLASIFICACION DEL HECHO IMPONIBLE.
=====

I.- HECHOS FORMALES Y SUSTANCIALES.

Esta clasificación se relaciona íntimamente con lo ya expuesto de la intentio facti y la intentio juris. ¿Cuál sería un Hecho Imponible formal? Cuando el legislador gravara la verificación de un acto formal jurídico, es decir, que bastara la suscripción de un documento para que el tributo surgiera sin consideración alguna a la realización o no de un acto económico. Ejemplo: Un documento de mutuo, en que éste nunca se per-

HECHO IMPONIBLE
=====

El proyecto de CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA, define el Hecho Imponible así: "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

El concepto jurídico anterior y que en lo sucesivo trataremos, no tiene una terminología uniforme, hay legislaciones que le denominan Hecho Generador (Brasilena); Hecho Gravado (Uruguay); Fattispecie Tributaria (Italiana).- (9)

Es obvio que en todas las legislaciones se determina el hecho imponible, cualquiera que sea la denominación que se le de. ¿Qué criterio se adopta para ello? El criterio se basa en la selección de hechos económicos, con la finalidad de que el Estado obtenga recursos; y algunos tratadistas agregan, que el legislador, considera además que el hecho económico que selecciona, sea indicador de la capacidad contributiva del sujeto en quien el tributo recaerá.-

Los elementos del Hecho Imponible son
pues:

- a) ELEMENTO OBJETIVO.
- b) ELEMENTO SUBJETIVO.
- c) ELEMENTO ESPACIAL.
- d) ELEMENTO TEMPORAL.

feccionó pues no hubo tradición. (Ley de Papel Sellado y Timbres). -

Un Hecho Imponible Sustancial, sería en cambio, aquel en que el legislador grave el hecho económico en sí, para el caso, la transferencia patrimonial, independientemente de la forma jurídica que las partes adopten. Ej.: Por venta, permuta, dación en pago, etc.-

II.- SIMPLES Y COMPLEJOS. El Hecho Imponible será simple, cuando la hipótesis sea única esto es, que el presupuesto normativo no implique la coyuntura de varios conceptos jurídicos. For ejemplo: el que done un bien, pagará tal impuesto.-

El Hecho Imponible será complejo, cuando el presupuesto normativo se determine por la coordinación de varios fenómenos que a su vez integren diversos conceptos jurídicos. Ej.: el que obtenga tal renta, pagará tal impuesto; ya que la renta misma, se forma por ingresos, egresos, deducciones admisibles, etc.-

III.- INSTANTANEOS Y DE EJECUCION CONTINUADA. Esta clasificación guarda estrecha relación con el elemento temporal de Hecho Imponible. Su importancia radica en determinar cuando el hecho imponible se cumplió, lo que a su vez determina la ley aplicable, el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad de la misma.-

El Hecho Imponible instantáneo, surge y se agota en un mismo momento, en un solo tiempo. El Hecho Imponible de ejecución continuada fluye en el tiempo.-

El legislador frente a los hechos imponibles de ejecución continuada, puede darles dos tratamientos: o

lo vuelve instantáneo considerándolo cumplido en un momento determinado o fracciona el tiempo en períodos en relación al fluir del hecho imponible, para efectos de gravación.-

LA BASE IMPONIBLE.

=====

Veamos que el legislador para determinar el hecho imponible, selecciona hechos con trascendencia económica, y que algunos tratadistas incluso agregan - que tal hecho económico debe ser además índice de la capacidad contributiva.-

Fues bien, si el Estado, lo que persigue es obtener ingresos que le permitan los medios necesarios para la prestación de servicios públicos inherentes a su propia existencia, tendremos que buscar el medio de medir ese hecho económico a fin de determinar la cuantía de la obligación, mediante la aplicación de un tipo impositivo.-

Los problemas de la técnica legislativa frente al establecimiento de la base imponible serán: a) qué aspecto del hecho económico será tomado como base imponible; b) qué forma se adoptará para cuantificar y valorar el aspecto que se elija.-

José Luis Pérez de Ayala, define la base imponible así: "aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto".-(12)

Del anterior concepto deduce las características de la base imponible, el tratadista citado, e-

llas son:

- a) Magnitud susceptible de expresión cuantitativa.
- b) Definida por la ley.
- c) Mide una dimensión económica de hecho imponible;
- d) Su determinación ha de hacerse mediante procedimientos legalmente establecidos.
- e) Es el resultado de una fase del procedimiento de gestión tributaria : técnicamente precisa para liquidar el impuesto.-

Veamos detenidamente tales características.

MAGNITUD SUSCEPTIBLE DE EXPRESION CUANTITATIVA.

La base imponible debe ser un concepto susceptible de valorarse, es decir, la faceta del hecho económico seleccionada, debe tener cierta relación racional con el hecho imponible. Otros autores en cambio opinan, que el legislador goza de absoluta libertad para elegir cualquier base sin ligarse a ningún criterio, que no sea su propia determinación.-

DEFINIDA POR LA LEY. En concordancia con el principio de legalidad, eje dentro de la teoría tributaria - se requiere de una ley que previamente fije la base imponible, en forma genérica.-

MIDE UNA DIMENSION DEL HECHO IMPONIBLE. Esta ponderación es una función primordial de la base imponible, por cuanto que determina la capacidad del contribuyente derivada del hecho económico que constituye la hipótesis normativa.-

Su determinación ha de hacerse mediante procedimientos legalmente establecidos. Esta característica también guarda íntima vinculación con el Principio de Legalidad, y a la vez con la última de las características indicadas: la técnica requerida en tales procedimientos, lo que devendrá en la liquidación del impuesto.-

Frente a la realización del hecho imponible y la determinación de la base imponible, surgen otros dos conceptos tributarios importantes: Sujeción y Exención.-

En la primera habrá lugar a la fijación del impuesto ya que la base imponible es determinante de la capacidad del sujeto beneficiado con el hecho económico objeto del hecho imponible.-

En la Exención, el hecho imponible se realiza, pero sus efectos jurídicos desaparecen puesto que la base imponible resulta no gravable y por lo tanto el Estado no puede exigir el impuesto y la obligación tributaria, del titular del hecho económico no nace .-

Las funciones de la base imponible en la dinámica del tributo son: ayudar a seleccionar el tipo impositivo en relación al valor de aquélla; y determinar la base liquidable, también en relación al valor de la base imponible.-

En relación a esta segunda función de la base imponible es necesario aclarar que para ciertos tratadistas, base imponible es sinónimo de base liquidable, y para otros como Pérez de Ayala, hay diferencias.-

La diferencia estribará en que el término base liquidable es referido a la magnitud que resulta de deducir a la base imponible ciertas partidas, y al resultado de esta operación se aplicará el tipo determinado por la Ley para liquidar el impuesto.-

EL TIPO IMPOSITIVO.

=====

Siguiendo la exposición del profesor Roque García Mullin diremos que el Tipo Impositivo, "es el elemento que aplicado a la Base Imponible, permite cuantificar la obligación tributaria".- (13)

Los tipos impositivos principales son - los Específicos y los Advaloren o porcentuales. A su vez podemos clasificar los últimos en Proporcionales y Progresivos. Los Progresivos se subclasifican en: Progresivos por escalas y Progresivos Simples.-

Los Tipos Impositivos Específicos generalmente, se expresan en cantidades de dinero sobre cantidades físicas. Son los de más fácil ocupación en la determinación de la obligación tributaria, pero se vuelven de poca utilización debido a que no inciden en el verdadero valor de las cantidades físicas, y por lo mismo no pueden ser índice del efecto económico realmente producido.-

Los Tipos Impositivos Advaloren, se expresan en porcentajes aplicables a la base imponible. Dentro de éstos los Proporcionales, serán siempre un porcentaje fijo de la base imponible, cualquiera que sea el valor de ésta. Los Progresivos, en cambio, son variables y en cuanto mayor sea el valor de la base imponible, más alto es el porcentaje a aplicar.-

En la progresividad por escala, la base imponible se fracciona en diversas partes y a cada una de éstas se aplica un porcentaje diferente en la tarifa. En este sistema, la tasa pagada no es la nominal, puesto que al aplicarla al incremento de la base imponible, es una tasa marginal

y no efectiva.-

En la progresividad simple o global, el porcentaje se aplica a la cuantía total de la base. Aquí en este sistema, la tasa se aplica sobre el total.-

El sistema de la progresividad por escala, hace que el impacto económico del impuesto aumente suavemente, poco a poco; en el sistema de la progresividad simple o global, los cambios por escala, resultan de gran impacto económico, aunque la redistribución de la riqueza opera más directamente en este segundo sistema.-

Dentro de los sistemas expuestos, son de mayor aceptación los Advaloren o Progresivos y de ellos los por escala. La fijación del porcentaje es de criterio político dentro de cada orden tributario en particular.-

SUJETOS DE LA OBLIGACION.

=====

Toda obligación jurídica dentro del derecho y la obligación tributaria no es la excepción, tiene necesariamente entre sus elementos un sujeto activo o sujeto de pretensión y un sujeto pasivo o sujeto de obligación. Deriva la necesidad de la existencia de tales elementos, del carácter bilateral de la obligación.-

Tributariamente, esos elementos de la responsabilidad u obligación de que hablamos, son: SUJETO ACTIVO y SUJETO PASIVO.- SUJETO ACTIVO, es el acreedor de la obligación tributaria, es el sujeto de pretensión. Ahora bien, es necesario distinguir entre pretensión y potestad tributaria. La

primera le da al sujeto, el carácter de activo; la segunda, nos indica quien puede imponer el tributo. Tales calidades pueden coincidir, para el caso, cuando el Estado a través del Poder Legislativo, dicta una ley tributaria y a la vez aquél es el acreedor del impuesto creado. Pero pueden también, tales calidades, no coincidir, por ejemplo, cuando el Estado a través del Poder Legislativo, da la ley tributaria, pero el titular del tributo serán las Municipalidades.-

Por ello, al señalar las características del Tributo dijimos que entre otras era: "El Estado, por regla general, es un extremo de la relación jurídica tributaria, pero no necesariamente es así".-

SUJETO PASIVO, es el que está obligado a cumplir, es el deudor de la obligación. Este sujeto comprende dos categorías: contribuyentes y responsables. ¿Cuál es la diferencia entre el contribuyente y el responsable?

El contribuyente es el titular del hecho generador del impuesto es decir, es el beneficiario del hecho económico que el legislador recogió como hipótesis de la norma tributaria; es aquél en que se perfila una capacidad contributiva derivada del hecho económico que le favorece; el contribuyente es el elemento subjetivo señalado en el hecho imponible.-

El responsable, es la persona o sujeto que no ha participado en el hecho generador del impuesto; pero que la ley por razones técnicas o de eficacia recaudatoria, ha determinado que tenga carácter de deudor tributario, pese a que en este sujeto, no se perfila en modo alguno la capacidad contributiva derivada del hecho económico a que nos hemos referido.-

Como Consecuencia de lo anterior, señalemos de acuerdo a lo expuesto por José Luis Pérez de Ayala, en forma

esquemática, las características del contribuyente y las características del responsable.- (14)

Entre las primeras:

1o.) Ser sujeto pasivo de la obligación de Derecho Tributario Material.

2o.) Esa obligación nace por mandato de la ley. El fundamento de este mandato, deriva de que el contribuyente es el titular del hecho imponible.

3o.) El contribuyente, debe estar siempre definido en la ley.

4o.) El contribuyente debe necesariamente soportar la carga tributaria. Esto es, que aunque el responsable en principio cumpla con la obligación tributaria, la ley ha de regular siempre, un mecanismo que le permita a éste reembolsarse lo pagado.-

Las características del Responsable son:

a) El sustituto, es también sujeto pasivo de la obligación tributaria.

b) La obligación atribuida al sustituto, deriva de la ley. El fundamento de la obligación no la encontramos en el hecho de que éste sea titular del hecho imponible; luego el sustituto sólo está relacionado con el titular del hecho imponible.-

c) El sustituto, no requiere estar de limitado por la ley expresamente, ya que su categoría o calidad, no deriva de relación alguna con el hecho imponible.

ch) El sustituto del contribuyente, no tiene que soportar la carga tributaria. La Ley Tributaria, tiene que regular la forma en que sea únicamente obligado a soportar tal carga, el titular del hecho imponible. No debe confundirse al sustituto con el sujeto de hecho, que es quien soportar la carga del tributo en aquellos impuestos que permiten el fenómeno de la traslación.-

También es importante señalar la diferencia entre el Responsable o Sustituto del contribuyente y el SUCESOR del contribuyente. En el caso del Sucesor de la deuda tributaria, hemos de admitir, la existencia de un contribuyente cuya obligación asume con posterioridad un Sucesor, ejemplo: Causante y Heredero; hay aquí una superposición cronológica de contribuyentes, lo cual no se da en la Sustitución.-

También se diferencia el sustituto del obligado solidariamente al pago del impuesto, porque en la obligación solidaria, hay varios deudores que pueden ser requeridos al cumplimiento de la prestación por el todo, y el que cumpla con la obligación libera a los demás. En el caso del sustituto y sustituido, es aquél quien debe cumplir con la obligación tributaria en principio; aunque desde luego, la ley le dotará de la forma en que éste hará recaer en aquél, en definitiva, el cumplimiento de la carga tributaria.-

En cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sustituto, se pueden plantear las siguientes situaciones:

1) Que el sustituto omita retener. Generalmente hay sanción tributaria para el sustituto y las legislaciones además establecen obligación solidaria entre el contribuyente y el sustituto.-

2) El sustituto retiene pero no ingresa al Fisco lo retenido. Las legislaciones más nuevas, aceptan -

que para el contribuyente a quien se le ha retenido el impuesto debido, se extingue su obligación, ya que los agentes de retención elegidos por el Estado - intermediario forzoso - deberán ser controlados en definitiva por su elector.

3) Que el sustituto retenga, pero en cantidad superior a lo debido. En nuestra legislación operan las devoluciones de oficio.-

Por último, en relación al Sujeto Pasivo de la obligación tributaria se vuelve necesario volver a indicar la polémica doctrinaria, en relación a la justificación o no de sujetos colectivos no personificados, como sujetos de obligación tributaria.-

C A P I T U L O I I
=====

L A S D O N A C I O N E S .
=====

DONACIONES REALES.
=====

La voluntad de las partes en los actos jurídicos tributarios, puede verse desde un doble aspecto: 1o.) Obtener un resultado económico, y 2o.) Adecuarlo a una forma jurídica.-

En la Donación Real, el fin económico que rige por las partes es la transferencia de bienes que incrementen el patrimonio del donatario y que disminuyen el del donante. La forma jurídica es la que plasme precisamente la liberalidad que determina ese enriquecimiento de un patrimonio y la disminución del otro.-

La Donación Real como concepto fiscal, ha de tomarse como contrapuesto necesariamente a Donación Presunta. En la primera, el hecho económico generador del impuesto será consecuencia directa y explícita de la liberalidad que la voluntad de las partes intervinientes en el acto jurídico, han acordado.- En la segunda, el acto económico impositivo, será apreciable directamente, pero la forma jurídica, será simulada, cuando no opere la prueba en contrario.-

Ahora bien la donación real puede interrelacionarse con las demás clasificaciones planteadas. Es decir, que el acto jurídico que por su naturaleza misma tiende a producir una liberalidad de parte del donante, que voluntariamente da una ventaja apreciable en dinero, en provecho de otra, puede ser generado tanto por una donación irrevocable, como por una Revocable, por una Donación Pura y Simple o por una Condicional, etc., etc.-

Naturalmente que resulta obvio, que -

la Donación Real (concepto Fiscal) se perfila fundamentalmente en las donaciones Irrevocables, ya que ahí los dos aspectos señalados económico y formal, resultan plasmados directa e inmediatamente. No así para el caso, el caso, en las Donaciones Revocables, en que si bien podría darse una donación real, es casi excepcional, el que tal beneficio se reporte en forma inmediata, por regla general se ve presupuestado a realizarse a posteriori, con la muerte del causante.-

Vista así, la íntima relación entre donación real y donación irrevocable, es conveniente desde ya, señalar el concepto que el Código Civil en el Art.1265 nos dá: "La Donación entrevivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.-

Surgen del concepto dado, los elementos que necesariamente inciden en una donación irrevocable: a) Debe disminuir el patrimonio del donante y aumentar el del donatario. (Art .1277 C.C.); b) Debe ser irrevocable, esto es, que el donante no puede a su libre arbitrio revocarla, cuando ya tal acto es perfecto; c) Debe ser libremente consentida por el donante, de ahí que la donación entre vivos no se presume, sino en los casos expresamente previstos por las leyes. (Arts. : 1272, 1274 inc.3o., 1276 parte final C.C.).-

Clarificado pues, que toda donación irrevocable es una donación real, pero que no toda donación real es irrevocable, resulta que de los elementos señalados anteriormente; en la donación real, se dan el primero y el tercer elemento, no así el segundo, pues como ya se explicó, podría haber donación real en una donación revocable.-

DONACIONES PRESUNTAS.
=====

Este concepto reviste singular importancia por ser su significado eminentemente fiscal. En la donación presunta, el hecho económico querido por las partes es uno, que se enmarca en el hecho generador del impuesto sobre donaciones; pero la forma jurídica es otra, con efectos diferentes para fines fiscales. Esto es, que al acuerdo económico que las partes han querido, no le han dado la forma jurídica que plasme en su cabal extensión, la intención efectiva de aquellos.-

¿Cuál es la justificación del establecimiento de la Donación Presunta, dentro de la Ley Fiscal? Su justificación está, en evitar así esa no coincidencia entre lo económico y lo jurídico a que ya nos referimos.-

Pero, ¿Por qué la Ley de Impuesto sobre Donaciones, supone tal situación?.-

Por las razones siguientes:

1o.) Hay un acto jurídico, que formalmente, esto es, por su naturaleza misma, tiende a producir efectos jurídicos diferentes a los que la liberalidad produce en una estricta donación. Es decir, que el sujeto de pretensión y el sujeto de obligación han manifestado su voluntad en el sentido de ejecutar un acto jurídico oneroso, cuyo objeto es la utilidad y el gravámen a que ambos contratantes se someten;

2o.) Porque ese acto oneroso, puede contener un acto económico que debió ser revestido de una forma jurídica diversa; de manifestarse jurídicamente en for-

ma tal, que la liberalidad que conlleva, sea apreciable directamente;

3o.) Porque es presumible que la intención del acto económico y la forma jurídica que lo plasma no coincidan, en atención al elemento subjetivo que anima el acto económico, lo que podría derivar en una elusión impositiva.-

Y es que, aunque no es propio de la norma jurídica en general, valorar el aspecto subjetivo de la conducta humana, sino por el contrario, es característica de ella por lo general, la EXTERIORIDAD es decir, normar la conducta objetiva, lo apreciable en el mundo externo. No obstante, hay casos en que la norma jurídica no puede para una correcta regulación, sino considerar, valorar ese elemento subjetivo que toda conducta humana conlleva.-

Como ejemplo de esa valoración de la conducta subjetiva de los hombres, cabría citar: en materia civil, la valoración de la buena fe en las prestaciones mutuas en la Posesión, (Arts.906 y sig. C.C.); la regulación del iter-criminis, en materia penal. (Arts.27- 397-402-403-405 y 407 Pn.).-

Por ello también el Derecho Tributario, no puede apartarse de la estimación del elemento subjetivo; que en el caso de las donaciones presuntas, se vuelve elemento de relevante importancia pues la presunción de que el acto económico no reviste la forma jurídica correspondiente a la intención de las partes, surge del hecho de que en la mayoría de los casos de las donaciones presuntas reguladas, éstas se basan en la afectividad que se estima connatural al vínculo del matrimonio o del parentesco en los grados que la ley lo establece.-

Lo anterior es así, porque una observación de lo práctico, de lo ordinario, de lo común, es que las personas tiendan a beneficiar económicamente a quienes gozan -

de su afecto, el cual naturalmente es más fuerte, más espontáneo y corriente en el caso de un pariente, que en el de un extraño. Por ello, es que también la ley sólo en ciertos grados lo considera así, pues a medida que el parentesco se vuelve más lejano, probablemente más débil es el afecto y se hace más posible la forma onerosa del acto jurídico.-

La Ley de Impuesto sobre Donaciones considera tal presunción, sólo en ciertas situaciones o en ciertos actos. ¿ Cuáles son? a) Vínculo surgido del matrimonio o parentesco por consanguinidad o afinidad en los grados que la ley establece; b) Actos en los que la ley va más allá de esa vinculación que generalmente es afectiva, valorando una intención mucho más objetiva, y grava así el beneficio económico de alguien que no ha dado nada a cambio.-

Aclaremos un poco más, si analizamos el mayor número de los casos contemplados en las donaciones presuntas, hay un vínculo nacido del matrimonio o un parentesco por consanguinidad o afinidad legítima, que en los grados señalados por la ley, hace presumir un afecto que determina la transferencia gratuita de bienes.-

En los únicos casos en que no se funda la donación presunta en vínculo que haga suponer afectividad, la explicación es lógica, puesto que: 1o.) Cuando a una persona se le adjudican bienes en la disolución de sociedades, cuyo valor deducidas las utilidades acumuladas alteren la proporción que existió entre los aportes sociales respectivos, en beneficio de algún socio o socios; 2o.) O cuando en la constitución; 3o.) O modificación de una sociedad; se de la propiedad de un derecho social, sin que conste que el socio ha hecho un aporte efectivo y real o cuando su aporte sea inferior al de

recho social otorgado, se está plasmando en todos ellos, un hecho económico que debe generar el impuesto respectivo, por cuanto es una liberalidad en estricto sentido, que acrecienta un patrimonio y disminuye otro.-

El criterio anterior guarda armonía con lo prescrito en el Código de Comercio en cuanto a las Sociedades - que resultan de la estipulación de las partes, de poner en común bienes o industria, con la finalidad de repartir entre sí - los beneficios que provengan de los negocios a que van a dedicarse. (Art.17 inc.2o. C.Com.).-

La armonía está pues, en que los socios - podrán alterar sus aportes sociales, las erogaciones económicas hechas, si de ese trabajo social se reportaren utilidades; o - bien podrían ser alterados, esos mismos aportes, si hubiere pérdidas.-

Pero en el caso que tratamos, sólo nos interesa la primera posibilidad de alteración de aportes; porque la ley tributaria ha regulado que una vez deducidas las utilidades acumulables, esto es, el beneficio proveniente de los negocios sociales, debe haber entre los aportes de los socios y la cuota que se adjudica en la disolución, la misma proporción que hubo al constituir la sociedad o en la última modificación.-

Consecuente con lo expuesto, surgen - los casos segundo y tercero, relativos a la propiedad de los derechos sociales en la constitución o modificación de la sociedad, puesto que de no ser así, podríamos ver dos situaciones: A) Un socio que sin erogar nada de su peculio recibe un derecho social, ve incrementado su patrimonio hasta por el valor - de aquél; y, B) Cuando el aporte del socio, sea inferior al derecho social otorgado, en que obtendrá un beneficio económico -

hasta por la diferencia de valor entre aquéllas.-

En ambas posibilidades, el hecho económico es tan manifiesto, al igual que en el caso primeramente tratado, que poco importará de quien o quienes provenga la liberalidad, es decir si son PARIENTES O EXTRAÑOS.-

La regulación de las Donaciones Presuntas, dentro del derecho tributario, guarda armonía con la regulación civil y procesal de las PRESUNCIONES.-

Ugo Rocco define, la Presunción como "la inducción de la existencia en hecho desconocido, del de un hecho conocido; y agrega:" Partiendo del presupuesto de que debe ser verdadero para el caso concreto, esto es, lo que en vía normal suele ser verdadero en la mayor parte de los casos en los que entra el caso concreto." (15)

Las Presunciones pueden ser: Presunciones Simples o Praesumptiones hominis y Presunciones Legales o Praesumptiones Juris. Nuestro orden legal a las primeras les llama también Judiciales. (Art.45 C.C. y 408 y 409 Pr. C.).-

Las Presunciones Legales se llaman Juris Tantum, si admiten prueba en contrario; y Juris et de Jure, si no la admiten, esto es: son Presunciones de Derecho. Traslademos ahora, la incidencia de tal clasificación, en torno a las presunciones en el campo tributario; y tenemos que, la presunción de donación fiscal esté determinada en la ley y admite prueba en contra, luego es una Presunción Legal Juris Tantum.-

Otro aspecto que incide en este punto tributario es la teoría de la Simulación que dentro de la doctrina civil, puede definirse así: "es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuer-

do entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo." (16)

Ahora bien, la simulación y siempre desde el punto de vista doctrinario, puede clasificarse en: Lícita, Ilícita, Absoluta y Relativa.-

La simulación lícita será aquella en que no se persiguen fines dolosos, la determinan generalmente motivos de orden moral, tales como evitar conflictos entre parientes, querer realizar anónimamente un bien. La simulación ilícita, en cambio, persigue defraudar a terceros.-

La simulación es absoluta cuando no quiere realizarse acto jurídico alguno, y se aparenta celebrar uno. Ejemplo sería la venta que un deudor celebrara en perjuicio de acreedores. La simulación es relativa cuando se quiere celebrar un acto jurídico pero aparentemente se realiza otro distinto.-

Los efectos jurídicos de la simulación absoluta y de la relativa son diferentes, por cuanto que en la primera, al haber ausencia de consentimiento hay nulidad absoluta. En la Relativa, la voluntad real de las partes priva sobre la falta; el acto oculto o simulado es válido entre las partes, y frente a terceros es válido el acto externo o público.-

Para efectos fiscales, la simulación opera al contrario que en el Derecho Privado, por cuanto que frente al Estado -tercero en el acto jurídico- lo válido es el acto simulado que se ocultó y que acarrea como consecuencia la elusión del impuesto.-

DONACIONES REVOCABLES.
=====

La donación revocable o mortis causa, ocupa lugar intermedio entre la donación entre vivos y el legado. Tiene como caracteres: a) Puede ser revocada por el donante en cualquier momento antes de su muerte; b) Si el donatario muere antes que el donante, caduca la misma; c) No es definitiva, sino hasta la muerte del donante.-

Las donaciones revocables, pueden sujetarse a las formalidades de las entre vivos o bien, a las formalidades de los actos de última voluntad. Así lo establecen las disposiciones siguientes: Artículo 1114 C.C. "No valdrá como donación revocable sino aquella que se hubiere otorgado con las solemnidades que la ley prescribe para las de su clase. Si el otorgamiento de una donación se hiciere con las solemnidades de las entre vivos, y el donante en el instrumento se reservare la facultad de revocarla, será necesario, para que subsista después de la muerte del donante, que éste la haya confirmado expresamente en un acto testamentario. Las donaciones de que no se otorgare documento alguno, valdrán como donaciones entre vivos en lo que fuere de derecho..;" y el Artículo 997 del mismo cuerpo legal citado, que regula: " Toda donación o promesa que no se haga perfecta e irrevocable sino por la muerte del donante o promisor, es un testamento, y debe ajustarse a las mismas solemnidades que el testamento.".-

Civilmente además, las donaciones revocables, pueden ser seguidas o no de la tradición; pero si hubiere tradición, adquirirá el donatario los derechos y contraerá las obligaciones de usufructuario. (Art.1117 C.C.).-

En el campo tributario, también se regulan las donaciones revocables y también el que éstas sean o no seguidas de la tradición.-

La Ley de Impuesto sobre Donaciones, en su artículo primero, regula que tanto las donaciones entre vivos - como las donaciones revocables seguidas de la tradición, causan o generan el impuesto que dicha ley regula. Pero en el inciso segundo, agrega: "Las donaciones revocables seguidas de la tradición, se entenderán irrevocables para el pago del impuesto".-

Cabe preguntarnos porqué el legislador hace tal agregado? Y podríamos responder:

1o.) Porque en las donaciones revocables seguidas de tradición, se da el hecho generador que grava la Ley de Impuesto sobre Donaciones, ya que el donatario, recibe en forma inmediata, un beneficio económico, aún cuando su confirmación esté sujeta o bien a que el donante la ratifique expresamente por acto testamentario, cuando éste se haya reservado el derecho de revocarla. (Art.1114 C.C.) o que se confirme de acuerdo al Art.1121 C.C., esto es, que la donación subsista y de la propiedad del objeto donado por el mero hecho de morir el donante sin haberla revocado, y sin que haya sobrevenido en el donatario alguna causa de incapacidad o indignidad que invalide una herencia o legado.-

2o.) Porque el artículo primero de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, prescribe que: "En las donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición, se pagará el impuesto cuando haya fallecido el donante, incluyéndolas como legados en el activo sucesoral". Luego si solamente es-

ta disposición se diera, dejaríamos fuera un hecho económico imponible; por ello pues, se complementan estas normas tributarias, Ley de Impuesto sobre Donaciones y Ley de Gravámen de las Sucesiones, cubriendo así, las diversas posibilidades del hecho generador y dando al mismo tiempo una solución más justa, pues se atiende a que el beneficio económico sea inmediato o no.-

La donación revocable puede ser vista además como una donación real, para efectos fiscales, puesto que el criterio para la clasificación donación real - donación presunta, atiende a que el efecto económico de un hecho sea o no - revestido de la forma jurídica que corresponda a la intención - de las partes.-

En cambio, la clasificación donación revocable - donación irrevocable, atiende a la facultad o no del donante de revocarla por su sola voluntad, y podríamos subclasificar: donación revocable seguida de tradición - donación revocable no seguida de tradición; en atención a que los efectos impositivos son diversos, como ya expusimos.-

DONACION IRREVOCABLE.

=====

Ya habíamos mencionado algunos datos en relación a estas donaciones cuando tratamos las donaciones reales, pero es conveniente insistir en que toda donación irrevocable es una donación real, pero que no toda donación real es irrevocable.-

Lo anterior estriba en el hecho de que cada una de las clasificaciones señaladas, obedece a criterios diferentes, por ello incluso indicamos que podíamos hacer interrelaciones entre ellas.-

Para el caso que nos ocupa, la clasificación Donación Revocable - Donación Irrevocable, se basa en que la primera el donante puede por su sola voluntad revocar la donación; en cambio en la irrevocable, una vez perfeccionado el acto jurídico que le da vida, ya no puede el donante revocarla, dejarla sin efecto, por su voluntad misma.-

Este mismo principio tiene la donación irrevocable en el campo civil, que en el Art.1287, regula: "Mientras la donación entre vivos no ha sido aceptada, y notificada la aceptación al donante, podrá éste revocarla a su arbitrio".-

El Derecho Civil, sin embargo, norma como excepción a la irrevocabilidad de la donación, el que ésta pueda serlo por ingratitud. Y que se tiene por acto de ingratitud, cualquier hecho ofensivo del donatario, que le hiciera indigno de heredar al donante. (Art.1299 C.C.).-

Agrega además el orden legal citado, que esa acción revocatoria, no puede ser ejercida por tiempo indefinido, que su límite legal es el de cuatro años, y que és-

te término se contará desde que el donante o sus herederos tengan conocimiento del hecho ofensivo.-

Se vuelve interesante, el analizar si - para efectos fiscales, es valedera tal excepción, esto es si - las donaciones tributariamente, son irrevocables en forma absoluta o lo son, relativamente.-

Juzguemos a la luz de lo ya expuesto. En la donación irrevocable, se da un hecho económico, una -- transferencia de bienes. Se da este hecho económico, revestido de una forma jurídica que pone en forma indubitable, de mani-- fiesto, la existencia de una liberalidad, de un beneficio económico que el donante ha querido dar al donatario.-

Así las cosas, vamos a suponer que civilmente, el donatario comete un acto de ingratitud que vuelve revocable aquella donación.-

El impuesto se generó a la fecha del perfeccionamiento de la donación irrevocable, pero ésta civilmente es revocada, sus efectos son anulados por la voluntad del donante frente a la ingratitud del donatario, previa declaratoria judicial, desde luego. ¿ Habrá lugar a repetir lo pagado en concepto de impuesto sobre donaciones, puesto que, aquélla ya - no va a producir la liberalidad de acrecentar un patrimonio y - disminuir otro?.-

Dentro del campo civil, esa revocabilidad, es una sanción. Luego pese a que el Derecho Tributario es autónomo frente al Derecho Civil, es acertado pensar, que de aceptar la solución de la repetición de lo pagado, tendríamos - una doble consecuencia: lo.) Negar la autonomía del Derecho -- Tributario con respecto a la cual algunos autores han llegado - hasta afirmar que dado un hecho económico, éste debe ser grava-

do, independientemente o no de su validéz para cualquier otra rama jurídica; 2o.) Sería además como un premio al DONATARIO INGRATO, sería atenuar una justa sanción a su conducta.-

Por el contrario, afirmar que para el Derecho Fiscal, el impuesto generado en este caso, es una situación consumada y que por lo demás debe mantenerse, a fin de - que la sanción al donatario ingrato, sea mayor, resulta más acorde a la autonomía de Derecho Tributario y a la justicia.-

Luego pues, en este punto, según nuestro criterio, difieren el Derecho Civil y el Derecho Tributario, pues en éste, la Donación Irrevocable, lo es en forma absoluta.-

DONACIONES SIMPLES Y DONACIONES CONDICIONALES.
=====

La obligación es un vínculo jurídico, una relación entre determinadas personas que las une. Supone la obligación de dos personas: un acreedor o sujeto de pretensión y un sujeto pasivo o sujeto de obligación. Ambos extremos de la relación jurídica pueden ser uno o varias personas.-

Las obligaciones tienen como fuentes: el Contrato, el Cuasicontrato, el Delito, el Cuasidelito, la Falta y la Ley. (Art.1308 C.C.). Las obligaciones pueden ser alteradas por modalidades en cuanto a sus efectos.-

Luego, si las obligaciones producen sus efectos en forma inmediata sin restricción alguna, la obligación es pura y simple. Pero puede sujetarse esa obligación a una modalidad que le afecte a su existencia misma, a su ejercicio o a su extinción.-

Las obligaciones por regla general son puras y simples, por excepción son afectadas de una modalidad. Estas modalidades pueden ser una condición, un plazo o un modo.

La condición es un acontecimiento futuro e incierto y de este acontecimiento depende el nacimiento o la extinción de la obligación. El plazo es un acontecimiento futuro y cierto a que se subordina la exigibilidad o la extinción de la obligación. En el plazo, la obligación existe desde que se contrae y de la modalidad depende su ejercicio o su extinción. El modo es una forma particular de cumplir con la obligación, debe el sujeto de obligación realizar cierta obra o sujetarse a una carga. La obligación surge, pero puede verse resuelta de cumplirse con el modo, si se ha estipulado una

cláusula resolutoria.-

De las modalidades que pueden afectar la obligación, nos interesa en este caso, estudiar la CONDICION que puede ser: CONDICION SUSPENSIVA y CONDICION RESOLUTORIA. Tanto la condición suspensiva como la resolutoria, pueden encontrarse en tres estados diferentes: PENDIENTE, CUMPLIDA y FALLIDA, los cuales afectan directamente, los efectos de la obligación sujeta a condición.-

El estado será pendiente, mientras el hecho futuro e incierto no se ha verificado y no se sabe si se verificará. Cumplida, cuando se ha verificado el hecho que la constituye si la condición es positiva o cuando no se ha verificado si es negativa. Fallida, si el hecho futuro o incierto no se verifica si la condición es positiva, o se verifica, si es negativa.-

Conveniente será pues, estudiar separadamente los efectos de esos estados en relación a las obligaciones condicionales suspensivas y en relación a las obligaciones condicionales resolutorias.-

En la condición suspensiva pendiente, tenemos que el acreedor solamente tiene un derecho imperfecto que no le permite exigir del deudor el cumplimiento de la obligación condicional, sino hasta que el hecho se verifique, (Art.1356 Inc.1o. C.C.). Y el deudor no está obligado a cumplir la obligación; si lo hace, puede repetir lo pagado, (Art. 1356 Inc.2o. C.C.). Pero ese derecho en germen, tiene algunas consecuencias civiles, así el Art.1363 C.C. Inc.último, prescribe:" El acreedor podrá impetrar durante dicho intervalo las providencias conservativas necesarias.-

Ahora veamos los efectos de la condi--

ción suspensiva fallida. Si el hecho futuro e incierto falla, el derecho no llega a formarse, se extingue el germen del derecho del acreedor, la obligación no llega jamás a existir.- Luego, las medidas conservativas quedan sin efecto, puede repetirse lo pagado por el que nunca llegó a ser deudor, y las enajenaciones que éste haya efectuado, quedan definitivamente consolidadas.-

Cumplida la condición suspensiva, la incertidumbre deja de ser, el derecho del acreedor es perfecto, nace el derecho, nace la obligación. Ya puede el acreedor demandar el cumplimiento de la obligación, y el deudor se verá en la necesidad de cumplir.-

En cuanto a la condición resolutoria - tenemos que si ésta es pendiente, no afecta la adquisición del derecho. La obligación produce sus efectos como si fuera pura y simple. El derecho ha nacido, pero su existencia se encuentra - incierta, es decir, no se sabe si tal derecho será permanente o si se extinguirá al realizarse ese hecho futuro e incierto que constituye la condición.-

Si la condición resolutoria es fallida, los derechos emanados del acto jurídico, se consolidan, es como si el acto hubiese sido puro y simple desde su inicio.-

La condición resolutoria cumplida, hace que el derecho surgido, se extinga y la obligación desaparece. Las partes vuelven al mismo estado en que estarían si no hubiesen contratado, salvo que la condición resolutoria haya sido puesta en favor del acreedor exclusivamente en cuyo caso puede este renunciarla. (Art.1358 C.C.).-

Ahora bien, las donaciones civilmente, pueden ser simples o condicionales, bien sean aquellas revo-

cables o irrevocables. (Arts.1052, 1280 C.C.).-

Lo expuesto en relación a las obligaciones condicionales es aplicable a las donaciones condicionales. (Art.1052 inc.3o. y 1289 C.C.).-

Donación Simple será pues aquella en - que una vez se perfecciona el acto jurídico que le da vida, sus efectos son plenos. En cuanto a las Donaciones Condicionales, - habrá que distinguir si la condición a que se sujeta aquella es suspensiva o resolutoria. Asimismo cabe distinguir el estado de dichas modalidades: Pendiente, Cumplida y Fallida; porque de tales distingos dependerán los efectos que se produzcan en los derechos o en las obligaciones a que den origen tales donaciones.-

En cuanto a la Ley Tributaria, lo primero que hemos de plantearnos es ¿Considera la Ley Fiscal las Donaciones Simples y las Donaciones Condicionales? ¿Y si considera a éstas últimas hace distingo entre las sujetas a condición suspensiva y entre las sujetas a condición resolutoria? .-

El Artículo 10 de la Ley de Impuesto - sobre Donaciones, regula que: "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."

Recordemos que en el campo tributario, la obligación fiscal, es también un vínculo jurídico que une - dos extremos: Sujeto de Pretensión y Sujeto de Obligación; pero que el sujeto activo goza además de potestad tributaria por regla general, frente al sujeto pasivo. Esto es, antes de que - se plasme una relación jurídica concreta.-

El contenido de la relación jurídica - tributaria es una prestación pecuniaria a favor del Estado, con-

cretada en un impuesto que se ha generado por un hecho económico regulado ya por esta norma; previsto como hipótesis jurídica, por su contenido económico.-

Es importante también estudiar la clasificación de los hechos jurídicos: hechos jurídicos estricto sensu y actos jurídicos, la diferencia estriba en que los primeros surgen de un acontecer del mundo exterior, independientemente de la voluntad humana; los actos jurídicos en cambio surgen por la manifestación de voluntad de las partes. ¿Ahora bien, influye esa manifestación de voluntad, para la creación de la obligación tributaria? No, porque la voluntad de las partes hará nacer el hecho económico, más no la obligación tributaria, ésta nacerá porque en el acto económico se objetivizó, se cristalizó la hipótesis jurídica tributaria.-

Así las cosas, tenemos que para fines fiscales, esta clasificación, Donación Simple - Donación Condicional, es importante; se basará en el criterio de que perfeccionado el acto jurídico, los efectos son plenos y permanentes. Por el contrario, si ese derecho y esa obligación son afectados de una modalidad: condición suspensiva o condición resolutoria se modificarán los efectos de la obligación tributaria.-

Si se ha dado una Donación Simple, tributariamente se ha dado un acto económico, luego surge una obligación tributaria y el sujeto que la Ley de Impuesto sobre Donaciones ha establecido, se verá en la obligación de cumplir con su obligación fiscal respectiva.-

Ahora pensemos en una Donación afectada de condición resolutoria: la Ley dice que en las Donaciones bajo cláusula resolutoria, se pagará el impuesto como si fueran puras y simples. ¿Porqué regula tal situación en esta

forma, la ley que tratamos? Descompongamos el pensamiento del legislador y recordemos cuales son los efectos de una Donación bajo condición resolutoria pendiente. La Donación se da como si fuera pura y simple, el derecho del donatario surge y la obligación del donante también. Pero ese derecho y esa obligación serán inciertos en cuanto a su existencia, mientras el hecho en que consista la condición, no acaezca. Pero para fines fiscales, el hecho económico se ha plasmado, el acrecentamiento de un patrimonio y la disminución de otro por transferencia de bienes, se ha dado, luego la obligación tributaria es plena, independientemente de que el hecho futuro e incierto se cumpla o falle.-

En la condición resolutoria cumplida, - las cosas vuelven al estado anterior, es como si las partes no hubiesen contratado, es como si la donación no se hubiera dado, salvo desde luego, la posibilidad de que esa condición resolutoria sea en beneficio del acreedor y éste la renuncie. Pero cualquiera de las dos posibilidades que ocurra, el hecho económico se dió, hubo transferencia de bienes con los efectos que toda Donación conlleva, luego la obligación tributaria también existió y dió por ello lugar a la obligación impositiva - para el sujeto del impuesto de Donaciones.-

En la donación bajo condición resolutoria fallida, es como si la donación hubiese operado desde - su inicio pura y simplemente, los efectos de esta donación - son plenos, el derecho y la obligación de los sujetos, se -- vuelven ciertos y permanentes, luego la obligación tributaria surgida al darse el hecho económico, es mucho más justa, no - hay razón alguna para que sus efectos sean diversos a que si la donación hubiere sido pura y simple.-

El análisis anterior nos esclarece totalmente, el porqué del legislador al imponer la obligación tributaria, para el sujeto pasivo, en términos tan absolutos, en las Donaciones afectas a condición resolutoria.-

Estudiemos en la misma forma la Donación sujeta a condición suspensiva, para lo cual la ley norma: " y en las sujetas a cláusula suspensiva pagará el impuesto quien tenga la posesión de los bienes".-

Donación bajo condición suspensiva pendiente; el derecho y la obligación de las partes son inciertos, no se ha realizado el hecho futuro e incierto en que consiste la obligación, luego ello afecta el surgimiento de aquéllos.-

La Ley Fiscal regula que la obligación tributaria surja desde que el hecho económico previsto como hipótesis se realice. Específicamente para el caso que analizamos, la Ley de Impuesto sobre Donaciones, prescribe que pagará el impuesto quien tenga la posesión de los bienes, y tenemos entonces tres posibilidades.-

1o.) Que en la Donación sujeta a condición suspensiva pendiente, se dé la posesión al futuro donatario, la imposición resulta clara, el beneficio económico se ha dado en el patrimonio de éste, aún cuando nunca llegue a ser permanentemente beneficiado con la Donación. Si esto es así cuando solamente se le da al futuro donatario la posesión, con mayor razón lo será cuando a éste se le haga tradición del dominio bajo condición suspensiva. (Art.661 C.C.) Y así queda cubierto el derecho del Fisco caso que la condición llegara a fallar.

2o.) Que el donante se quede con la posesión de los bienes donados bajo condición suspensiva, en que

no se sabe si civilmente, va a surgir el derecho del donatario y la correlativa obligación del donante; aquí será éste último quien pague el impuesto.-

Podríamos preguntarnos que, si el hecho económico no ha nacido, puesto que la posesión de los bienes ya la tenía el donante, todavía la transferencia de bienes no se ha dado, ¿Cómo entonces justificar esa imposición? Podemos dar la respuesta siguiente: la obligación tributaria es independiente de los efectos que el acto jurídico pueda tener dentro de otra disciplina. Aquélla surge en definitiva, porque la Ley la establece. Esto justifica por qué se grava lo incierto de la donación condicional suspensiva.-

Pero podríamos todavía preguntar, ¿Por qué lo estableció así la Ley Fiscal? Porque por la sola perspectiva de un beneficio gratuito que cumplida la condición suspensiva ha de surgir para el donatario, puede la Ley Tributaria fijarlo. Porque si aún dentro de lo tradicional del Derecho Civil, en las donaciones afectas a condición suspensiva pendiente, le concede por ese germen de derecho que el donatario tiene, el que pueda implorar medidas conservativas (como ejemplo), con mayor razón una disciplina de carácter público, puede normar en el sentido de imponer esta obligación tributaria.-

Además, si la condición se cumple el impuesto debió haber surgido a la fecha del contrato, y por lo mismo si no fuera imponible en medida alguna ese derecho incierto, quedaría un lapsus durante el cual, el Fisco, dejaría de percibir un impuesto.-

De esta forma además, resulta justificado el que la ley diga: que lo pagará quien tenga la pose-

sión de los bienes, pues ante la posibilidad de que ese beneficio no se realice - en este caso en que la posesión la - continúa teniendo el donante - no se grave a quien NADA RECIBI
RE.

3o.) Cuando el donante dispone que mientras se cumple o no, la condición suspensiva, tenga la posesión de lo donado, un tercero.-

Aquí resultaría sin lugar a dudas, justa la disposición de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, por - cuanto que para este tercero, habría un hecho económico, que - aunque fuera temporalmente aumentaría su patrimonio; y tenemos pues, que al igual que en el caso 2o., previamente ha percibido el Fisco su impuesto, para el caso que la condición - suspensiva llegue a fallar.-

En la donación bajo condición suspensiva cumplida, el derecho del donatario se vuelve cierto y consecuentemente la obligación del donante; el beneficio económico surge desde ese momento, para el donatario, luego la obligación tributaria nace para él y se vuelve sujeto del impuesto sobre donaciones.-

Es necesario talvéz, aclarar que aquí el término cumplido lo aplicamos al caso que el hecho en que consista la condición, al momento de efectuar la donación afecta de tal modalidad, sea de los que no admiten nuevo cumplimiento, o como lo dice el Código Civil, de aquellos cuya - repetición es imposible, independientemente de si el donante lo supo o no, (Art.1054 y 1289 C.C.); puesto que de no ser así, estaríamos en el caso de las donaciones bajo cláusula suspensiva pendiente -para efectos tributarios- esto es, que el - impuesto se generaría y sería obligatorio, para quien tuviera la posesión de los bienes y al cumplirse la condición no podría-

mos tasar nuevamente un doble impuesto sobre donaciones por un mismo hecho.-

Si la condición suspensiva fuere fallida, el donatario nunca gozará de ningún derecho y para el donante nunca surgirá ninguna obligación, luego no surgirá para aquél ninguna obligación impositiva, salvo el caso ya tratado de que pendiente la condición se le hubiere dado la posesión del bien o bienes donados.-

DONACIONES GRATUITAS Y DONACIONES ONEROSAS.

=====

Conceptualicemos la clasificación anterior, a la luz del Derecho Civil, para posteriormente tratarla desde el ángulo del Derecho Tributario.-

Podríamos decir que, donación gratuita, es aquella que se funda en la liberalidad del donante. O más claramente: "aquella en que se entrega la cosa o bienes en el acto y sin condición alguna por el ánimo o la causa, la que procede de espontánea liberalidad, cuyas raíces se encuentran en el afecto, y sin el propósito compensador de las remuneratorias, ni el de parciales contraprestaciones de las onerosas" (Guillermo Cabanellas).- (17)

Donación Onerosa: "La que impone al donatario alguna carga, gravámen o prestación inferior al valor o utilidad que de lo donado obtiene, por que en otro supuesto, de corresponderse lo recibido con lo dado, estaríamos ante alguno de los contratos conmutativos o frente a un innominado." (Guillermo Cabanellas).- (18)

Civilmente, no hay distinción entre carga y gravámen, ambos conceptos se refieren a obligaciones a cumplir. Afirmando lo anterior, citamos a continuación las definiciones que al respecto da Cabanellas: Carga, Tributo o Gravámen que se impone a una persona o cosa. Condición natural, en un contrato, estipulada por las partes. Servidumbre, Hipoteca u otro gravámen real sobre inmuebles. Cargas reales, las que gravan bienes inmuebles; y personales, los servicios a que quedan sujetos ciertas personas.- (19)

Gravámen: carga u obligación que pesa sobre alguien que ha de ejecutar o consentir una cosa o benefi-

cio ajeno. Derecho real o carga impuesta sobre un inmueble o caudal. En la primera acepción, el gravámen es personal, y es preferible hablar de obligaciones; en el segundo, el gravámen es real o en sentido estricto, para el derecho inmobiliario. - Como gravámenes pueden citarse principalmente: hipotecas, prendas y servidumbres.- (20)

El artículo 1281 C.C. regula las donaciones con causa onerosa así: Las donaciones con causa onerosa, como para que una persona abrace una carrera o estado, o a título de dote o por razón de matrimonio, se otorgarán por escritura pública, expresando la causa; y no siendo así, se considerarán como donaciones gratuitas.-

En armonía con lo ya indicado, de que civilmente no hay distinción entre carga y gravámen, el artículo 1296 del orden legal referido, norma en su inciso segundo, en lo relativo al saneamiento por evicción en las donaciones con causa onerosa, que si se han impuesto al donatario gravámenes pecuniarios o apreciables en dinero, tendrá siempre derecho para que se le reintegre lo que haya invertido en cubrirlos, con los intereses legales, que no parecieren compensados por los frutos naturales y civiles de las cosas donadas.-

Tributariamente esta clasificación atiende al grado de liberalidad, manifestado por el donante, para efectos de la tasación del impuesto sobre donaciones, ya que no sería justo que se impusiera el mismo impuesto para quien es objeto de una liberalidad plena, que aquél que recibe una liberalidad con ciertos límites, restringida.-

Para aclarar lo anterior, distingamos entre donación gratuita, que es aquella en que el donatario por la liberalidad del donante y sin ninguna limitación, ni impo

sición, ve aumentado su patrimonio; y en las donaciones onerosas en que el donatario recibe un beneficio económico, pero el donante, le impone una carga o un gravámen.-

¿ Qué ha de entenderse por carga y qué por gravámen, para efectos tributarios? La Ley Fiscal distingue; por carga comprende aquéllas obligaciones personales a que el donatario se somete, a fin de recibir el beneficio de que hablamos. Ejemplo: Te dono esta casa, pero tú tendrás que costear los gastos de mi viaje próximo a Europa. Por gravámen comprende las obligaciones que acepta cumplir el donatario, las cuales son garantizadas con el bien donado. Ejemplo: Te dono esta casa pero con el gravámen hipotecario que garantiza la misma. O bien, te dono el anillo de brillante que tiene Pedro, como prenda de obligación la cual tú aceptarás y a la que por lo mismo quedas obligado.-

El consentimiento del donatario con relación a la carga o gravámen que se le imponga, ha de ser expreso, lo que no implica el uso de frase sacramental alguna, pero si de expresiones cuyo sentido sea tal manifestación. (1316. No.2 C.C.).-

De acuerdo con lo explicado, la Ley de Impuesto sobre Donaciones en el artículo 3 inciso segundo, regula: "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."

Ahora bien, es interesante analizar el inciso tercero del artículo 3 I.D. " Cuando 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 donatarios. "(Rel.Art.1070 C.C.).-

Decíamos que es interesante esta norma tributaria, ya que bien podrían dos personas que quisieran favorecer a un tercero, plantear una donación en que el donante le impusiera al donatario una carga que consistiera en una obligación modal que favoreciera exclusivamente al tercero y lo que es más, hasta podría ser el beneficio que supuestamente conllevara tal donación, no efectivo para el donatario, sino únicamente para el tercero; y tendríamos que de acuerdo al inciso 2o. del Art.3 I.D., el donatario alegaría tal carga como deducible, para efectos del pago del impuesto sobre donaciones.-

Resultaría así, que estas donaciones se plantearían solamente con el fin de eludir el impuesto sobre donaciones; ésto es lo que previó la ley, lo cual es teleológicamente justificable, ya que se está gravando determinado hecho: el beneficio que reciban las personas en razón de la liberalidad de otras, y es esencial que el sujeto pasivo del tributo en este caso, sea quien realmente resulte beneficiado económicamente con tal liberalidad.-

Ahora bien, si el donatario se hace responsable de un gravámen que pesa sobre el inmueble donado, en garantía de una deuda que no es personal del donante, ¿Puede considerarse como carga impuesta al donatario en favor de un tercero y gravar a éste como beneficiario de tal liberalidad del donante?.-

Nosotros opinaríamos que, en este caso, efectivamente queda enmarcado en el artículo 3 inciso 3o. I.D., ya que el tercero va a recibir un beneficio económico del donante, quien al constituir prenda o hipoteca en garan-

tía de una obligación de aquél, no le había donado nada. En primer lugar porque así lo establece el Art.1276 C.C.; y en segundo lugar, porque ello es lógico, puesto que aunque el inmueble llegara a ser perseguido por el acreedor hipotecario, el dueño del mismo o deudor hipotecario, se subrogaría en los derechos de éste y podría perseguir al tercero a quien garantizó con su bien. Pero al imponerle al donatario el que responda de esa obligación del tercero, si ha manifestado el donante, su liberalidad, pues el beneficio económico del donatario estará limitado hasta el monto del gravámen de que va a responder, -- sin derecho alguno a subrogación. (Art.1478 y sig. y 2050 C.C.).-

¿ Y si el deudor personal cuya obligación garantiza el gravámen hipotecario, es el mismo donatario del inmueble, el cual se hace cargo de pagar el gravámen? En este último caso tendríamos: 1o.) Que el inmueble garantía conserva tal calidad; 2o.) Que el deudor de la obligación garantizada es el mismo, no cambia. Luego, la liberalidad que favorece al donatario es total en cuanto al valor del inmueble donado, y deberá pagar el impuesto correspondiente al valúo absoluto del bien donado.-

DONACIONES PLENAS Y DONACIONES CON FRACCIONAMIENTO
DE PROPIEDAD.
=====

Desde la época de los romanos, se ha reconocido el derecho de propiedad como el derecho real más completo. (Art.567 inc.2o. C.C.) . Nuestro Código Civil lo define en el artículo 568 inc.1o.; así: "Se llama dominio o propiedad el derecho de poseer exclusivamente una cosa y gozar y -

disponer de ella, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por la voluntad de las partes."

Tal disposición secundaria dentro de la estructuración de las normas contiene un desarrollo de normas primarias tales como la protección a la propiedad y el de la libre disposición de ella. (Arts.163 y 173 C.F.).-

Los beneficios que la propiedad procura son: el Uso, el Usufructo y el Abuso. El ordenamiento legal citado los define así: Art.813 "El derecho de uso es un derecho real que consiste, generalmente en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa. Si se refiere a una casa, y a la utilidad de morar en ella, se llama derecho de habitación" Artículo 769: "El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño." El concepto de abuso, está comprendido en la norma ya citada, que define el derecho de propiedad.-

Para efectos fiscales, podemos clasificar a las Donaciones, en relación al derecho real de propiedad y las facultades que conlleva, que también constituyen derechos reales: uso, usufructo, habitación, en Donación Plena y Donaciones con Fraccionamiento de Propiedad.

¿ A qué criterio atiende esta clasificación? Esta clasificación, para efectos fiscales, atiende a la distinción siguiente: si el hecho económico generado por la donación conlleva todos los beneficios que la propiedad procura, esto es, que el donatario obtiene sobre el bien donado, el derecho absoluto de propiedad, la donación será PLENA.- Si por el contrario, el hecho económico determinado por la donación solamente le reporta al donatario uno o más de los be--

neficios que la PROPIEDAD determina, pero no todos, al menos inmediatamente, la donación será con FRACCIONAMIENTO DE PROPIEDAD.-

Como consecuencia de la anterior clasificación, tenemos que tributariamente, el beneficio económico no es igual en una donación plena que en una donación con fraccionamiento de propiedad, luego habrá que establecer diferencias en cuanto a la carga económica, impositiva, que se genera.-

El Artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, regula una serie de alternativas en cuanto a ese fraccionamiento que de la propiedad puede darse en una donación; estas son:

A) 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;

B) En caso 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 aquella todo el impuesto.-

C) 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;

D) 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 solo goce

de los derechos de uso o habitación en los casos determinados en este artículo;

E) 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.-

Creemos que el legislador pudo abreviar o comprender estas posibilidades en una fórmula más simplista, ya que en los cuatro primeros casos, hay donación de la nuda propiedad, hecho económico que se grava con una cuarta parte del impuesto que deberá tasarse sobre el total del valor de la plena propiedad; y que la donación del usufructo o aún su reserva por parte del donante, se grava con tres cuartas partes del impuesto respectivo. Además de ello, en toda la disposición se mantiene el principio de no gravar los derechos de Uso y Habitación.-

En el último caso que se regula en el Art.9 I.D., varía la disposición por la limitación que se impone al fraccionamiento de la propiedad. El beneficio económico reportado para el donatario o usufructuario o el que aún permanecerá recibiendo el donante que se reserve en su propio beneficio, el usufructo, es limitado por ello la Ley reguló el efecto impositivo en forma diferente en esta alternativa.-

También podemos apreciar que en las distintas posibilidades normadas en relación al fraccionamiento de la propiedad, que los derechos de uso o habitación, no son gravados con el impuesto sobre donaciones, esto se debe a que siendo derechos limitadísimos, (Arts.769, 778, 813, 815, -

816 y sig.C.C.), y que reportan un beneficio económico poco apreciable, por lo que el legislador, consideró que por justicia tributaria no deberían generar impuesto.-

Además de la justificación anterior hay otra, y es la de que la norma tributaria, no ignoró la regulación civil en cuanto a los efectos de la separación de los beneficios de la nuda propiedad y el usufructo, y que se norma en el Art.770 C.C., así: "El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes, el del nudo propietario y el del usufructuario. Tiene por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario, y se consolida con la propiedad".-

¿ Qué justificación tributaria colegimos de la disposición civil citada? Antes de contestar la interrogante anterior, plantiémonos las cuestiones siguientes: 1o.) : ¿ Por qué se grava el valor total del derecho de propiedad, aunque el único beneficio que efectivamente se esté donando sea la nuda propiedad? y 2o.)¿Por qué se grava al donante usufructuario? (Art.9 I.D.).-

Hemos citado ya la norma civil que regula que la nuda propiedad se verá consolidada con el derecho de usufructo, cuando éste se extinga para el usufructuario, cuyo derecho le impedía al nudo propietario gozar plenamente de la propiedad de un bien. Luego, si por disposición legal ese efecto económico se realizará más tarde o más temprano, el Fisco ha de garantizarse en cuanto al pago del impuesto total, correspondiente al hecho económico que la donación con fraccionamiento de propiedad generó como beneficio limitado y que posteriormente, como consecuencia de lo expuesto ha de ser pleno.-

Para garantizarse en el pago del impues-

to respectivo, el Fisco, ha de considerar que el impuesto sobre donaciones, es progresivo sobre el capital imponible. Que dicho capital imponible, en relación al valor de la nuda propiedad es uno, inferior por cierto, en relación al capital imponible del valor de la propiedad plena. Y si por ley, esa nuda propiedad se consolidará en fecha futura, el Estado a priori debe recibir el impuesto total, es decir, el correspondiente al valor de la plena propiedad, puesto que posteriormente, el donatario ya no tendrá interés alguno en hacer la declaración correspondiente, indicando que ya es pleno propietario, cuando se de su acrecentamiento patrimonial absoluto.-

Ahora bien, se grava al usufructuario, con el impuesto sobre donaciones, el cual en su mayor parte lo paga éste, porque en forma inmediata, el beneficio económico mayor - el usufructo - o queda en favor del donante usufructuario o le es reportado a otro donatario, y resulta más justo entonces, que el usufructuario en ambos casos soporte la mayor parte del impuesto y que el donatario nudo propietario que hasta a posteriori recibirá el beneficio dicho pague menos.-

Por lo tanto, si el legislador previendo la consolidación de la propiedad, reguló el pago del impuesto total, en esta forma, el no gravar en el fraccionamiento de propiedad, los derechos de uso y habitación, no le reporta perjuicio alguno, puesto que el hecho económico en su totalidad, ha sido gravado ya.-

Es también consecuencia de lo anterior, esto es, la previsión del legislador en cuanto a que el Fisco perciba anticipadamente el impuesto total en las donaciones con fraccionamiento de propiedad, el que si el donante solo goza del derecho de usufructo y este derecho dona, el impuesto en este caso, se tase únicamente sobre el valor del derecho

de usufructo.-

Ahora bien, en cuanto a esta regulación del fraccionamiento de la propiedad tributariamente, planteamos, el problema siguiente: Para efectos fiscales, en la Ley de Impuesto sobre Donaciones no se consideró la posible duración del usufructo gratuito y vitalicio que se relaciona directamente con la edad del usufructuario. Esto hace que en ciertos casos, por ejemplo cuando el donatario usufructuario es un anciano que prontamente fallece; la proporción de tres cuartas partes del impuesto respectivo para éste y de una cuarta parte del mismo para el nudo propietario, resulte en muchos casos, realmente injusta. En relación al beneficio económico reportado para uno y para otro.-

Regulación más ajustada a la realidad y por lo mismo más equitativa sería, que la Ley en comento, contuviese una norma semejante al Art.15 de la Ley de Vialidad que hace la regulación siguiente:

Cuando de un bien corresponda a una persona el usufructo vitalicio y a la otra la nuda propiedad, el valor de dichos derechos se determinará aplicando al valor real el bien, la siguiente tabla:

Edad del Usufructuario =====	Valor del Usufructo =====	Valor de la Nuda Propiedad. =====
Fasta 20 años cumplidos.....	7/10	3/10
Más de 20 hasta 30 años cum- plidos.....	6/10	4/10
Más de 30 hasta 40 años cum- plidos.....	5/10	5/10

....

...

Más de 40 hasta 50 años cumplidos.....	4/10	6/10
Más de 50 hasta 60 años cumplidos,,.....	3/10	7/10
Más de 60 hasta 70 años cumplidos.....	2/10	8/10
Más de 70 cumplidos,,.....	1/10	9/10

Si el usufructo vitalicio correspondiere simultáneamente a varias personas, se procederá así: se determinará el valor que corresponde a la nuda propiedad, calculándose únicamente, conforme a la tabla precedente, en relación con la edad menor de los usufructuarios. El resto se dividirá entre el número de usufructuarios. Cuando el usufructo sea vitalicio y sucesivo o cuando no fuere vitalicio, así como cuando cualquier usufructo fuere oneroso, el valor del derecho de usufructo será la mitad del valor real del bien y el valor del derecho de la nuda propiedad estará representado por la otra mitad.-

Una disposición semejante a la anterior permitiría que al tasar el impuesto sobre Donaciones, se hiciera sobre el capital imponible absoluto, pero que al distribuirlo, se le diera a la cuota correspondiente al nudo propietario y al usufructuario, el valor que la Ley para efectos fiscales, les daría a tales derechos de conformidad a la tabla que la disposición legal contendría.-

Decíamos que tal norma fuera semejante por cuanto que el último inciso del artículo de la Ley de Viabilidad citado es incongruente con el Código Civil en lo relativo al usufructo vitalicio y sucesivo, ya que el artículo 773 de éste dice: "Se prohíben constituir dos o más usufructos su-

cesivos o alternativos. Si de hecho se constituyeren, los usufructuarios posteriores se considerarán sustitutos, para el caso de faltar los anteriores antes de deferirse el primer usufructo. El primer usufructo que tenga efecto hará caducar los otros; pero no durará sino por el tiempo que le estuviere designado."

Finalmente creemos, no obstante las críticas planteadas, que en lo relativo a la constitución o reserva del usufructo por tiempo determinado, sí resulta justa y conveniente la regulación para el pago del impuesto, que al efecto establece el Art.9o. inc.3o. L.I.D.-

Otra cuestión de interés en relación a las donaciones con fraccionamiento de propiedad, es en cuanto al pago del impuesto correspondiente al donante o donatario usufructuario, cuando éste fallece con anterioridad a que se pronuncie la sentencia en las diligencias correspondientes.-

La pregunta sería: ¿ A quién se tendría como sujeto del impuesto en este caso? ¿ Al donatario, quien en principio sólo gozó de la nuda propiedad y que por ley ve consolidado su derecho de propiedad sobre lo donado, al acaecer la muerte del donante o donatario usufructuario? ¿ O a la sucesión del donante usufructuario?

El impuesto en general y en este caso el impuesto sobre donaciones, se genera a la fecha en que se realice el hecho jurídico que la Ley considera como fuente de aquél. Porque es principio general en materia tributaria, que perfeccionado el hecho generador del impuesto, surja la relación tributaria (concretamente obligación tributaria) y por ende los sujetos de la misma.-

Luego, a la fecha de una donación o -

donación presunta en que hay fraccionamiento del derecho de propiedad en cuanto al derecho de usufructo, surgen o nacen dos obligados al Impuesto sobre Donaciones: el nudo propietario y el usufructuario. (Art.9 I.D.) Si el último fallece con anterioridad a que se dicte sentencia, declarándolo así en las diligencias respectivas, tal hecho, no puede alterar la obligación ya surgida para dicho causante.-

Por lo tanto y en base a lo que norma - el Art.680 inc.2o. parte final: "El heredero se considera como una sola persona con su causante" y a lo regulado en el Art.1235 C.C. inc.1o.: "Las deudas hereditarias se dividen entre los herederos a prorrata de sus cuotas", habrá que sentenciar imponiéndole a la sucesión del donante usufructuario la obligación de tal pago.-

La conclusión anterior se ve afirmada por el principio de Legalidad. Y para reafirmar, podríamos preguntarnos: ¿ Qué pasaría si el usufructuario no muere, sino que antes de dictar sentencia una ley dispone que en este caso, todo el impuesto lo pague el donatario? Y contestaríamos, que, - como el impuesto se genera a la fecha en que se verifica el hecho que lo hace surgir, la ley aplicable sería la anterior, salvo que la nueva contuviera una disposición transitoria que permitiera que si el donatario se quisiera acoger a la nueva ley, - pudiera hacerlo, para ejemplo el Artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones recién promulgada.-

Podría objetarse esta opinión, por razones prácticas que podrían dar lugar a que el Fisco no pudiese exigir a los herederos el impuesto; para el caso, cuando se haya aceptado herencia, con beneficio de inventario, y que ya no hubieren bienes del sujeto del impuesto ya fallecido ¿ Cómo -

podría obligarse a los herederos a tal pago? O bien cuando ha sido declarada yacente la herencia (Art.1164 C.C.) y de acuerdo al Art.483 C.C., ya ese patrimonio hubiere sido depositado en Arcas Fiscales.-

Quienes objetan agregan que, como el nudo propietario al pagar su impuesto correspondiente, inscribe su derecho, el cual de pleno derecho se le ve consolidado (Art. 770 C.C.), bastando que presente y se haga la inscripción marginal de la partida de defunción, ¿ Qué interés tendría en pagar la cuota del impuesto correspondiente al usufructuario fallecido, si de la resolución tributaria no le nace esa obligación?

Ante tal objeción responderíamos que - el nudo propietario podría ser compelido a tal pago, puesto - que el Art.2 I.D. parte final, regla: "Donante y donatario - responderán solidariamente por el pago del impuesto". Luego - aunque en la sentencia y el mandamiento de ingreso respectivo aparezca nominalmente a cargo del donante usufructuario o sucesores, el donatario es deudor solidario de tal obligación.-

Quién sería el encargado de velar por la ejecución de dicho pago ante la negativa del donatario nudo propietario. La Fiscalía General de la República, que de conformidad al Art.99 C.P. No.5 : "Se le señala como obligación defender los intereses fiscales". Tal principio, lo desarrollan el Art.40 G.S. en relación con el Art.13 I.D., que en lo pertinente dice: "Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá los atestados correspondientes al Fiscal General de la República."

DONACIONES ACUMULABLES Y NO ACUMULABLES.
=====

El tipo impositivo característico del Impuesto sobre Donaciones es Ad-valorem, porque la base sobre la cual se aplica es de porcentaje al valor económico de aquella.-

Este tipo impositivo, también llamado Porcentual, atendiendo únicamente a su relación con el aspecto económico, cuantificado, del hecho generador, tiene dos formas de Imposición:

a) Para Salvadoreños, (en general) y Extranjeros Domiciliados en el país: la forma de Imposición es Progresiva, porque a medida que aumenta la base imponible aumenta el porcentaje de la misma que se exige como impuesto.-

Esa Progresividad, además, es por Escala, porque los porcentajes sucesivos que resultan del aumento gradual de la base imponible se aplican como tasa marginal y no como tasa nominal y efectiva, es decir que dichos porcentajes se aplican, no sobre el total de la base imponible, sino sobre los excedentes de ciertas cantidades fijas que quedan fuera del ámbito de aplicación que se estableció en la Ley para el porcentaje inferior (Art.9 L.G.S.);

b) Para Extranjeros no Domiciliados en el país: la Forma de Imposición es Proporcional o Fijo, es decir que el impuesto resulta de aplicar sobre toda la base imponible un determinado porcentaje, no importando la cuantía de tal base.-

No obstante lo anterior, atendiendo a otro aspecto: la relación de parentesco más o menos cercano o

de vinculación conyugal existente entre donante y donatario, el tipo impositivo porcentual del impuesto en estudio tiene una sola Forma de Imposición para ambos casos, Salvadoreños y Extranjeros Domiciliados o Extranjeros No Domiciliados, es Progresiva; porque a medida que se aleja el grado de parentesco aumentan los porcentajes que como impuesto se aplican a la base imponible, progresivos y escalonados en un caso, proporcionales o fijos en el otro.-

Ahora bien, para los efectos de la clasificación en estudio: Donaciones Acumulables y no Acumulables, lo que nos interesa es la forma de imposición progresiva que atiende al aspecto económico de la donación, ya que las donaciones acumulables han sido instituidas precisamente, para garantizar esa especie de progresividad, que ha sido establecida en favor del Estado, quien en definitiva se beneficia aplicando porcentajes superiores al aumentar la base imponible.-

La otra especie de Progresividad ha sido establecida en favor de los contribuyentes, que resultan favorecidos en atención a su grado de parentesco con el donante, y no necesita mayor garantía que el texto legal, del cual se deriva la obligación de respetarla para el organismo encargado de la imposición del tributo analizado.-

La clasificación enunciada se basa, en esa forma de imposición progresiva, de carácter económico, del impuesto sobre donaciones, debiendo asegurarse que la misma no se haga inefectiva fraccionando la base imponible, mediante donaciones sucesivas a favor de personas comprendidas en una misma escala progresiva. (Art.9 L.G.S.).-

Al respecto cabe aclarar, de acuerdo con lo expuesto, que tal acumulación establecida por la Ley so-

lamente tiene aplicación en lo que se refiere a salvadoreños y extranjeros domiciliados, pues en lo relativo a extranjeros no domiciliados, siendo la forma de imposición, que atiende a lo económico, proporcional o de porcentaje fijo, desaparece la finalidad fiscal de la acumulación.-

Varias disposiciones de la Ley de Impuesto sobre Donaciones establecen la acumulación de las donaciones, para efectos de tasación y liquidación del impuesto regulado - por dicha Ley prescribiendo que aquél recaerá sobre la masa total para los asignatarios del mismo número.-

Veamos: el Art.3 inc.1o. L.I.D. que dice: "Es objeto del impuesto la masa de bienes muebles o inmuebles donados, y también los derechos reales constituidos sobre inmuebles." Asimismo el Art.5 del orden citado: "El monto del impuesto se determinará de acuerdo a las tarifas de gravámen 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 "Las disposiciones citadas deberán regularse conforme - los Artículos 9 y 10 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones.-

Especialmente regula la acumulación de las donaciones, el artículo 6 I.D. que prescribe: "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 Art.10 de la Ley de Gravámen 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."

La disposición anterior, se vuelve -

mucho más interesante de analizar, por cuanto que el texto legal vigente omitió una expresión que contenía la disposición correspondiente en la recién derogada Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

Transcribamos el Art.6 de la Ley últimamente citada "Cuando se efectúen dos o más donaciones sucesivas por una misma persona mediando entre ellas un plazo menor de cinco años, a favor de una o varias personas comprendidas en un mismo número de los que señala el Art.7 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, el impuesto será calculado sobre el monto de todas las donaciones efectuadas, y a este impuesto así calculado se le deducirá la cuantía del impuesto anteriormente pagado por donación o donaciones precedentes." Esta disposición guardaba armonía con los artículos 3 y 5 de la Ley derogada, los cuales contenían los principios regulados por la Ley vigente en los artículos 3 y 5 ya considerados.-

Concretizando pues, la omisión estriba en que no se señaló como presupuesto de la acumulación de donaciones, el que los donatarios estén comprendidos dentro de la misma escala.-

Tal omisión desnaturaliza el espíritu del legislador, por cuanto lo que se trataba de impedir con esta disposición, es el que se tratara de eludir el impuesto, fraccionando la masa imponible, pues se pierde la forma de imposición basada en la progresividad, pero relacionada ésta con cada una de las escalas que regula el Art.9 y 10 G.S. en relación con el Art.6 I.D.-

Pero bien, ante tal omisión, ¿deberá aplicarse el texto legal tal como literalmente se lee, o deberá buscarse otra interpretación permitida por la Ley?

En nuestro criterio, las Leyes constituyen todas un universo armónico; todas forman un sistema que se concatena en base a la jerarquía de la norma. Luego, si nosotros buscamos armonizar esa disposición, en que se omitió un presupuesto esencial de acumulación, con las disposiciones ya citadas, que también regulan las donaciones acumulables, y además con el Artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, que determina: "Están obligados a pagar este impuesto los donatarios de conformidad al número en que estén comprendidos en el Art.10 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, sobre la masa líquida que reciban en conjunto y en proporción a los bienes - que correspondan a cada uno", tendríamos que concluir:

1o.) Que no obstante la omisión señalada en el artículo que específicamente regula la acumulación de donaciones, el Impuesto en tal caso deberá calcularse considerando la masa correspondiente a los donatarios que estén en un mismo número;

2o.) Que lo anterior es así, porque ésta fue la intención general del legislador en las Leyes de Impuesto Sucesoral y de Donaciones; afirmar lo contrario sería desnaturalizar esa intención, ese espíritu plasmado en las diferencias porcentuales impositivas, establecidas en atención al grado de parentesco.

3o.) Que además no habría razón para aplicar dos criterios diferentes a la misma situación: A) Donaciones otorgadas por una misma persona a favor de otras varias, al mismo tiempo (Se tasaría aplicando la tarifa y la escala correspondiente al capital imponible y al grado de parentesco o

a la no existencia de éste); B) Donaciones otorgadas por una misma persona a favor de otras varias, mediando cierto tiempo. (Aquí se tasaría el impuesto tomando como base el monto de todas las donaciones, deduciendo en cada caso lo que corresponde a otras escalas, resultando mucho más gravoso el Impuesto en el caso planteado en el literal B; vulnerando así un principio tributario plenamente admitido: el de Uniformidad.

EJEMPLOS No.3o.-
=====

Literal A) Una Donación a favor de un hijo por ¢ 25.000.00
LIQUIDACION.

Art.9 No.I L.G.S. Impuesto..... ¢ 443.00

Otra Donación a favor de un extraño :
¢ 25.000.00
LIQUIDACION.

Art.9o. No.V L.G.S. Impuesto..... ¢2.533.00
NO SE ACUMULAN.

Literal B) El mismo caso:

PRIMERA LIQUIDACION, a favor del hijo.

Capital Acumulado ¢ 50.000.00

Impuesto, Art.9 No.I L.G.S..... ¢1.568.00

Menos impuesto que corresponde por la
cuota del extraño, a pagar según otra
escala..... ¢ 784.00

A PAGAR, (Sólo por el hijo)..... ¢ 784.00
Se deduciría lo pagado antes..... ¢ 443.00

COMPLEMENTO EN EXCESO..... ¢ 341.00

.....

SEGUNDA LIQUIDACION, a favor del extraño.	
Capital Acumulado	Ø 50.000.00
Impuesto, Art.9 No.V L.G.S.....	Ø 6.433.00
Menos impuesto respectivo por la cuota del hijo, a pagar según otra escala.	Ø 3.216.50
	<hr/>
A PAGAR.....	Ø 3.216.50
Si no se acumulan.....	Ø 2.533.00
	<hr/>
EXCESO.....	Ø 683.50

Resumiendo: las Donaciones Acumulables serán aquellas que se encuentren en los presupuestos procesales señalados por el Art.6 I.D., pero en íntima relación con los Arts.3 inc.lo. 5, y 2 de la misma Ley y con los Arts.9 y 10 de la de Gravámen de las Sucesiones.-

Se ha opinado en forma distinta a lo expuesto, argumentando que la disposición analizada (Art.6 I.D.), es de carácter especial y que por lo tanto prevalece sobre el Art.2 de la misma y que mientras no se reforme, habrá que aplicarse así como es, en su tenor literal, pese a lo odioso de su aplicación (Art.23 C.C.).-

Nos permitimos contraargumentar en el sentido de que no es posible hablar de disposición especial y disposición general en un mismo cuerpo de leyes y para situaciones iguales, salvo por razón de tiempo.-

Otro punto que merece ser tratado en las donaciones acumulables, es el relativo a la aplicabilidad del Art.21 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, lo cual podría ser tratado en forma general, pero que en forma específica lo abordaremos en relación a aquéllas.-

Plantemos las situaciones problemáticas a tratar:

PRIMER CASO. Una o varias diligencias -

relativas a determinar el impuesto sobre Donaciones Acumulables todas, cuyo hecho generador acaeció bajo el imperio de la ley derogada de la materia en estudio, que deben ser, por lo tanto, tramitadas de conformidad al procedimiento anterior y en las cuales no hay renuncia al mismo.-

SEGUNDO CASO. Una o varias diligencias de donaciones, tramitadas de conformidad al procedimiento de la ley anterior, el cual no se renuncia; acumulables a una o varias diligencias, cuyo hecho generador acaece bajo el imperio de la ley vigente.-

TERCER CASO. Una o varias diligencias relativas a determinar el impuesto sobre Donaciones, tramitadas de conformidad al procedimiento contemplado en la ley derogada, el cual es renunciado por los sujetos del impuesto, - quienes se acogen al procedimiento vigente, las cuales son acumulables a una o varias diligencias cuyo hecho generador se cristalizó ya vigente la nueva Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

El referido artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, prescribe que: Los actos y contratos otorgados y las diligencias iniciadas antes de la vigencia de la presente ley se regirán por las disposiciones de la ley que se deroga, salvo que los obligados al pago del impuesto se sometieren expresamente al procedimiento establecido en la presente.-

Así los presupuestos de las cuestiones, tendríamos que:

PRIMER CASO: No habría conflicto de leyes, los actos o contratos que hicieron surgir el hecho gene

rador del impuesto sobre Donaciones, se dieron cuando la ley derogada surtía plenos y absolutos efectos en el tiempo y en el espacio; la ley vigente, prescribe que tales hechos generadores del impuesto sobre Donaciones, se rijan por la ley derogada salvo que los interesados se sometan al procedimiento que la ley vigente establece. En este caso, no hay renuncia, luego tales diligencias se tramitarán y sustanciarán de conformidad a la ley derogada, la cual tendrá efectos fuera del tiempo de su vigencia.-

En cuanto al SEGUNDO CASO, en relación al citado artículo 21, nos determina las interrogantes siguientes:

a) ¿ De qué límite legal exento partimos para la tasación del impuesto?

b) ¿Qué escala aplicaríamos para el caso en que en las diligencias tramitadas de conformidad a la ley antigua, cuyo procedimiento no se renuncia, los sujetos del impuesto fuera un pariente afín del donante en primer o segundo grado, los cuales de conformidad con la ley antigua y especialmente con el D.L. No.2329, publicado en el D.O. No. 33 T.No.174 de fecha 18 de febrero de 1957 se encontraban en la escala V en relación al donante; y que estos mismos sujetos del impuesto lo fueran en las diligencias tramitadas de conformidad a la nueva ley, en que, o bien están en la Escala II o en la Escala III. (Esto desde luego partiendo de que fueran acumulables);

c) ¿Cómo efectuaríamos el prorratio, para determinar en que cantidad del impuesto operaría la rebaja del 25% en el pago del Impuesto sobre Donaciones. (Arts.:

22 G.S. en relación con el Art.12 I.D.; leyes derogadas)?

d) ¿Cómo calcular la multa por extemporánea declaración, si en la ley antigua, tal sanción era fija, el 5% sobre el Impuesto tasado (Art.35 G.S. Inc.1o. y Art. 17 I.D.); y en la nueva ley varía de conformidad al tiempo -- transcurrido en presentar la declaración extemporánea: Arts.42 y 43 G.S. en relación al Art.18 I.D.?

e) ¿Cómo se procedería en relación - a la multa por falsa declaración, Art.35 G.S. Inc.2o. en relación al Art.17 I.D., leyes derogadas; si ésta se causara; y que en las diligencias tramitadas de conformidad a la nueva ley, se causara o bien multa por evasión intencional o no, (Art.46, 47 G.S. en relación al Art.18 I.D.? o bien que se causara cualquiera otra sanción de las reguladas en la ley vigente?

A estas interrogantes les daremos una solución, con posterioridad a tratar el tercer caso.

TERCER CASO: Qué solución se plantearía a la interrogante: ¿Al renunciar al procedimiento de la ley derogada, habrá que entender que se renuncia a las normas sustantivas cuyo vehículo para plasmarse, objetivarse era, - ese procedimiento renunciado?

PRIMERA SOLUCION: Si se renuncia a
=====
las normas procesales, se renuncia a las normas sustantivas, lo que implicaría aplicar el límite legal exento y la escala normadas en la nueva ley y desde luego ya no operaría el 25% de la rebaja de impuesto, para quien pague en el tiempo que fijaba la antigua Ley de Impuesto sobre Donaciones, además las sanciones aplicables serían las de la nueva ley.-

SEGUNDA SOLUCION: Al haber renunciado al procedimiento de la ley ya no vigente, habrá que aplicar el límite exento y la escala de la ley antigua, pero el procedimiento de la nueva ley; y que en lo relativo a la rebaja del 25% en el pago temporáneo, ésta ya no se aplicara. (Esta solución sería Ecléctica, si consideramos la que a continuación expon-dremos.)-.

La explicación a esta solución sería el de que la rebaja en el pago temporáneo del impuesto, era un incentivo que el Estado otorgaba a los sujetos del mismo, tomando en consideración que para llegar a tal tasación, ya aquél había invertido dinero en horas-hombre y era necesario recuperar tal inversión a corto plazo. Tal incentivo lo mantenía el Estado, aún en el caso de mora en el pago, (Art.15 Inc.12 G.S. en relación al Art.12 I.D.)-.

Pero al haber acogimiento al nuevo procedimiento, tal justificación desaparece, puesto que hay una auto-tasación, luego un plazo de 60 días para el pago. Frente a este procedimiento, el Estado ha minimizado su inversión horas-hombre.-

Pero contra la exposición anterior, podríamos argumentar que en el caso de una diligencia regida por la ley antigua, en que la inversión estatal horas-hombre se mantiene latente, y que solo por la mera voluntad del sujeto del Impuesto, le es evitada; sería contrario a una buena política fiscal, no incentivar esa renuncia.-

TERCERA SOLUCION: Esta sería la de interpretar esa renuncia a que nos hemos referido, exclusivamente como una renuncia de procedimientos, pero no renuncia al derecho sustantivo; ésto implicaría el aplicar el procedimiento de la -

nueva ley en la acumulación de que se trata, pero quedarían vigentes para el sujeto del impuesto cuyas diligencias se generaron bajo el imperio de la ley antigua: el límite legal exento, la escala, la rebaja en el pago del impuesto ya tratada, y las sanciones de extemporánea y falsa declaración.-

Por lo explicado, nuestro criterio sería que frente a las cuestiones tratadas, tanto en el segundo como en el tercer caso, se acepten los criterios siguientes, - de conformidad a la solución tercera, anteriormente expuesta:

A) La ley nueva podría aplicarse en - cuanto a procedimientos, si hubiera renuncia, a donaciones otorgadas antes de la vigencia de ella.

E) En cuanto a lo sustantivo: límite - exento, escala aplicable, sanciones, (lo accesorio sigue a lo - principal), se aplicarían al caso concreto, conforme la ley que en su vigencia temporal les corresponde.

C) Ello, (Lit.B), implicaría liquida-- ciones separadas, cada una en base al capital acumulado, en -- las que se deducirían respectivamente las cuotas de impuesto a pagar conforme a la otra liquidación, y, en cada caso, se aplicarían las sanciones que correspondan, para reafirmar el criterio que se adopta. Con esta solución desaparecería el problema de la aplicación de la rebaja del 25% (Art.22 L.G.S. 1936 Relación 12 I.D.), pues sería un derecho para aquellos a quienes se les ha liquidado su impuesto con base a la ley derogada.-

Pero ahora preguntémonos: ¿ Y si la - renuncia en el caso de acumulación de diligencias tramitadas - de conformidad a la antigua y a la nueva ley no fuera de todos los sujetos a quienes afecte los procedimientos regidos por la ley derogada?

Nuestra opinión sería que en caso de renuncia a los procedimientos de la antigua ley, (sea en caso de acumulación de diligencias o no), ésta sea de todos los sujetos a quienes tal renuncia afecte; pero si tal renuncia no fuere acuerdo de todos, el criterio en general sería: procedimiento de la ley vigente para quien esté obligado, o se acoja a él; y procedimiento de la ley antigua a quien correspondiéndole el mismo, no se acoja al de la nueva ley.-

DONACIONES IMPONIBLES Y DONACIONES EXENTAS.
=====

La política fiscal impone que se establezcan exenciones, esto es hechos económicos que no sean tipificados como presupuestos normativos de imposición. Las exenciones pueden ser SUJETIVAS u OBJETIVAS.-

EXENCION SUJETIVA, será aquella que únicamente atienda a consideraciones de la persona, esto es, que aunque el hecho generador se plasme, se cristalice, por la calidad misma del sujeto, se considere legalmente no imponible.-

EXENCION OBJETIVA, será aquella que atienda a consideraciones del hecho generador, bien porque en atención a la equidad misma, se regule que el capital imponible sea determinado a partir de una cantidad estipulada, puesto que al no alcanzar la misma, ha de considerarse que en tal situación, es tan ínfimo el beneficio patrimonial reportado al donatario que resulte odioso la regulación del impuesto sobre Donaciones; o bien porque se trate de bienes cuyo tráfico no quiera gravarse, a fin de incentivar ciertas actividades, por ejemplo: Las Cédulas Hipotecarias.-

En nuestra legislación, las exenciones se basan en ambos criterios. Por orden legal, citemos el Art.2 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones que remite al Art.10 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, que norma que cuando el capital no sobrepase de ¢ 6.000.00, sea exento.-

En el Art.7 de la Ley en referencia, se consideró otros casos de exención, ellos son:

1o.) Las Donaciones para la creación

o el fomento de instituciones o establecimientos de utilidad pública costeados por el Estado o el Municipio;

2o.) Las Donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia;

3o.) Las Donaciones a favor de instituciones de beneficencia pública o para fines de esta clase;

4o.) Las Donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores;

5o.) 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 del seguro de vida en que el fideicomitente era el asegurado y el fiduciario es el beneficiario;

6o.) El usufructo legal del padre de familia; y

7o.) Los casos de exención legal.

Por regla general, anima al legislador en las exenciones contempladas en el Artículo 7 transcrito, criterios subjetivos, pero además podríamos hacer otras indicaciones.-

La Administración por regla general es una actividad que el Estado desarrolla y que tiende a satisfacer las necesidades colectivas o aquellas que la iniciativa particular no puede atender debidamente.-

El Estado pues, debe proveer al Bien Común, debe mantener el orden y la tranquilidad social. Para

desarrollar el Bien Común, mantiene directamente servicios públicos, o bien los presta por instituciones que guardan con él una semidependencia, pero que gozan de personalidad, autonomía y patrimonio propio.-

También los establecimientos de utilidad pública, atienden la prestación de Servicios Públicos, son éstos formados por la iniciativa privada, que presta así, en forma supletoria un beneficio a los intereses y necesidades públicas.-

El Estado tiene pues, interés en estimular y promover la participación particular en la atención de las necesidades públicas. ¿Qué hace para apoyarla? Les concede personalidad jurídica, les concede prerrogativas propias de los servicios públicos, o les OTORGA PRIVILEGIOS EN MATERIA TRIBUTARIA.-

En cuanto a los numerales innovados por la ley vigente, podemos comentar que el numeral 5o., se dictó con el fin de promover la actividad bancaria del Fideicomiso, que como toda actividad bancaria, al menos en teoría, desarrolla la economía del país; y su fundamento además, radica en que en estos casos específicos del fideicomiso, no hay libertad que gravar.-

En cuanto a la exención del usufructo legal del padre de familia, podemos afirmar que guarda íntima relación con la legislación civil nuestra, puesto que éste es un derecho derivado de la patria potestad, que salvo en los casos determinados legalmente, no lo gozan los padres del hijo de familia.-

Por otra parte, tal ~~beneficio~~ ~~económico~~ ~~no implica~~ ~~transferencia~~ ~~de bienes~~, ~~cuando~~ ~~si~~ ~~genera~~ ~~un~~

ingreso patrimonial para el padre de familia, lo cual es gravado por la ley de Impuesto sobre la Renta (Art. 17)

Es importante aclarar que pese a que --- en ciertos aspectos legales, la mayor parte, se asemeja el hijo adoptivo con el hijo legítimo, en lo relativo a esta exención no estaría comprendido el padre adoptivo, en virtud de lo regulado en el Artículo 19 de la Ley de Adopción: "No obstante lo dispuesto en el Artículo 16, el adoptante no gozará del usufructo sobre los bienes del hijo adoptivo ni de remuneración alguna por su administración."

Esto es justificable, por cuanto que se -- pretende así, evitar adopciones que se basen por parte del -- adoptante, en intereses pecuniarios.

El número 7 del Artículo en comento, quiso comprender todos los casos en que de conformidad a Decretos Legislativos, ciertos hechos no generan el Impuesto sobre Donaciones, pero que específicamente no se les menciona; para -- ejemplificar citemos el caso de las Cédulas Hipotecarias, la transferencia de inmuebles de particulares a instituciones religiosas, siempre que sean destinados inmediata y directamente al servicio del culto religioso y otros casos más. También quedarán comprendidos en este numeral, todos los casos que en el futuro, el legislador, les considere exentos de este impuesto.

Cabe preguntarse ¿ Si en el caso de las --- exenciones es necesario que así lo declare la Autoridad Tribu--taria, o si de pleno derecho se da tal exención? La interrogante se plantea con mayor énfasis, si estudiamos el Art. 13 I. D. que nos remite a la aplicación del Art. 33 G.S., lo cual con--lleva a la concordancia de los Arts. 38 y 37 G.S.; puesto que en

relación a bienes que requieran inscripción en algún Registro Público, tendríamos necesariamente que aplicar el Art.13 I.D. en relación con el Art.32 G.S. -

Citemos el texto legal del Art.37 G.S., a fin de aclarar la interrogante anterior, "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 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."

Al interpretar la norma, podríamos decir:

a) Que la Ley requiere declaración administrativa, en relación a la autotasación o determinación del impuesto de los hechos gravables;

b) Pero que al agregar: "o de que la asignación está comprendida en las exenciones", podemos afirmar, que siempre deberá haber declaración de la autoridad administrativa, sea el hecho gravable anexo:

c) Pero si luego analizamos la sanción para el incumplimiento de esta disposición, tendremos que ésta se regula por porcentajes en relación directa al impuesto respectivo, luego a contrario sensu, si no causa impuesto el hecho generador, no hay sanción y lógicamente no hay o--

bligación de tramitación de diligencias, a fin de que se declare tal exención.-

Al respecto, nosotros pensamos, que fuera de los casos de bienes que requieren inscripción en algún Registro Público, en las exenciones habrá casos en que se requerirá de tramitación de diligencias en que se dicte resolución que determine la exención y en otros, aquella operará de pleno derecho, por ley. ¿Cuál es el criterio que fijará cuando se ha de tomar una u otra solución? El criterio podría ser:

1o.) Cuando no hay que comprobar algún extremo en relación al presupuesto de la norma tributaria que regule la exención y el hecho dado, para el caso, donación de Cédulas Hipotecarias, no habrá necesidad de resolución administrativa:

2o.) Cuando la cristalización del presupuesto normativo en un hecho, requiera la comprobación de algún extremo, habrá que tramitar las diligencias que determinen por resolución, la EXENCION.-

PROBLEMAS CONCRETOS
=====

Creemos conveniente plantear algunas -
cuestiones de carácter civil que pueden incidir en cualquier
tipo de Donación, de acuerdo a la clasificación ya expuesta,
para efectos fiscales.-

A) ACEPTACION. De conformidad al Cód-
=====
igo Civil, en las Donaciones Irrevocables, regula una espe-
cial representación legal para aceptarla y es la siguiente:
"Nadie puede aceptar sino por sí mismo, o por medio de una per-
sona que tuviere poder especial suyo al intento, o poder gene-
ral para la administración de sus bienes, o por medio de su -
representante legal. Pero bien podrá aceptar por el donatario,
sin poder especial ni general, cualquier ascendiente o descen-
diente legítimo suyo, con tal que sea capaz de contratar y de
obligarse" (Art.1286 Inc.1o. y 2o. C.C.).-

Por ello es que en el caso de una Dona-
ción hecha a un menor de edad, cuya patria potestad es ejercida
de consuno por sus padres legítimos, generalmente basta que la
accepte por él, solo uno de ellos, porque quedaría tal acepta-
ción comprendida en esa representación especial y concretamen-
te como aceptación de un ascendiente legítimo, capaz de contra-
tar y de obligarse.

B) En cuanto a la Representación del do-
nante es importante estudiar que se requiere de poder especial
o de poder general con cláusula especial. Veámos las disposi-
ciones siguientes: Art.1902 C.C. en lo pertinente: "El mandato
para vender, hipotecar o constituir cualquier derecho real o

personal en inmuebles, deberá constituirse por medio de poder especial o en uno general con cláusula especial, en el que se determine el inmueble o inmuebles que sean objeto del contrato y se autorice al mandatario para recibir el precio o cantidades de dinero procedentes de estos actos."

En cuanto a la Representación del donatario para aceptar una donación o presunta donación, también sería necesario poder especial o general con cláusula especial, basados en el Art.1892 C.C.: "El mandato no confiere naturalmente al mandatario más que el poder de efectuar los actos de administración; como son pagar las deudas y cobrar los créditos del mandante, perteneciendo unos y otros al giro administrativo ordinario; perseguir en juicio a los deudores, intentar las acciones posesorias e interrumpir las prescripciones, en lo tocante a dicho giro; contratar las reparaciones de las cosas que administra; y comprar los materiales necesarios para el cultivo o beneficio de las tierras, minas, fábricas, u otros objetos de industria que se le hayan encomendado. Para todos los actos que salgan de estos límites, necesitará de poder especial".

C) Otra cuestión de interés, es el análisis que podemos hacer del acuerdo de voluntades del donante y del donatario, en relación al pago del impuesto de que se trata. Es decir, que por acuerdo de ellos deciden que será el donante el único obligado al pago de tal carga tributaria. ¿Será obligatorio para el Fisco, respetar dicho pacto? No, porque el Art.2 I.D. determina quien es el sujeto del impuesto y por lo tanto serán los donatarios los obligados al pago del mismo, salvo los casos regulados en el Art.9 L.I.D., en que podría -

ser el donante en determinadas proporciones.-

Tal solución no perjudica el derecho que civilmente tiene el donatario frente al donante:

1o.) Porque posteriormente aquél podría hacerlo exigible de éste puesto que la obligación civil podría incluso volverse ejecutiva para el donante.

2o.) Porque bien podría el donante, en quien civilmente recae tal obligación, hacer el pago del impuesto sobre Donaciones, puesto que de conformidad al Art.1443 Inc.1o. del Código Civil, es permitido el pago por otro, aún sin su conocimiento o contra su voluntad y aún a pesar del acreedor: y por lo tanto, el donante podría efectuar el pago -- con el mandamiento de ingreso que se le daría al donatario, ya que éste es el sujeto de la obligación tributaria. Lo anterior no va en perjuicio de que donante y donatario responderán, solidariamente, del Impuesto, frente al Estado. (Art.2o. L.I.D.).-

CAPITULO III
=====

DONACIONES PRESUNTAS.
=====

DONACIONES PRESUNTAS EN NUESTRA LEGISLACION FISCAL.
=====

COMPRAVENTA.
=====

Las Donaciones Presuntas en nuestra legislación fiscal son como ya explicamos, actos jurídicos onerosos, pero que dado el vínculo afectivo que deriva o bien del vínculo matrimonial o bien del parentesco que une a las personas que intervienen en aquellos, ha juzgado oportuno el legislador que dentro del Derecho Tributario, sean considerados como hechos generadores del Impuesto sobre Donaciones; ésto por regla general, pues ya vimos también que el artículo 4 I.D., regula otros casos de donaciones presuntas, en los que se plasma un hecho económico, que genera el impuesto de que se trata, por conllevar una liberalidad que vuelve innecesario considerar de quién o quienes proviene la misma, esto es, si son parientes o extraños.-

Ahora bien, la regulación de las donaciones presuntas, la fundamenta la Ley de Impuesto sobre Donaciones, en una presunción legal, (Art.45 inc.3o. C.C.) luego, admiten prueba en contrario; y así lo establece el inciso primero del artículo antes mencionado, que norma: "Para los efectos de esta ley se reputan como donaciones, salvo prueba en contrario.".-

En cuanto a la prueba del matrimonio o parentesco que dentro de los grados que la ley indica, vincula a las personas que intervienen en los casos de donación presunta reglados, se ha estimado que no es necesario probarlo - en la forma que de acuerdo al Art.322 C.C. sería legal y perti-

nente hacerlo.-

La Corte Suprema de Justicia, al conocer en juicio de Amparo algunas resoluciones de diligencias relativas a determinar el Impuesto sobre Donaciones, en las cuales se ha mantenido la opinión anterior, ha estimado que no es acertado el criterio de no probar el vínculo de matrimonio o de parentesco en las Donaciones Presuntas, porque precisamente éste es la causa o motivo legal que hace que por la ley se presuma la donación en ciertos actos jurídicos; agregando que de no ser así, se violan principios constitucionales. (Arts. 119 y 164 C. P.).

La opinión de la Corte Suprema de Justicia, nos permitimos cuestionarla y fundamentar el primer criterio expuesto, de la siguiente manera:

Hemos dicho que para efectos del Art. 4 I. D., se admite como cierto, como probado, el vínculo matrimonial o parentesco que los otorgantes le manifiestan al Notario que les une, (Art. 1 L. N.), sin atenernos a la exigibilidad que para ello requiere el Código Civil, en la norma ya citada.

El fundamento de tal decisión fiscal radica en que, como la presunción legal de Donación Presunta se basa en ese vínculo matrimonial o de parentesco que las partes dicen les une, (Art. 17 Inc. 2o. I.D.), no podemos menos que aceptar esa manifestación voluntaria, esa confesión, cuyos efectos no son otros, que ubicar a los mismos, como sujetos pasivos de la obligación tributaria reglada en el Art. 4 I. D.;- las partes contratantes han querido pues, aceptar una situación que patrimonialmente les perjudica, por cuanto han de pagar un impuesto.-

Si tributariamente (regulación normativa con caracteres propios) se exige la comprobación civil necesaria, las partes ante tal prevención, simplemente omitirían aportar tal prueba, con lo cual desaparece la PRESUNTA DONACION.-

Luego, en el caso de admitir la exigibilidad de la prueba de que se trata, -criterio que sustenta la Corte Suprema de Justicia-, lo único que permitiría mantener como Derecho Positivo, el Art.4 I.D., sería el que, el ESTADO tuviera la tecnificación y las posibilidades físicas necesarias, como para que aunque los otorgantes omitieran manifestar el grado de parentesco o vínculo matrimonial que les une, pudiera detectarse esa omisión. Esta posibilidad, dentro de nuestra estructuración estatal y administrativa, sería práctica y físicamente imposible.-

Antes de analizar el numeral primero - que contempla el primer caso de Donación Presunta, es conveniente refrescar, algunos conocimientos doctrinarios sobre la Compraventa, contrato, que se encuentra definido en el Art.1597 del Código Civil, así: "La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y esta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio."

Las características de este contrato son:

1o.) Es un contrato consensual, así lo colegimos del Art.1605 C.C. que en lo pertinente regula, que la compraventa se reputa perfecta, desde que las partes han convenido en la cosa que es objeto de la venta y en el

precio. Pero también es un contrato solemne, para el caso, en la compraventa de bienes inmuebles, en que para perfeccionarse se exige la formalidad de la escritura pública.-

2o.) Es contrato Principal porque subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención. Art.1313 C.C.-

3o.) Es contrato Bilateral, porque ambas partes, vendedor y comprador se obligan recíprocamente. Art.: 1310 C.C.-

4o.) Es contrato Oneroso porque ambos contratantes se gravan recíprocamente, en beneficio del otro. Art.: 1311 C.C.-

5o.) Es contrato Conmutativo, porque cada una de las partes se obliga a dar una cosa que se mira como equivalente de lo que la otra parte debe dar. Art.1312 C.C. A veces puede ser contrato Aleatorio: Art.1617.-

La Compraventa como todo contrato, debe reunir las condiciones generales de validéz de los contratos: Consentimiento, Objeto, Causa y Capacidad. Sus elementos esenciales (Art.1315 - 1316) son la cosa vendida y el precio.-

Para efectos de analizar la Donación Presunta que la Ley Fiscal encaja en ciertas compraventas, nos interesa ver las características del precio.-

El precio debe ser en dinero, así lo expresa el Art.1597 C.C. al definir la Compraventa. Regula asimismo el legislador, el caso en que el Precio consista parte en dinero y parte en otra cosa, determinando que se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero; y venta cuando el dinero sea igual o mayor que el valor de la cosa.(Art.1598 C.C.).

El precio debe ser además real y serio, o sea, fijado con la claridad necesaria para que el comprador se vea obligado a entregarlo y el vendedor a exigirlo. Lo contrario sería que el precio fuera simulado; asimismo no lo sería el IRRISORIO, es decir, aquél que no represente proporción alguna con el valor de la cosa vendida. El precio debe también ser determinado o determinable, es decir cierto.

Con estos elementos, analicemos el Ordinal 1o. del Art. 4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, que prescribe: "Las operaciones de compraventa entre ascendientes y descendientes, hermanos, cónyuges, entre padres e hijos adoptivos o entre parientes por afinidad legítima dentro del segundo grado; y cuando tales operaciones se realicen por interpósita persona, se presumirá de derecho que ha habido 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 fecha en que la interpósita las adquirió. Si éste último tuviere lugar después de transcurrido el año, no se cobrará impuesto de donación."

En primer lugar estudiemos el vínculo nacido del matrimonio y los parentescos que menciona la ley en este numeral, pues son comunes para cualquier otra donación presunta, que la misma contempla y que se base en esa relación de familia. Ante todo ¿ Que es parentesco ? Es el vínculo jurídico que nace de los lazos de sangre, del matrimonio, del concubinato o de la adopción.-

Planiol y Ripert lo definen así : "Parentesco es la relación que existe entre dos personas que descienden una de otra o que descienden de un autor común". (21)

En el parentesco se distingue entre Línea y Grado. Línea es la serie de personas que descienden unas de otras ~~o de un tronco común.~~ Puede ser: Recta o Colateral.-

Grado es el número de generaciones que hay entre los parientes. Luego tenemos que:

a) Ascendientes y Descendientes son aquellas personas cuyo parentesco o vínculo consanguíneo es directo, proviene el uno del otro, para el caso: el hijo con su padre o con su abuelo o con su bisabuelo o viceversa.-

b) Hermanos: aquellas personas cuyo vínculo consanguíneo surge porque ambas proceden de un ascendiente común y una de ellas no es ascendiente de la otra.-

c) Cónyuge: aquella persona que ha contraído matrimonio con otra y en relación a ésta. Entre los cónyuges no hay parentesco alguno, se consideran como una sola persona. Asi lo colegimos del Art.40 del C.C. inc.1o.: En los casos que la ley disponga que se oiga a los parientes de una persona, se entenderán comprendidos en esa denominación el cónyuge de ésta, sus consanguíneos legítimos de uno y otro sexo mayores de edad, y si fuere hijo ilegítimo, su madre, sus hermanos ilegítimos uterinos mayores de edad; y su padre, si aquél fuere hijo natural."

d) Padres e Hijos Adoptivos: Cabe traer a cuentas el Art.1o. de la Ley de Adopción que regula: "El vínculo legal de familia que nace de la adopción comprende únicamente a adoptante, adoptado y descendientes consanguíneos de éste último en línea recta." y relacionarlo con el artículo 26

de la misma, que norma: "Para los efectos del impuesto sobre asignaciones por causa de muerte y donaciones entre vivos, el padre adoptante y el hijo adoptivo, pagarán la tasa correspondiente a los hijos legítimos." Del contexto mismo de estas disposiciones vemos que el legislador ha querido comprender dentro de estos efectos fiscales al padre y al hijo adoptivo.-

e) Parientes por afinidad legítima dentro del segundo grado. ¿Quiénes son parientes por afinidad legítima? El artículo 31 del C.C. en lo pertinente define: "Afinidad legítima es la que existe entre una persona que está o ha estado casada, y los consanguíneos legítimos de su marido o mujer. La Línea y Grado de afinidad legítima de una persona con un consanguíneo de su marido o mujer, se califican por la línea y grado de consanguinidad legítima del dicho marido o mujer con el dicho consanguíneo". Luego como el legislador dijo "dentro", están comprendidos: el yerno, la nuera, la suegra, el suegro, los cuñados.-

Tenemos pues, que la compraventa entre personas unidas por parentesco por consanguinidad o afinidad dentro de los grados (Art.27, 28 y 31 C.C. y lo. L.A.) que la Ley señala o entre cónyuges, es reputada como Donación Presunta salvo prueba en contrario. También cubrió la Ley la posibilidad de que estas operaciones y con el fin de eludir la Ley Fiscal, las realizarán las personas enumeradas, por interpósita persona, fijando desde luego un término -un año- durante el cual cabe presumirlo así.-

Lo anterior porque es de la esencia misma del Derecho, garantizar la SEGURIDAD jurídica, De tal manera que si el bien objeto de la compraventa, pasa al dominio de las personas vinculadas por esa afectividad nacida del paren-

tesco que la ley señala o entre cónyuges, después de transcurrido un año, no se cobrará impuesto de donación.-

Es interesante plantear en esta donación presunta en estudio, que no obstante ser de la esencia del contrato de compraventa, el PRECIO, cuyas características doctrinarias y legales ya han sido señaladas, para efectos fiscales, el Estado goza de la facultad de investigar pericialmente el valor de los bienes vendidos y que en lo que exceda el valor, al precio convenido por los otorgantes, ha de presumirse donación.-

Lo anterior no podría ser de otra manera, por cuanto que si una vez que se ha comprobado de parte del comprador el pago efectivo del precio, la presunción de donación desapareciera, podrían plantearse compraventas en que el precio fuera IRRISORIO y la autoridad tributaria frente a la comprobación del pago efectivo de aquél, quedarían impotente de juzgar para efectos fiscales, esa presunta donación que claramente se perfilaría.-

Podría objetarse contra esta interpretación de la Ley Fiscal, el principio de legalidad que debe regir en materia impositiva, esto es que no hay ley que específicamente establezca esta interpretación. Esta objeción podría basamentarse en el Artículo 119 de la Constitución Política -- que al respecto dice: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público."

Sobre esta opinión, la Corte Suprema de Justicia, al conocer en varios juicios de amparo, que fundamentalmente se han planteado en base a este punto, no se ha pronunciado, ya que resolvió en aquéllos amparando a los demandantes pero por otras causas jurídicas diferentes; y manifestando que como procedía el amparo por otros motivos, no hacían consi-

deraciones sobre los demás argumentos aducidos en torno a este criterio, por considerarlo innecesario.-

Es lamentable que en la nueva y reciente ley de Impuesto sobre Donaciones no se haya subsanado esta situación, sobre todo porque la solución primeramente planteada es la que anima el espíritu del legislador en los numerales siguientes del artículo ahora estudiado; lo cual así se ha entendido en la Oficina Administrativa correspondiente, y lo que es más porque ya habían varios casos similares que con mayor razón justificaban una norma al respecto; lo que además hubiera proporcionado un aporte a nuestro incipiente Derecho Tributario.-

Ante lo expuesto, sería recomendable plantear una Reforma en este sentido, y que en la misma se regulara que la diferencia entre el valúo real (establecido en las diligencias correspondientes), del bien vendido y su precio, pudiera oscilar hasta en un 10% del precio, y que fuera únicamente el exceso lo que se gravara con el Impuesto sobre Donaciones. Ello cubriría un margen racional de error en el PRECIO, lo que iría acorde a una buena política fiscal y a la Justicia Tributaria.-

Otro caso no regulado por la Ley de Impuesto sobre Donaciones y relacionado con el numeral en estudio, es el siguiente:

A dueño del inmueble X, le vende la nuda propiedad a su hijo B, y se reserva el derecho de usufructo. La venta de la nuda propiedad, encajable como donación -- presunta en el No.1 del Art.4 I.D., se desvirtúa mediante prueba en contrario. ¿Causará Impuesto sobre Donaciones, el Usufructo que A se reserva?

El Art.9 I.D., que regula la forma de tasación del impuesto sobre Donaciones, caso de haber fraccionamiento de la propiedad, con la finalidad de que el Fisco perciba anticipadamente el Impuesto que el actual nudo propietario le correspondería pagar al consolidarse la propiedad por la extinción del derecho de usufructo, no prevee este caso. Luego, ¿Habría que tasar impuesto sobre Donaciones a este usufructo no donado, no vendido, sino reservado por el vendedor de la nuda propiedad?

Atendiendo al espíritu que animó al legislador al dictar el Art.9 I.D. sería gravable; según el Principio de Legalidad, quedaría excluido.-

Estudiemos ahora las maneras de establecer prueba en contrario en la compraventa como Donación Presunta; advirtiéndole que tales formas son valederas en los otros casos contemplados en el Art.4 I.D.-

A.- El comprador puede probar pago efectivo por medio de cheque certificado. Este cheque a tenor del Art.822 y 825 del Código de Comercio, se regula como un cheque especial, en que el librador tiene derecho a solicitar por escrito que el Banco certifique el cheque, declarando que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo. La certificación no puede ser parcial. El cheque certificado no es negociable. La certificación libera de responsabilidad al librador y endosantes, quedando únicamente responsable el Banco. La inserción en el cheque de las palabras "acepto", "visto", "bueno" u otras equivalentes, suscritas por el Banco o la simple firma de persona autorizada por éste puesta en el cheque, equivale a una certificación." El librador puede revocar el cheque certificado, siempre que lo devuelva al Banco para su cancelación. Desde el

momento en que un cheque se certifique, el Banco cargará el valor del mismo en la cuenta del librador."

Cuando se presenta esta desvirtuación de la presunción de donación, se acostumbra por la Dirección General de Contribuciones Directas, exigir además una constancia autenticada del Banco librado, en que se determine el movimiento bancario en relación al cheque certificado.-

La práctica anterior ha sido discutida por algunos abogados, argumentando que tal prueba en contrario es plena, por que en el cheque certificado además de que el Banco da fé de tener fondos suficientes del librador, los cuales inmediatamente se cargan en la cuenta del mismo, es un cheque no negociable; por lo que afirman, cualquier otra prueba exigida al respecto es innecesaria.-

Afirmando lo anterior citan además el Art.799 C.Com. "Los cheques no negociables porque se haya insertado en ellos la cláusula respectiva o porque la ley les da ese carácter, sólo podrán ser endosados a un establecimiento bancario."

Al respecto señalamos que, no obstante ser valederos los argumentos esgrimidos por quienes se oponen a presentar la prueba del movimiento bancario del cheque certificado, es justificable la misma, por cuanto que bien podría el vendedor -donante presunto- no cobrar el cheque certificado o bien podría devolverlo al librador, -presunto donatario.-

Veamos las consecuencias en el primer caso, citeamos el Art.826 C.Com.: "Las acciones cambiarias contra el librado que certifique un cheque, prescriben en seis meses a partir de la fecha en que concluya el plazo de presen-

tación." En el segundo caso, estaríamos frente a lo reglado en el inciso 5o. del Art.825 ya transcrito del orden legal últimamente citado:" El librador puede revocar el cheque certificado siempre que lo devuelva al Banco para su cancelación."

Son pues las dos situaciones anteriores, las que vuelven acertada la medida de exigir esa prueba del movimiento bancario; puesto que siendo el cheque certificado una prueba en contra, debe ser tan completa que no deje lugar a dudas de que el pago fue efectivo, de que no hubo liberalidad alguna y que la donación presunta ha sido desvirtuada.-

B.- Veamos ahora como opera otro caso de desvirtuación de la presunción de que se trata: Pago con CEDULAS HIPOTECARIAS. Hemos de estimar que cuando el comprador paga con cédulas hipotecarias, por ser títulos valores al portador, puede ocurrir que: 1o.) Las cédulas hipotecarias no sean del comprador y que una vez se ha efectuado el contrato de compraventa y se haya justificado instrumentalmente por el Notario, dicho pago, sean devueltas a su verdadero dueño; 2o.) Pueden también ser verdaderamente del comprador, pero que posteriormente a la venta en que se hayan presentado a vía de pago, el vendedor, donante presunto, las devuelva al comprador, donatario presunto.-

Pero en cualquiera de las dos posibilidades planteadas, aún cuando para el aplicador de la norma tributaria esas situaciones no fueran ya especulaciones sino que por medio de su cuerpo pericial así lo detectara caeríamos en todo caso, frente a una donación de cédulas hipotecarias, - las cuales por ley están EXENTAS.-

C) Un tercer caso que se nos ocurre

plantear a vía de ejemplo de prueba en contra a la venta como donación presunta, lo constituiría el Mutuo.-

El mutuo es un contrato definido civilmente en el Art.1954, así: "El mutuo o préstamo de consumo es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta -- cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad."

Ahora bien, de este contrato surge un derecho personal, esto es la facultad del mutuante, de exigir al mutuario el cumplimiento de las obligaciones nacidas del mutuo; pero lo anterior no es óbice de que la obligación del mutuario, pueda ser garantizada mediante una garantía personal como la fianza o mediante una garantía real como la hipoteca o prenda.-

El caso de mutuo con garantía hipotecaria, como medio de desvanecer la donación presunta, es más frecuente; pero además más cierto para el fin que se persigue, -- puesto que si consta que el comprador -donatario presunto- constituye sobre el inmueble objeto de la compraventa o sobre otro de su propiedad, hipoteca a favor de una institución bancaria o de un particular, a fin de garantizar su obligación mutuaría y además prueba que el destino del préstamo fué el de hacer efectivo el precio de la compraventa; estará comprobando que el acto jurídico le es realmente oneroso.-

El caso anteriormente planteado, es diferente al de la compraventa de un inmueble sobre el que pesa un gravámen que el comprador acepta pagar expresamente, en que podría haber desvanecimiento de la presunción de donación, o por parte o por el total del precio de aquél, ya que con ello se estará probando también, que el acto jurídico es oneroso para el comprador.-

El mutuo con garantía personal invertido en el pago del precio, también se toma como medida para desvanecer la donación presunta, porque aunque la garantía del acreedor del mutuo es menor, para fines fiscales, se estará probando independientemente de ello, la onerosidad de la compraventa.-

El Fisco en caso de mutuo con garantía personal proveniente de un particular, a fin de garantizarse más en que realmente el contrato es oneroso, puede dar aviso a la oficina correspondiente, a fin de que se investigue si el acreedor mutuario ha declarado en Vialidad el ingreso de los intereses provenientes de tal negocio jurídico o si fuere mutuo sin interés, el capital colocado.-

También hemos de considerar en este planteamiento, otro punto de interés y es lo reglado en el Art.1610 del C.C. que norma: "Los impuestos fiscales o municipales, las costas de la escritura y de cualquiera otras solemnidades de la venta serán de cargo del vendedor; a menos de pactarse otra cosa.-

Tal principio está contenido en una norma general por lo que no puede tener aplicación frente a una norma tributaria, que es de carácter especial. Para fines fiscales, en el caso de la venta como donación presunta, en que fuere el comprador el donatario determinado, éste será el sujeto de obligación en cuanto al pago del impuesto de donaciones (Art.2 I.D.). Aunque desde luego, con la anterior solución, no se perjudica el derecho que civilmente pueda tener el comprador, tal como lo expusimos al analizar el efecto del acuerdo entre donante y donatario, en relación al pago del impuesto referido.-

Hemos encontrado otras formas legales de establecer "prueba en contrario", aplicables a todos los actos jurídicos que el legislador comprendió dentro de la regulación del Art.4 I.D., que no expondremos sin embargo, por no ser la finalidad de esta tesis plantear la elusión del Impuesto sobre Donaciones, sino el estudio objetivo y jurídico de la ley.-

PACTO DE RETROVENTA.

Tratemos ahora algunas inquietudes en relación a la Donación Presunta contemplada en el numeral primero del Art.4 I.D.-

A.- PACTO DE RETROVENTA.-

El artículo 1679 del Código Civil, nos regla que es un pacto de retroventa así: "Por el pacto de retroventa el vendedor se reserva la facultad de recobrar la cosa vendida, reembolsando al comprador la cantidad determinada que se estipulare o en defecto de esta estipulación lo que le haya costado la compra."

La naturaleza jurídica de este pacto es discutida , para algunos es: 1o.) Siempre un pacto accesorio con respecto a la venta; 2o.) Una segunda venta entre los contratantes; 3o.) Una promesa de venta que el comprador hace al vendedor y, 4o.) Una condición resolutoria del contrato de compraventa.-

El comentarista Ramón Meza Barros, es partícipe de la última opinión planteada y en su Manual de Derecho Civil, agrega a fin de confirmar lo anterior: "El contrato está expuesto a desaparecer por el hecho futuro e incierto de que el vendedor haga valer su opción de recobrar la cosa vendida." (22)

Nuestra pregunta es: ¿Estará comprendido el pacto de retroventa en el caso de plantearse en un contrato jurídico otorgado por quienes les vincula el matrimonio o el parentesco en los grados que la ley determina, como una donación presunta?

Analicemos las distintas teorías sobre la naturaleza de este pacto. En la primera, si la venta con pacto de retroventa-pacto accesorio a aquélla (la que parece ser que informa nuestra legislación civil ya que después del Pacto de Retroventa se tratan "otros pactos accesorios..") se plantea entre personas vinculadas por parentesco señalado en la ley tributaria o entre cónyuges, estaremos lisa y llanamente en el caso regulado por el numeral primero del Art.4 I.D., y como consecuencia, de no existir prueba en contrario, se generaría el impuesto sobre donaciones; ya que la única nota diferencial de esta venta en relación al género compraventa, sería el pacto referido y lo accesorio sigue la suerte de lo principal.-

Si aceptamos la segunda tesis, estaríamos frente a dos hechos económicos distintos; cada compraventa conllevaría uno de ellos, luego el impuesto sobre donaciones sería causado en relación a cada hecho económico por separado.

En la tercera tesis, mientras la promesa no cristalice en un hecho económico distinto al ya causado por la venta afecta a esa promesa, no sería más que una venta enmarcada dentro de la regulación del numeral 1o. del Art.4 I.D.; pero al realizarse esa promesa, determinaría un nuevo hecho económico que gravar.-

Si consideramos el pacto de retroventa como una condición resolutoria del contrato de compraventa, nos lleva a plantear lo ya expuesto en cuanto a las donaciones sujetas a condición resolutoria, esto es, en cuanto al análisis de los estados: pendiente, cumplida y fallido en que puede encontrarse la condición resolutoria, análisis que se vuelve innecesario repetir, pero que justifica plenamente el criterio del legislador establecido en el Art.10 de la Ley de

Impuesto sobre Donaciones parte primera, : "En las donaciones bajo cláusula resolutoria se pagará el impuesto como si fueren puras y simples."

Resumiendo lo anterior, tenemos que el pacto de retroventa, producirá efectos fiscales distintos, - según sea la tesis que sobre la naturaleza de dicho pacto se acepte, siendo más beneficiosas al particular, la primera y - la cuarta tesis.-

Pero es también importante recalcar, que modernamente y por la propia autonomía del Derecho Tributario, la tesis más aceptada en la aplicación de las normas del ordenamiento legal citado, es la teoría del hecho económico independientemente de cualquier otra consideración que otro ordenamiento jurídico dé en relación a un hecho; aunque para proceder con tanta libertad dentro de lo tributario, se requiere que dicha legislación desaloje dentro de su propia normatividad, cualquier duda con respecto a los conceptos jurídicos que inciden en su regulación.-

Nosotros que tenemos una legislación tributaria en germen, no podemos menos que, al referirse una norma tributaria a un concepto, verbigracia compraventa, recurrir a la legislación civil o mercantil, según sea la naturaleza del acto jurídico que se interpreta.-

E.- PACTO DE RETRACTO.-

El Art.1684 inciso 1o. del Código - Civil, dispone: "Si se pacta que, presentándose dentro de -- cierto tiempo, que no podrá pasar de un año, persona que mejore la compra, se resuelva el contrato, se cumplirá lo pactado; a menos que el comprador o la persona a quien éste hubie-

ra enajenado la cosa, se allane a mejorar en los mismos términos la compra."

Ramón Meza Farros, en su texto ya citado, concluye en relación a este pacto así: "Entre las partes y respecto de terceros, el pacto de retracto produce los mismos efectos que el pacto de retroventa." Por lo mismo, estimamos que, las consideraciones en relación a su relevancia jurídica tributaria que pudiera tener, serían semejantes también a las ya expuestas en cuanto al pacto de retroventa.- (23)

C.- CESION DE CREDITOS PERSONALES.-

Nuestro Código Civil en el Art.1691, regla: "La cesión de un crédito personal, a cualquier título que se haga, no tendrá efecto entre el cedente y el cesionario sino después de haberse llenado los requisitos mencionados en el artículo 672."

El artículo anterior es criticado en su redacción por cuanto que, al decir: "La cesión de un crédito personal.." incurre el legislador en un pleonismo, ya que no existen créditos reales; luego derecho personal y crédito, son expresiones sinónimas.-

Para fines fiscales, nos interesa establecer, la naturaleza jurídica de la cesión de derechos personales. Expondremos al respecto, la tesis del Profesor Manuel Somarriva Undurraga, quien primeramente nos aclara que hay autores que afirman que la calificación jurídica de la cesión de créditos es la de contrato; argumentando éstos que el fundamento de su opinión radica en la ubicación de esta figura jurídica en el libro de los contratos, en que con anterioridad se ha regulado la compraventa, por lo que la cesión de créditos es una compraventa de los créditos.-

Somarriva refuta tal teoría y afirma que la cesión de créditos es: LA TRADICION DE LOS DERECHOS PERSONALES argumentando así su criterio: (24)

a) El Art.1614 C.C. regula que: "Pueden venderse todas las cosas corporales o incorporales, cuya enajenación no esté prohibida por la ley." y agrega: las cosas - incorporales no son sino los derechos. Luego si ya se refirió la ley a la compraventa de los créditos, ¿Porqué habría de referirse nuevamente en la cesión de derechos?

b) El Art.1691, dice que la cesión de - créditos "a cualquier título que se haga", con lo cual alude a títulos traslaticios de dominio; luego ésto hay que relacionarlo con la tradición, que supone como antecedente jurídico, un título traslaticio de dominio.

c) La referencia que el Art.1691 hace al Art.672, el cual dice: "La tradición de los derechos personales que un individuo cede a otro, se verifica por la entrega - del título hecha por el cedente al cesionario con una nota que contenga la fecha de ésta, el traspaso del derecho al cesionario designándolo por su nombre y apellido, y la firma del cedente, o la de su mandatario o representante legal. La nota de que se habla en el inciso precedente puede reemplazarse por un instrumento separado en que se haga constar la cesión."

El anterior precepto legal, está comprendido en la tradición, luego la cesión de créditos es la - tradición de los derechos personales, es pues una convención.-

Y concluye pues, el Profesor Somarriva Undurraga así: "No hay duda de que jurídicamente tenemos que - catalogar la cesión de créditos como la tradición de los mismos, la convención que extingue la obligación emanada del título-

lo traslativo de dominio." (25)

Así lo expuesto, la cesión de derechos personales a título de venta, para el caso, si se dá entre otorgantes unidos por matrimonio o por parentesco en los grados señalados por el numeral 1o. del Art.4 I.D. generará el impuesto sobre Donaciones correspondiente.-

Debemos señalar que en este caso como en todas las Presuntas Donaciones, la base imponible, se determinará por el valor real (que se establezca en las diligencias pertinentes) del objeto del acto jurídico, en este caso, de los derechos personales cedidos; independientemente del valor que las partes les hayan dado, acorde con los criterios expuestos en la compraventa como Donación Presunta.-

LA PERMUTA.

=====

El artículo 1687 del Código Civil, define este contrato de la manera siguiente: "La permuta o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro."

Las características de la Permuta son:

1o.) Es un Contrato Consensual; a vía de excepción es solemne. De esta forma está regido por el Art. 1688 C.C. El cambio se reputa perfecto por el mero consentimiento, salvo que por la naturaleza de las cosas cambiadas, - la ley exija para su enajenación formalidades especiales.-

2o.) Las cosas que no pueden venderse tampoco pueden cambiarse, Para el caso, la prohibición reglada en el Art.1602, de que el empleado público, se le prohíbe comprar bienes públicos o particulares que se vendan por su - ministerio.

3o.) En cuanto a los otorgantes, los no hábiles para la compraventa, tampoco lo son para la permuta. Por ejemplo el Art.1600 C.C., legisla que es nulo el contrato de venta entre el padre o madre y el hijo que está bajo patria potestad del uno o de la otra; de igual manera pues, un contrato de permuta entre el hijo sujeto a patria potestad y - su padre, sería nulo.-

En general, la permuta está regida - por las mismas normas que la compraventa y en forma general - lo regula el Art.1690 del C.C. así: "Las disposiciones relativas a la compraventa se aplicarán a la permutación en todo lo que no se oponga a la naturaleza de este contrato; cada permuta

tante será considerado como vendedor de la cosa que da, y el justo precio de ella, a la fecha del contrato, se mirará como el precio que paga por lo que recibe a cambio."

Para efectos fiscales, el Art.4 I.D. numeral 2o. rige: "La permuta de bienes entre las personas mencionadas 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 deducido el diez por ciento expresado."

Vemos que en esta disposición si plasmó el legislador, los principios por los que nos pronunciamos en el comentario a la compraventa como donación presunta; esto es: a) La autoridad tributaria, puede investigar por medio de peritos el valor real, que para efectos fiscales tengan los bienes permutados; b) que cuando la diferencia de esos valores exceda en más de un diez por ciento del valor inferior de alguna de ellas, se grava con el impuesto de donaciones ese excedente, deducido el diez por ciento referido.-

El fundamento de que solo lo que exceda a ese porcentaje se grave con el impuesto sobre Donaciones, es el ya expuesto: dar margen a un error en la apreciación de los valores, en que puedan incidir razones afectivas, y no el fin de evadir el impuesto de que se trata.-

En cuanto al parentesco que debe vincular a los otorgantes de la permuta, para ser considerada donación presunta, son los mismos grados ya vistos y que dijimos eran generales para los casos de donaciones presuntas, asimismo la unión por vínculo matrimonial.-

De acuerdo a lo expuesto, qué resolución daríamos a los casos siguientes: (aclarando que partimos de la situación de que los otorgantes sean cónyuges o parien-

tes en los grados señalados en el No.1 del Art.4 I.D.)

1o.) Cuando los otorgantes cambian cosas genéricas (Art.1687 C.C.)

2o.) Cuando los otorgantes cambian cosas genéricas, pero pactan que se aplique las reglas de la permuta.

3o.) Cuando los otorgantes manifiestan su voluntad de cambiar cosas de distinto valor, y así lo declaran expresamente.-

Antes de dar respuesta a la problemática planteada, recordemos que en nuestra legislación tributaria no hay una conceptualización jurídica específica para fines fiscales de los actos jurídicos, en este caso, verbigracia encajados como donaciones presuntas, por lo que decíamos al regularlos - la ley en mención, debemos recurrir en principio a los conceptos de aquéllos dados por el Derecho Civil, Mercantil o Procesal Civil, según el caso.-

Analícemos el primer caso: la convención de las partes constituye un contrato innominado, no una permuta, (civilmente) pues es de la esencia de ésta el que se cambien especies o cuerpos ciertos; luego podría concluirse que este caso no está comprendido en la regulación de las donaciones presuntas-

Podríamos considerar además, que no hay donación entre vivos, aún cuando se estableciera que uno de los géneros cambiados es de mayor valor que el otro y que como consecuencia no ha habido cambio, sino un acrecentamiento de un patrimonio y una disminución en el otro, hasta por el excedente - del valor de uno de ellos, por lo regulado en los Arts.1272 y - 1277 C.C.-

Pero bien podríamos recurrir al mismo Código Civil que en el Art.1431, dispone: "Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras"; y concordar esta disposición con el método de interpretación del hecho económico, que según -- Enno Becker, combina tres factores: 1o.) El fin u objeto de la ley; 2o.) La significación económica de ella; 3o.) Los hechos tal como han sucedido realmente.-

Este método de interpretación aludido, es contemplado en el Modelo de Código Tributario para América Latina, así: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas."

De acuerdo a las razones ultimamente expuestas, podemos concluir que en el primer primer problema, debe generar el beneficio económico establecido, independientemente de si es una permuta o no para el Derecho Civil, el correspondiente impuesto sobre Donaciones, considerando pues que se trata de una permuta para fines tributarios.-

En el caso segundo, la voluntad de las -

partes ha querido que el contrato innominado se encuadre en su regulación como permuta, luego tácitamente quedaría incluido - para efectos fiscales, en el número 2 del Art.4 I.D. Con ello además, obtendría un beneficio el otorgante que resultare reputado donatario presunto, pues pagaría impuesto de donaciones sobre la diferencia de valúos, deducido el diez por ciento ya explicado.-

En el caso tercero, la manifestación de voluntad de los otorgantes se aparta de la esencia de la permuta en cuanto que ésta de acuerdo al Art.1690 C.C. ve una equivalencia en lo permutado, pero no obstante ello, daríamos la - solución segunda, planteada para el primer problema, por cuanto que los otorgantes en el fondo están denominando como permuta a un cambio que implica una donación hasta por la cantidad - en que una de las cosas exceda en el valor de la otra.-

Lo conveniente sería reformar la ley - con la inclusión de una norma que claramente estableciera que para efectos tributarios, la permuta equivale a cambio; y que lo que en definitiva determinará la generación del impuesto - sobre donaciones, será la diferencia de valores de aquéllos - dando siempre un margen racional de error en la apreciación - de los valores de las cosas permutadas; es decir, que esa significación será independiente de cualquier otra conceptualización jurídica de la permuta.-

También queremos ejemplificar en la - permuta, la aplicación del Art.20 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones que dispone: "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.-

Asimismo del Decreto L. No.38 de fe-

cha 25 de abril de 1939 publicado en el D.O. No.103 del 15 de mayo del mismo año, T.126 reformado D.L. No.60 publicado en el D.O. del 28 de septiembre de 1940 D.O. No.225 del 4 de octubre del mismo año, T.129, que regula: "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."; lo cual obedece a que por la naturaleza de la operación jurídica, se vuelve más interesante la aplicabilidad de dichas normas.-

A.- En una permuta en que se establece que el valor de los bienes raíces, su valor real, es para uno $\$ 30.000.00$ y para el otro: $\$ 20.000.00$. Los cálculos del impuesto de alcabala y del medio por ciento serían así:

$\$ 30.000.00 - \$ 20.000.00 = \$ 10.000.00$
diferencia de valores. 10% del valor inferior $\$ 2.000.00$.-

Exceso de la diferencia de valores sobre el 10% del valor inferior y que causa impuesto sobre Donaciones $\$ 8.000.00$.-

El Art.10. de la Ley de Alcabala grava la transferencia de bienes raíces en casos de venta, permuta, etc. Ahora bien, en la permuta se gravará cada transferencia:

1o.) Para quien es favorecido con la transferencia del inmueble valuado en $\$ 20.000.00$. Es el caso más fácil, paga Alcabala por el valor total: $1\% \text{ s/ } \$ 20.000.00 = \$ 200.00$.-

2o.) Para quien recibe el inmueble valuado en $\$ 30.000.00$ se complican los cálculos. En base al Art.20 L.I.D. citado, por aquello que se paga Impuesto de Donaciones no se pa

ga Alcabala, o sea que el primero excluye al último; pero se paga Alcabala por lo que no causa Impuesto sobre Donaciones. En el ejemplo - Por $\text{Q} 20.000.00$ no se presumió donación- es - Permuta Real- Alcabala $\text{Q} 200.00.-$

Por $\text{Q} 2.000.00$ no se presume donación - Exceso permitido - Alcabala $\text{Q} 20.00.-$

Por $\text{Q} 8.000.00$ - se presumió Donación- pero $\text{Q} 6.000.00$ son exentos- Alcabala $\text{Q} 60.00.-$

El impuesto del medio por ciento, no ofrece problemas, no es excluido por el impuesto de Donaciones. Se paga por el valor de los bienes raíces, en transferencia a cualquier título:

En el ejemplo: 1o.) Pagaría $1/2 \% \text{ s}/\text{Q}20.000$
= $\text{Q} 100.00;$

2o.) Pagaría $1/2\% \text{ s}/\text{Q}30.000 = \text{Q} 150.00$

B,- En una permuta se establece que el valor de los bienes raíces son los del ejemplo anterior, pero que sobre el inmueble -valuado en $\text{Q} 30.000.00$, pesa un gravámen de $\text{Q} 2.000.00$ -debidamente comprobado- y el cual acepta pagar el otro permutante. Las operaciones del impuesto de alcabala y del medio por ciento quedan así:

El impuesto del $1/2\%$ no ofrece problemas y por ello las cantidades a pagar, siendo iguales los valores de los inmuebles son las mismas que en el ejemplo anterior.-

El cálculo del Impuesto de Alcabala se --complica más, aunque sólo en lo relativo a la persona que recibe el inmueble valuado en $\text{Q} 30.000.00.-$

1o.) El que recibe el inmueble de Q 20.000.00, el 1% sobre el total Q 200.00

2o.) El que recibe el inmueble valuado en Q30.000.00

Paga el 1% s/ Q 20.000.00 - Permuta Real-Q200.00

Paga el 1% s/Q2.000.00 -Exceso permitido Q 20.00

Paga el 1% s/ Q 2.000.00 -Gravamen que no causa impto.Donac. Q 20.00

Paga el 1% s/Q 6.000.00 -Que se presume - donación,pero es Exento Q 60.00

En resumen, paga Alcabala por el valor total del inmueble, porque no hay parte alguna de ese valor que cause Impuesto sobre Donación, pero esto hay que determinarlo paso a paso por lo complejo que resulta.-

LA RENTA VITALICIA.
=====

Los romanos no construyeron una teoría jurídica sobre la renta vitalicia. Acaso una referencia levemente desarrollada en la Ley 11, título XI, Libro XII del Digesto.-

Una hipótesis particular que señala su origen en sede de los contratos innominados, específicamente - en sede de la forma: doy para que des, no es muy aceptada. (1)

Pero aun cuando se aceptase, resulta que el contrato principal correspondiente a esa forma en la -- permuta o cambio, desarrollado con abundancia en el Derecho Romano.-

Ahora bien, el cambio, a diferencia - de la compraventa que se perfeccionaba por la sola voluntad de las partes, exigía la datio efectiva para producir obligaciones para perfeccionar un contrato. Pero la parte que primero había operado la datio tenía el derecho, en virtud de los principios generales del cambio, de resolver el contrato mediante el ejercicio de la conditio de rem dati.-

- (1) Entre los romanos hubo cuatro formas fundamentales de contrato innominado: do ut des: doy para que des; do ut facias -doy para que hagas; facio ut des- hago para que -- des y facio ut facias: hago para que hagas.-

De donde, según la teoría romana, no solamente los contratos bilaterales podía resolverse, sino también los unilaterales y los sinalágmaticos imperfectos. Y esto es muy importante subrayarlo para comprender la razón de ser del Art.2027 punto principal en nuestro estudio.-

Es de presúmir que la renta vitalicia - pudiese tener una sanción semejante.-

Otro antecedente histórico está en una - pragmática de Felipe II dictada allá por el año de 1583, según la cual no podía constituirse el llamado censo de por vida o vitalicio más que por una vida y en favor de una sola persona. Pero no desarrolla mayor cosa la teoría de la renta vitalicia. Relevante esto para explicar el Art.2022.-

De tal manera, que el Instituto investigado es relativamente moderno y surge, tal como lo conoce nuestro Código, en la legislación napoleónica.-

En este trabajo vamos a estudiarlo dentro de la siguiente secuencia: a) Naturaleza jurídica del contrato; b) Terminación del contrato; c) Problemas procesales.-

A. NATURALEZA JURIDICA DEL CONTRATO.
=====

Aa.- La renta vitalicia es un contrato real porque se perfecciona mediante la entrega del precio. Art.2025 C. Desde luego, mientras no se ha entregado el precio de la renta, podría haber únicamente una obligación de constituir la renta vitalicia, promesa de celebrar un contrato.- Como es sabido, el precio de la renta puede ser en bienes raíces o muebles y también en dinero. En cambio la pensión no podrá ser sino en dinero. Art.2023.-

Ab.- Es oneroso porque hay carga patrimonial para ambas partes. En rigor la renta vitalicia gratuita, no es renta vitalicia sino una figura especial ya que la onerosidad es de la esencia del contrato y está íntimamente relacionada con su carácter aleatorio.-

Ac.- Es aleatorio porque el azar es también de la esencia del contrato: por ello, es nulo el contrato, - si antes de perfeccionarse muere la persona de cuya existencia pende la duración de la renta o, todavía con más rigor, si al tiempo del contrato adolecía de una enfermedad que le - haya causado la muerte dentro de los treinta días subsiguientes. Dicho sea de paso, acá hay una contradicción lógica del legislador: ¿Cómo puede ser nulo el contrato si aún no hay -- contrato ya que este no se ha perfeccionado? ¿Cómo puede ser nulo algo que no existe?

Ad.- La renta vitalicia es bilateral o unilateral. Acá hay mucha discusión: Valencia Zea sostiene que es bilateral y esto que el Código Colombiano es semejante al nuestro. Pérez Vives sostiene que es unilateral. Pérez y Alguer, Navarro Amandi, sostienen que es unilateral también. Vásquez Gundin nos dice que si nos referimos al instante de su constitución u otorgamiento es bilateral, por cuanto sobre ambas -- partes pesa alguna obligación; pero que si nos referimos a la renta vitalicia después de otorgada, después del perfeccionamiento del contrato, será unilateral, en cuanto ya no existe en adelante otra obligación que la del cesionario del capital. Ennecerus dice: El contrato por el cual se constituye la obligación de satisfacer una renta vitalicia es bilateral.-

A nuestro juicio el contrato es bilate--

ral: por parte del acreedor de la renta su obligación es procurar el goce pacífico y duradero de el objeto que constituye el precio y por parte del deudor el pago de la pensión.-

Sin embargo, insistimos en la contro--
versión del punto. Dentro de la cómoda clasificación tradicio-
nal, que comprende una producción de obligaciones estereotipa-
das, evidentemente el contrato será bilateral.-

Mas lo anterior, fuera del interés den-
tro de la sistemática jurídica, es importante únicamente en es-
te sentido: ¿Qué sucede si a pesar de ejecutarse la datio sobre-
viene una evicción?. Y no en el sentido de que el incumplidor -
sea el deudor, ya que ello está especialmente regulado en todos
los Códigos, en el nuestro también.-

E.- TERMINACION DEL CONTRATO.

=====

Nos referiremos a la posible reso-
lución del contrato en comento, por la causal de incumplimien-
to. (1)

(1) La muerte de los gozosos de la renta es la ruta natural
de terminación del contrato. Lo es también la muerte de
terceros designados. Arts.2021 y 2022 C. Obsérvese la -
impropiedad del lenguaje jurídico en el Art.2027.-

Art.2027.- El acreedor no podrá pedir la rescisión del contrato aún en el caso de no pagársele la pensión, ni podrá pedirla el deudor, aun ofreciendo restituir el precio y restituir o condonar las pensiones devengadas, salvo que los contratantes hayan estipulado otra cosa.-

Art.2028.- En caso de no pagarse la pensión, podrá procederse contra los bienes del deudor para el pago de lo atrasado, y obligarle a prestar seguridades para el pago futuro.-

Nos encontramos ante uno de los puntos más curiosos por una parte y más específicos por otra de la renta vitalicia.-

El contrato no constituye un derecho real a favor del acreedor, sino una facultad personal, un simple derecho de crédito. Ello no es realmente extraño, pero si lo es que se suprima expresamente el carácter resolutorio habitual para el caso de incumplimiento.-

El Código Frances en su Art.1978, señala que la falta de pago de las entregas de la renta no autoriza a aquel en cuyo favor está constituida a demandar el reembolso del capital ni a reclamar el fundo enajenado por él. Le concede únicamente la potestad de exigir la ejecución del contrato.-

Lo mismo norma el Derecho Positivo Italiano Art. 1877 y siguientes del Código italiano de 1942; el argentino -- Art.2088; el uruguayo Art.2191, etc.etc.-

¿Qué base ética o jurídica habrá tenido el legislador para normar así?

Escriche señala que como el capital cedido pa-

sa al otro contrante como adquisición, cuyo precio se fué pagando ya en alguna parte o período, "y si cuando el deudor se descuidare en pagar alguna anualidad, pudiera el acreedor reembolsar el capital enajenado, resultaría que no solo recobraría su cosa, sino que guardaría, además, en los réditos anteriormente pagados una parte del precio de esta misma cosa." (26)

El razonamiento es tan débil, que basta una pregunta para destrozarlo: ¿Por qué el legislador no ha concedido la potestad resolutoria cuando no se ha pagado ninguna pensión?

La verdad es que no encontraremos ninguna razón sólida en pro de los preceptos. Y es tanta la aversión que el legislador o el juzgador tiene a permitir la resolución del contrato que en aquellas legislaciones donde no se dice nada respecto a la posibilidad de estipular la resolución, en España por ejemplo, una sentencia negó la condición de renta vitalicia a un contrato por haberse pactado en él la facultad de resolución para el caso de no pagarse las pensiones. (2)

- (2) Planiol comenta que los contratantes pueden convenir libremente la resolución del contrato por falta de pago de las pensiones y que es lícito estipular que en defecto de su pago, se producirá de pleno derecho, sin necesidad de acción judicial y hasta sin requerimiento, la resolución del contrato. El Código Alemán no otorga al cedente de la renta vitalicia derecho real y lo equiparan al derecho de venta con precio aplazado.-

En ese mismo orden el Código Chileno niega también la posibilidad de resolución en todo caso. Y llega hasta anular el contrato en el caso de no otorgar las garantías estipuladas. Para ello tiran de los cabellos un presunto dolo.-

El legislador salvadoreño, enmendó la plana del chileno y concedió la resolución del contrato y no su nulidad en el caso dicho.-

Ahora bien el acreedor de la renta vitalicia puede exigir la ejecución del contrato; pero, ¿Cuál es el contenido de esta exigencia?. Analicemos: 1) Pago de las pensiones atrasadas: 2) Otorgamiento de las garantías estipuladas en el contrato y si no se hubiesen estipulado garantías obligar a prestar seguridades para el pago futuro.-

En consecuencia la obligación del deudor en la renta vitalicia tiene un doble carácter: uno de pagar; dos de hacer. Pagar las pensiones necesariamente en dinero y otorgar las seguridades. Y solo en el caso de que dichas seguridades no se presten al acreedor podrá pedir la resolución del contrato.-

Desde luego hacemos abstracción del caso en que se haya estipulado en el contrato original causas de resolución específicas. (Aquí podría analizarse los límites de estas causas de resolución que han motivado una abundante jurisprudencia de tribunales extranjeros.)

C.- PROBLEMAS PROCESALES.
=====

Cc.- El juicio ejecutivo ordinario es la vía natural para exigir el pago de las pensiones atraza-

das. De conformidad con el derecho de prenda general -Art.: 2212 C. el acreedor tiene el derecho de perseguir su ejecución sobre todos los bienes raíces o muebles del deudor, -- presentes o futuros, incluyendo desde luego el bien del pago y exceptuándose solamente las no embargables que designa el Art.1488 C.-

Cd.- En cuanto a la obligación de hacer el proceso adoptará la forma que señala el Art.657 y -- 658 Pr. Si el deudor no se allana a cumplir; se procederá a la resolución del contrato de conformidad con las reglas generales.-

¿ Qué tipo de seguridades deberá -- prestar el deudor? Evidentemente, en primer lugar seguridad real y a falta de éstas, a juicio del acreedor seguridades personales.-

Hechas las consideraciones civiles -- anteriores en torno a la Renta Vitalicia, analicémosla desde el punto de vista tributario.-

El Art.4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones considera como donación presunta, salvo prueba en contrario, en el No.3, "La constitución de renta vitalicia."

Trataremos primeramente la renta vitalicia onerosa, aclarando que para ser perfilada como donación presunta se requiere que entre los otorgantes haya vinculación o de matrimonio o del parentesco señalado por la -- ley que constituye nuestro estudio.-

Contemplemos algunos ejemplos:

A. Pedro cónyuge de María se obliga

a pagarle a ésta una renta vitalicia equivalente a Q 1.000.00 mensuales; María da como precio de aquella la casa X. ¿Cómo determinar la base imponible a fin de liquidar el impuesto sobre donaciones?

De acuerdo al Art.9 I.D. inc.fin. que dispone: "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 Art.2"

Aplicando la disposición citada, Pedro sería el sujeto del Impuesto sobre Donaciones, -pues es quien recibe el precio-; la base imponible, sería el valor real, que se estableciera en las diligencias respectivas, de la casa X; dada como precio de la renta vitalicia.-

B.- José vende la nuda propiedad de un bien a sus hijos legítimos, por valor de Q 100.000.00. El usufructo que valora en Q 50.000.00, lo constituye como precio de una renta vitalicia que su esposa, le pagará por pensiones trimestrales anticipadas, a partir del perfeccionamiento del contrato; tales pensiones serán por valor de Q 3.000.00. Su esposa le garantiza a José el pago de tales pensiones con garantía hipotecaria sobre un inmueble de su propiedad valorado en Q 200.000.00.-

Si se investigara y se estableciera por la oficina correspondiente, que los valúos dados a la nuda propiedad y al usufructo, son correctos; procedería tasar el impuesto sobre donaciones sobre una base imponible de Q100.000. a los hijos de José. Y liquidar el impuesto de donaciones que la esposa de José tendría que pagar por el precio de la renta vitalicia que recibe, sobre la base imponible de Q50.000.00 -

pero, ¿ y la garantía hipotecaria, no desvirtuaría la presunción de donación?

C.- Ricardo vende la nuda propiedad a su hermana Carmen, de un bien valorado en ¢ 50.000.00; el usufructo de una cuota equivalente a la mitad de ese inmueble, se lo reserva y el medio restante del usufructo de dicho bien, - lo constituye como precio de una renta vitalicia que su hermana Juana, pagará mediante pensiones mensuales vencidas de :: ¢ 500.00.-

Aquí se ha fraccionado la propiedad, - se ha determinado y establecido el valor del bien y no se ha - determinado el valor del usufructo. Carmen donataria presunta nuda propietaria, pagará de acuerdo al Art.9 I.D., una cuarta parte del impuesto de donaciones liquidado sobre una base imponible de ¢ 50.000.00. Ricardo, donante usufructuario, pagará la mitad de las tres cuartas partes del impuesto sobre donaciones, liquidado de conformidad al Artículo ya citado; Juana que recibe como precio de la renta vitalicia, una cuota equivalente a un medio del usufructo sobre el bien de que se - trata, pagará el otro medio de las tres cuartas partes del impuesto correspondiente al usufructuario, por ser presunta donataria usufructuaria.-

D.- Luis constituye usufructo sobre - un bien suyo, valorado en ¢ 30.000.00, como precio de una renta vitalicia que su nieto, le pagará mensualmente, en pensiones de ¢ 200.00 mensuales.-

Habría pues que establecer el valor - del usufructo por separado, tomando en consideración el va--lor total del inmueble, (Art.4 No.3 I.D.). Tal valúo será el

precio sobre que se liquidará el impuesto que le corresponderá pagar al nieto de Luis, de conformidad al Art.9 inc.fin. I.D., y Art.2 I.D.-

E.- Francisco da Q 500.000.00 en cédulas hipotecarias, como precio de una renta vitalicia que su hija le pagará por medio de pensiones anuales anticipadas de : : Q 24.000.00 obligación que le garantiza la hija con garantía real prendaria de una valiosa obra de arte.-

En este caso, el precio de la renta vitalicia está constituido por valores exentos, luego la hija no pagará ningún impuesto sobre donaciones. (Son valederas las consideraciones hechas en lo relativo a los medios de desvirtuación de la compraventa como donación presunta, ya expuestas; y específicamente en cuanto al pago del precio con cédulas hipotecarias) No será necesario determinar si se ha desvirtuado la presunción de donación.-

Principio general en las donaciones presuntas es que tal carácter lo tienen para los efectos de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, y que todos los casos admiten prueba en contrario, precisamente por constituir una presunción legal.-

¿ Cómo entonces desvirtuar o aportar prueba en contrario en esta presunción de donación?

1o.) Dando garantía del pago de las pensiones.

2o.) Que esa garantía de pago de las pensiones, sea hasta concurrencia del valor real -para efectos fiscales- del precio de la renta vitalicia, ya que de no desvirtuarse la presunción de donación en este contrato, el impues-

to sobre donaciones se liquidaría de conformidad a lo prescrito en el Art.9 I.D. inc.fin. tal como ya lo explicamos en este apartado.

3o.) Que esa garantía que se rinda, sea real; porque de admitirse garantía personal, tendría que ser otra que no sea la que regula el Art.2028 C.C., que va implícita en la renta vitalicia. A vía de ejemplo podríamos citar un mutuo bancario otorgado hasta por la cuantía dicha, siempre que se estableciera en el contrato, la finalidad para la que se otorga y que al mismo tiempo se regulara que el Banco lo entregara por medio de pensiones al acreedor de la renta vitalicia.-

Otra forma de garantizar ese pago de las pensiones sería que el deudor de la renta vitalicia, hiciera un depósito bancario a largo plazo en el que se estableciera que el único que pudiera retirar las cantidades hasta por el valor de las pensiones y en las fechas de los plazos ya fijados, fuera el acreedor de la renta vitalicia.-

Establecidos estos presupuestos, analicemos los casos planteados a vía de ejemplo de renta vitalicia y determinemos en cuales procede la admisión de desvanecimiento de la presunción, a que se refiere el inc.lo. del Art.: 4 I.D.-

CASO A, la presunción de donación se perfila con toda exactitud, no se ha vertido prueba en contra.

CASO B , en este planteamiento, la garantía hipotecaria rendida sobre un inmueble -distinto al que es el precio de aquella-, cuyo valor es superior al precio de la renta, desvirtúa en forma absoluta la presunción de donación; por lo que la forma en que dijimos operaría el pago

del impuesto sobre donaciones, fue expuesto para explicar como en caso contrario, operaría esa liquidación; pero desde ese momento planteamos la interrogante al respecto y que ahora respondemos.-

CASO C, es otro ejemplo en el que no se ha desvirtuado la presunción, no se ha aportado prueba en contra, luego es una donación presunta; al igual que el CASO D.-

CASO E, la respuesta la dimos al concluir la exposición del mismo, no hay lugar a considerar la desvirtuación de la presunción -pese a la garantía rendida- pues aunque no se pagaran las pensiones, sería una donación de valores exentos, esto es, que hay un hecho económico no tipificado como presupuesto normativo de imposición. (Aclaramos que la variedad de casos planteados, la dimos con una doble finalidad: a) Explicar sobre qué base imponible se liquidaría el impuesto respectivo si procedía; y b) Analizar o no la prueba en contra de la presunción de donación.-

En cuanto a la renta vitalicia gratuita, que como ya estudiamos no es en rigor una renta vitalicia sino una figura especial, que civilmente se regula en el Art. 2034 C.C.: " Cuando se constituye una renta vitalicia gratuitamente, no hay contrato aleatorio. Se sujetará por tanto a las reglas de las donaciones y legados, sin perjuicio de regirse por los artículos precedentes en cuanto fueren aplicables."

Trataremos únicamente, la renta vitalicia como acto entre vivos y por lo tanto sujeta a las reglas de las donaciones. Ejemplifiquemos: Andrés constituye renta vitalicia pagadera por pensiones de ₡ 1.000.00 mensua-

les a favor de Ana María, a título gratuito. Ana María en este caso, asume la calidad de donataria frente a la liberalidad de Andrés, quien tiene la calidad de donante.-

Ana María quiere cumplir con la Ley de Impuesto sobre Donaciones y de conformidad al Art.11 I.D., quiere declarar esa renta vitalicia a su favor, esa donación gratuita. ¿Cómo computará la base imponible? ¿Cómo se autotaxará el impuesto sobre donaciones, dado lo aleatorio del monto de aquella?

Dos soluciones nos permitimos proponer:

PRIMERA:

a) Que la donataria de la renta vitalicia, presente su declaración de acuerdo a lo reglado en el Art.11 I.D. Que el Delegado Fiscal no la tramite. ¿Por qué razón? Porque hasta este momento, no podríamos determinar la base imponible dado el carácter aleatorio de la renta vitalicia, y ello no puede hacer incurrir a la beneficiaria en multa por no declarar, o en multa por declaración extemporánea, ni en multa por evasión intencional, (Arts.42, 43 y 47 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, en relación con el Art.18 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones).-

b) Que la beneficiaria de la renta vitalicia, al cabo de un lapso verbigracia un año -complemente su declaración ya presentada, pudiendo establecer una base imponible y su correspondiente impuesto, correlativos ambos al período dicho. Que de no ser así, la Dirección General de Contribuciones Directas, de oficio investigue tal situación y que de oficio se tase el impuesto correspondiente. (Art.21 G.S. en rel. Art.12 I.D.).-

c) Que en esta forma periódicamente amplíe su declaración la beneficiaria de la renta vitalicia; o que siempre de oficio se investigue de parte del Fisco.

d) Que de ocurrir la defunción de la donataria presunta, la ampliación de la declaración, relativa al período entre la última ampliación y la muerte de aquélla correspondiera a los herederos de la misma. (Arts. 1235 Inc. 2o. y 680 parte final C.C.) o al Curador de la herencia yacente. Caso de que éstos no cumplan con tal obligación, sea necesariamente el Estado quien investigue y determine la ampliación del capital imponible y el complemento del impuesto respectivo, a cargo de los herederos.-

e) Que de ser insolventes los herederos o no dejar bienes la causante para que respondan por la deuda fiscal de aquélla, recaiga la obligación en el deudor de la renta vitalicia, ya que en su calidad de donante, por la ley es solidariamente responsable del pago del impuesto sobre donaciones. A éste le quedaría a salvo el derecho de reembolsarse lo pagado por la beneficiaria, de parte de los herederos que posteriormente aparecieran o de los bienes de la causante que a posteriori se detectaran.-

SEGUNDA:

Que se reforme la Ley de Impuesto sobre Donaciones, en el sentido de que contenga una disposición semejante a la contenida en el Art. 15 de la Ley de Vitalidad, que permitiera fijar el monto de la renta vitalicia a priori, esto es, el beneficio que probablemente gozaría el beneficiario en consideración a su edad, y que en esta forma se estableciera la base imponible y el impuesto correlativo; dejando a --

salvo el derecho del Fisco, para establecer cualquier complemento si la duración de la renta vitalicia se prolongara más allá de lo supuesto; o para devolver lo pagado de más, caso de que el beneficio fuera menor, a quienes tuvieren calidad de herederos de la considerada sujeto del impuesto sobre donaciones.-

También reguló la ley en el Art.4 No.3 - I.D., que en la renta vitalicia onerosa (deducible por lógica jurídica): "Si para tal acto o contrato mediare interpósita persona, tendrá lugar la presunción de derecho establecida en el número primero, concurriendo las mismas circunstancias y produciendo los mismos efectos."

La anterior regulación dijimos, es tendiente a evitar la elusión de impuesto sobre donaciones, realizando el acto jurídico por interpósita persona: siendo también aquí valedero el que, tal presunción legal tiene un plazo -un año- siempre con la mira de que el Derecho debe garantizar la SEGURIDAD que le es inherente a todo régimen jurídico.-

CONSTITUCION A TITULO ONEROSO DE LOS DERECHOS REALES DE
USUFRUCTO, USO Y HABITACION.
=====

Ya nos hemos referido al derecho de propiedad como el derecho real más completo; en nuestro Código Civil se le conceptúa dijimos, como el derecho de poseer exclusivamente una cosa y gozar y disponer de ella, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por la voluntad de las partes.-

Expusimos asimismo, que el derecho de propiedad procura tres beneficios fundamentales que son: el uso, el usufructo y el abuso.-

El derecho real de uso es el más limitado de los tres y consiste en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa. Si este derecho de uso, se refiere a una casa y a la utilidad de morar en ella, se llama derecho de habitación.-

El derecho real de usufructo, consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño.-

El Art.4 No.4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, regula como Donación Presunta "La constitución a título oneroso de los derechos de usufructo, uso o habitación a favor de las personas expresadas."

Al normar que la constitución sea a título oneroso, está implicando que tenga por objeto la utilidad de ambos contratantes, que se grave cada uno en beneficio del otro. (Art.1311 parte final C.C.) Al referirse a "las personas expresadas", indica que entre los otorgantes, haya -

vinculación de parentesco o de matrimonio. (Art.4 No.1 L.I.D.).

Esta disposición no es independiente - de la contenida en el Art.9 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, que regula el fraccionamiento de la plena propiedad y que en lo que nos interesa para esta explicación dice: "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 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 de 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 PAGARA IMPUESTO ALGUNO EL QUE SOLO GOCE DE LOS DERECHOS DE USO O HABITACION, EN LOS CASOS DETERMINADOS EN ESTE ARTICULO.-

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 HABITACION EN LOS CASOS DE ESTE INCISO NO PAGARA IMPUESTO ALGUNO.-

¿ Por qué razón no es independiente una disposición de la otra?

Porque cuando el fraccionamiento de la propiedad implique que en algún momento ha de consolidarse la plena propiedad en el sujeto donatario nudo propietario, dado que el derecho de usufructo es de duración limitada, (Art.770 C.C.), el Fisco ha de prevenirse en el pago anticipado del impuesto total; y como también ya expusimos, ha considerado aquél que el beneficio reportado al usufructuario es mayor, en relación al del nudo propietario, no obstante que para éste - en algún momento, su derecho de propiedad será pleno.-

En cambio, habrá casos en que la constitución de los derechos reales de que se trata, no tengan nunca como consecuencia la consolidación dicha, en manos de un sujeto distinto del primitivo propietario. Es entonces --- cuando ha de aplicarse la disposición contenida en el Art.4 - No.4 I.D. ya transcrita, en relación con el Art.2 I.D. que en lo pertinente dice: que el impuesto sobre donaciones ha de pagarse en proporción a los bienes que correspondan a cada donatario.-

Nos mueve a preguntarnos ¿Cuál es la razón de que el legislador en el Art.9 I.D., no grave al que sólo reciba el beneficio del derecho de uso o el de habitación; en cambio en la regulación del No.4 ~~del Art.4 I.D.~~ ~~si considera como hecho imposible esa constitución;~~ y por lo tanto sujeto del impuesto sobre Donaciones al beneficiario de tales derechos.

La razón, el fundamento, estriba en que, en el fraccionamiento que legisla el Art.9 I.D., se vuelven sumamente limitadísimos el derecho de Uso o el de Habitación, frente al derecho del nudo propietario y al del usufructuario; y resulta más compendioso el establecer por separado el valor de cada uno de éstos derechos; volviéndose más acorde

al principio de comodidad, el que se liquide en relación al valor total del inmueble y distribuir esa tasación de impuesto en la proporción ya dicha: una cuarta parte para el donatario nudo-propietario y tres cuartas partes para el donante o donatario usufructuario.-

En cambio cuando el valor de cada uno de estos derechos es independiente en cuanto a su propio beneficio y sólo guarda relación con el valor total de la propiedad, necesariamente se ha de liquidar el impuesto sobre la base imponible del beneficio económico reportado para cada favorecido con uno de tales derechos.-

Ahora bien, si en la declaración presentada por los interesados, se valúan por separado los derechos de nuda propiedad, usufructo, uso y habitación, ¿qué disposición aplicaríamos en la auto-tasación, el Art.9 o el Art.2, ambas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre Donaciones?

Nuestra opinión es que en tal caso no se aplique el Art.9 I.D., si no que necesariamente el Art.2 del mismo orden legal. El fundamento de nuestra opinión radica en que estas disposiciones no son excluyentes, por el contrario, deben correlacionarse; y sólo cuando no se establezca la proporción del valor de cada uno de los beneficios que el derecho de propiedad procura, se aplique el Art.9 I.D.; con la finalidad de que se agilicen los trámites al facilitarse los cálculos.-

Nuevamente nos merece crítica la vigente Ley de Impuesto sobre Donaciones, por no haber dado una disposición que despejara dudas al respecto y que implícitamente conllevara el principio de productividad, esto es, que de las formas de calcular el impuesto, se seleccionara la más productiva.-

DACION EN PAGO.
=====

La Dación en Pago es un acto en virtud del cual el deudor con el consentimiento del acreedor, extingue su obligación con una cosa distinta de la debida. (Somarriva Undurraga).- (27)

En la Dación en Pago se efectúa un cambio en uno de los elementos de la obligación. ¿Cuáles son estos elementos? Acreedor, deudor y prestación de la obligación, (El elemento personal puede ser uno o varios) Pues bien, en este caso, el elemento objetivo cambia, ejemplo: Miguel debe a René \$ 10.000.00; Miguel extingue su obligación dándole en pago a René, que acepta un inmueble.-

Nuestro Código Civil, no regula la dación en pago en un título especial, son ciertas disposiciones del mismo, las que contienen la normatividad de esta institución. ¿Cuáles son estas disposiciones?

El fundamento radica en dos preceptos, Art.1440 C.C. que en lo pertinente dice: "El pago se hará bajo todos respectos en conformidad al tenor de la obligación" Y, en su inciso segundo agrega: "El acreedor no podrá ser obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser igual o mayor valor la ofrecida."

La segunda norma aludida es el Art. 2132 C.C. que dice: "Si el acreedor acepta voluntariamente del deudor principal en descargo de la deuda un objeto distinto del que este deudor estaba obligado a darle en pago, queda irrevocablemente extinguida la fianza, aunque después sobrevenga evicción del objeto."

A primera vista, podríamos creer que se trata de leyes contradictorias, la del Art.1440 C.C. reglando un rigorismo en cuanto al cumplimiento de la obligación; la segunda permitiendo que el acreedor pueda recibir en pago, un objeto distinto del debido. Tal contradicción no existe, - ya que a tenor del Art.12 C.C., es permitido renunciar a los derechos establecidos en interés exclusivo de quien los renuncia, siempre que ello no sea prohibido.-

Luego, el derecho del acreedor de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos que fue contraída, es un derecho establecido en su propio beneficio, - cuya renuncia no está prohibida, por lo que puede aceptar en pago algo distinto -otra cosa que la debida-, esta figura es la llamada DACION EN PAGO.-

REQUISITOS:

Los requisitos de la Dación en Pago son:

1o.) Una obligación que se trate de extinguir. Esta obligación puede ser de dar, hacer o no hacer. - Puede ser asimismo, obligación civil o natural.

2o.) Que la obligación se extinga con una cosa distinta de la debida. Es esta la característica de la Dación en Pago.

3o.) La obligación debe extinguirse - mediante la dación de una cosa, esto es, mediante la transferencia de una cosa;

4o.) Consentimiento del acreedor y del deudor;

5o.) Capacidad de las partes. La capacidad del deudor debe ser de enajenar, ya que la dación en pago conlleva transferencia de dominio. La capacidad del acreedor debe ser para recibir el pago;

6o.) Puede ser solemne o consensual, depende de la cosa dada en pago: bien mueble o bien inmueble;

7o.) Es un título traslativo de dominio.-

NATURALEZA JURIDICA.
=====

Al respecto el Profesor Manuel Somarriva Undurraga, plantea que hay tres teorías a saber: (28)

PRIMERA TEORIA. Es una compraventa seguida de una compensación, compensación que extingue la obligación pendiente y la obligación de pagar el precio que emana de la compraventa.-

Las críticas que la teoría anterior permite son: 1a.) La teoría sólo es válida cuando la obligación a extinguir fuere de dinero; si fuere de especie, ya habría que recurrir a la Permuta; 2a.) En la compraventa surgen dos obligaciones fundamentales: entregar la cosa (vendedor) y pagar el precio (comprador). En la Dación en Pago el acreedor, no contrae obligación alguna; 3a.) En la compraventa, la intención de las partes es crear obligaciones; en la Dación la intención es extinguir obligaciones.-

SEGUNDA TEORIA. (Francesa) Es una novación por cambio de objeto con la particularidad de que la segunda obligación ha sobrevivido un sólo instante. La fundamentan en el principio contenido en el Art.2132 C.C.-

La crítica a esta teoría que se fundamenta en una apreciación equívoca del pensamiento de Pothier, -según Somarriva-, es criticable, señala el Profesor por: 1o.) Ser artificiosa; 2o.) Porque la intención de las partes en la novación es crear una nueva obligación; en cambio en la Dación en Pago, la intención de las partes es extinguir una obligación; 3o.) El Art.2132 C.C., no requiere para su explicación de la novación, sino que por el contrario, su explicación está en el Art.1519 C.C.: La fianza se extingue porque hay un pacto en que el fiador no concurrió. Por otra parte, si la novación fuera la explicación del Art.2132 C.C. resultaría aquella innecesaria en virtud del Art.1515 del mismo orden legal, que dispone: "La novación libera a los codeudores solidarios o subsidiarios, que no han accedido a ella."

TERCERA TEORIA. La Dación en Pago es un verdadero pago. Se critica esta teoría porque: 1o.) Es vaga; 2o.) Porque no considera en modo alguno el convenio de acreedor y deudor de extinguir la obligación, con una cosa distinta de la debida.-

Por todo lo expuesto, concluye el Profesor Manuel Somarriva Undurraga, que la Dación en Pago: "es una operación compleja donde pueden presentarse, amalgamarse al mismo tiempo, distintas y diversas situaciones jurídicas."(29)

Estudiada la Dación en Pago en la concepción civil, debemos pasar a analizarla desde el punto de --

vista de su regulación tributaria en la Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

El Art.4 I.D. No.6o. legisla: "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.-

De la sola redacción del Artículo en lo relativo a: "o a nombre de ésta", podemos colegir que el legislador, se inclinó por la tercera teoría expuesta en relación a la naturaleza jurídica de la Dación en Pago, para efectos fiscales.-

Lo anterior es así, porque ni en la primera ni segunda teoría, cabe el que sea una persona extraña a quien o quienes ostentaban la calidad de acreedor o deudor en la obligación preexistente, la que intervenga. Esta tesis, concorda con el Art.1443 C.C., que en lo relativo a este punto norma: "Puede pagar por el deudor cualquiera persona a nombre del deudor, aún sin su conocimiento o contra su voluntad."

¿Qué requisitos deben darse para que la Dación en Pago sea considerada Donación Presunta?

Que tal figura jurídica se de entre personas vinculadas por el matrimonio o por el parentesco en los grados señalados por la Ley de Impuesto sobre Donaciones, es decir, entre el acreedor y el deudor de la obligación cuyo elemento objetivo es sustituido por otro.-

¿Cómo se desvirtúa esta presunción legal que nos ocupa?

1o.) Comprobando la existencia previa

de la obligación cuyo cumplimiento entre las partes, se da por la Dación en Pago.

2o.) Que la cuantía de esa obligación - preexistente es igual al valor real del bien dado en pago.

Nos resta en este punto criticar la - Ley vigente de Impuesto sobre Donaciones, por cuanto que no expresó en forma general para todos los casos de Donaciones - Presuntas, la facultad del Fisco, de investigar la equivalencia de las prestaciones de las partes, dando márgen siempre a un racional error en la valuación de aquéllos, tal como ya lo expresamos anteriormente.-

APORTES SOCIALES EN LA CONSTITUCION Y MODIFICACION
DE SOCIEDADES.-
=====

Creemos de fundamental importancia al tratar este tema como preámbulo a las consideraciones tributarias en torno del mismo, transcribir el tenor del Artículo 17 del Código de Comercio:

"Son comerciantes sociales todas las sociedades independientemente de los fines que persiguen, - sin perjuicio de lo preceptuado en el artículo 20."

Sociedad es el ente jurídico resultante de un contrato solemne, celebrado entre dos o más personas, que estipulan poner en común, bienes o industria, con la finalidad de repartir entre sí los beneficios que provengan de los negocios a que van a dedicarse.-

Tales entidades gozan de personalidad jurídica, dentro de los límites que impone su finalidad, y se consideran independientes de los socios que las integran.

No son sociedades las formas de asociación que tengan finalidades transitorias, es decir limitadas a un solo acto o a un corto número de ellos, las que requieran como condición de su existencia las relaciones de parentesco entre sus miembros, como sería la llamada sociedad conyugal; las que exijan para gozar de personalidad jurídica de un decreto o acuerdo de la autoridad pública o de cualquier acto distinto del contrato social y de su inscripción; y, en general, todas aquellas que no queden estrictamente comprendidas en las condiciones señaladas en los tres incisos anterio-

res. A las formas de asociación a que se refiere este inciso, no les serán aplicables las disposiciones de este Código."

Las Sociedades pueden ser de Personas y de Capitales y ambas clases pueden ser de capital variable. - Dentro de las primeras tenemos a las Sociedades en nombre Colectivo o Sociedades Colectivas, las en Comandita Simple o Sociedades Comanditarias Simples y las Sociedades de Responsabilidad Limitada.-

Como Sociedades de Capital la legislación respectiva regula las Sociedades Anónimas y las Sociedades en Comandita por Acciones o Sociedades Comanditarias por Acciones.-

Las Sociedades gozan de personalidad jurídica: ésta se perfecciona y se extingue por la inscripción en el Registro de Comercio de los documentos respectivos. La Sociedad es pues un sujeto, una persona distinta de los socios que la componen, capaz de adquirir derechos y obligaciones y de ser representada judicial y extrajudicialmente.-

La Sociedad implica la existencia de un contrato entre dos o más personas, que por común acuerdo ponen en común bienes o servicios, con móvil de lucro, es decir, con la finalidad de obtener utilidades, beneficios, y repartirse éstos entre los socios.-

De igual manera que en el campo civil, el contrato de Sociedad, implica como elementos: capacidad de las partes, consentimiento, objeto y causa.-

La capacidad de las partes debe sujetarse a las regulaciones generales que determinan el poder adquirir derechos y contraer obligaciones. El consentimiento debe referirse a la voluntad de contratar y de aceptar todos los efectos del contrato. La causa será la de obtener utilidades,

por ello no puede privarse a ningún socio de las mismas. (Art. 36 C.Com.); y finalmente el objeto será crear obligaciones a cargo de los socios: verificar los aportes, manejo de la Sociedad y todos los efectos derivados de conformidad a las normas del pacto social.-

El conjunto de aportes de los socios, -- constituye el capital fundacional de la Sociedad. Los aportes pueden ser económicos e industriales. Los primeros pueden ser en numerario o en especie; los segundos consisten en el trabajo de uno o varios socios. El aporte industrial solamente se permite hacerlo en las Sociedades de personas, no en las de -- capitales, en que por su propia naturaleza debe hacerse aportes económicos. (Art.31 C. Com.).-

El aporte "debe consistir en una ventaja real y efectiva para la Sociedad,; si se trata de aporte económico , éste debe consistir en bienes aprovechables, ya sea que se aporte su propiedad o su disfruto; si se trata de aporte -- industrial, el trabajo debe ser realmente necesario para la -- Sociedad y aprovechable para el tipo de negocio que debe constituir su giro." (Roberto Lara Velado).- (30)

El Capital Social está representado por la suma del valor establecido en la escritura social, para las aportaciones prometidas por los socios. (Art.29 C.Com.). El aporte de los socios debe realizarse al momento de otorgarse la escritura social o en la época y forma estipuladas en la misma. (Art.33 C.Com.)-

Serán admisibles como aportaciones todos los bienes que tengan un valor económico, este valor debe expresarse en moneda nacional. Por otra parte, las aportaciones de bienes distintos del dinero se entienden traslativas de dominio.-

Pasaremos ahora a estudiar los conceptos mercantiles que nos permitan en forma general, explicar cuando puede darse la MODIFICACION de una Sociedad.-

La Sociedad puede modificarse: 1o.) Cuando se reforme o se suprima una cláusula normativa del pacto social; 2o.) Cuando de conformidad al Art.1557 del Código de Comercio, las Sociedades que funcionaban con anterioridad a la vigencia del orden legal citado, reformen su contrato social, a fin de concordarlo al Código de Comercio vigente; 3o.) Cuando se opere una fusión de Sociedades; y 4o.) Cuando se transforme una Sociedad en otro tipo.-

El primero y segundo caso de modificación de Sociedades no amerita una explicación; sí los casos tercero y cuarto, con respecto a los cuales, el Código de Comercio da una regulación más específica.-

De conformidad al Art.315 C.Com. "Hay fusión cuando dos o más Sociedades integran una nueva o cuando una ya existente absorbe a otra u otras. La nueva Sociedad o la incorporante adquiere los derechos y contrae todas las obligaciones de las Sociedades fusionadas o incorporadas."

La fusión se hará constar en escritura pública la cual se inscribirá en el Registro de Comercio y surtirá efectos a partir de la fecha de su inscripción. En consecuencia, mientras la inscripción no se verifique, las Sociedades fusionantes conservarán su personería jurídica como si el acuerdo de fusión no se hubiere tomado. Hecha la inscripción, la personería jurídica de las Sociedades fusionadas o incorporadas quedará extinguida. (Art.319 C.Com.incs.3o. y 4o.).-

El Art.322 del C.Com. norma en relación a la transformación: "Toda Sociedad de cualquier tipo que

sea podrá adoptar otro tipo legal, así como las de capital fijo podrán transformarse en Sociedades de Capital Variable, y viceversa, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en este capítulo."

La escritura de transformación se inscribirá en el Registro de Comercio y surtirá efectos a partir de la fecha de su inscripción. Mientras la inscripción no se verifique la Sociedad transformada continuará rigiéndose por las normas que le eran aplicables antes del acuerdo de transformación. (Art.524 incs.1o. parte fin. y 2o. C.Com.).-

Disposición de singular importancia es el artículo 325 del cuerpo legal de que se trata, que rige: "La nueva Sociedad sucederá de pleno derecho a la anterior, en sus derechos y obligaciones, considerándose que no ha habido solución de continuidad entre ambas."

Pasando ahora a la regulación tributaria que la Ley de Impuesto sobre Donaciones, en el Art.4 inciso final hace, tenemos que: "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 gravamen recaerá únicamente sobre la diferencia."

La primera y más importante inquietud que surge al leer la disposición de la Ley de Impuesto sobre Donaciones a que ahora nos avocamos es la de indicar ¿qué ha de entenderse por aporte efectivo y real?

Nosotros creemos que, cuando el legislador expresa que reputará donación el hecho de que en la constitución o modificación de una Sociedad se de a una perso-

na un derecho social no correspondiente a un aporte efectivo y real de aquélla, está indicando que esa aportación implique un desembolso económico del socio, a fin de incorporar esa apreciación económica en el capital social de ese ente por -- crearse o por modificarse; pero que a la vez, esta aportación sea aprovechable por la Sociedad; esto es referente al aporte económico.-

Si el aporte es industrial, lo efectivo y real del mismo, ha de consistir en que ese trabajo, esa aptitud industrial, realmente sea un atributo de la persona - que se dice aportarla; pero también se requerirá que para la Sociedad ese aporte sea necesario y aprovechable, de confor-- midad a su propia finalidad social.-

Guillermo Cabanellas en su diccionario de Derecho Usual, nos da las acepciones siguientes: Efectivo, existente, real, verdadero, como contraposición a lo -- pretendido, dudoso, incierto. Real, concreto, efectivo, existente.- (31)

Ahora bien, en esta disposición el legislador ha querido que la equivalencia entre lo efectivo y real del aporte y el derecho social dado en propiedad, sea -- exacta en el cabal sentido de la palabra, en cuanto a valorización económica se trata. Esto es, no cabe la posibilidad de un margen de error en la misma. (margen de error que nosotros propugnamos, debería ser general a todos los casos de donaciones presuntas.)

Consecuente con lo anterior estableció asimismo que operaría la presunción cuando siendo el aporte efectivo y real, su valorización económica fuera inferior - a la del derecho social dado a quien lo aporte.-

Acorde con nuestros planteamientos,

resulta en este caso la regulación fiscal, por cuanto que la computación del impuesto sobre Donaciones, recaerá únicamente sobre la diferencia entre las apreciaciones económicas del aporte y del derecho social. Al respecto la ley de la materia, literalmente normó: "el gravamen recaerá únicamente sobre la diferencia".

Hay una limitación recogida en una disposición legal, no fiscal pero aplicable al caso en cuanto a esta apreciación económica exacta, de que se ha hablado, y es, en el caso de que el aporte sean ACCIONES de Sociedades de Capitales, (Art.32 del C.Com. inc.2o.) cuyo valor es su valor contable, por no existir en el país una Bolsa de Valores, que permita establecer su valor comercial o de mercado.-

Los casos más frecuentes de Donaciones Presuntas, que se plantean en relación a este inciso final del Art.4 I.D., son: aportes sociales de menores y aportes en bienes inmuebles.-

Veamos el primer caso, se constituye o se modifica una Sociedad y aparecen socios menores de edad, a quienes se les da la propiedad de un derecho social.-

Para efectos fiscales, lo importante es que el aporte sea efectivo y real, para lo cual no se requiere capacidad de ejercicio del sujeto individual que lo hace. Esto es, que no se parte de la base de que el menor no pueda tener patrimonio por carecer de capacidad de ejercicio, ello sería un absurdo jurídico de proporciones gigantescas, pues implicaría un desconocimiento absoluto no solo de la doctrina jurídica, sino de nuestra propia legislación.-

En nuestro Código Civil, hay una gama de disposiciones que regulan precisamente, el aspecto patrimonial en relación a los menores a vía de ejemplo, el Art.

255 C.C. nos habla del peculio de los menores, que puede ser: profesional o industrial, adventicio ordinario y adventicio extraordinario; la regulación de la patria potestad comprende la administración y usufructo de los bienes de los menores; - Art.252 y sig. C.C., las disposiciones de las tutelas y curaduría, tienden en su mayor parte, a regular la administración del patrimonio de los menores (Art.359 y sig. del C.C.) etc. - etc.-

El Código de Procedimientos Civiles, asimismo, regula la protección que merece el aspecto patrimonial de los menores, para el caso citemos las regulaciones contenidas en el Capítulo IX relativas a la autorización del tutor o curador, padre o madre, para la venta de los bienes raíces del pupilo o de los hijos; o para gravarlos con hipoteca o servidumbre. De igual manera el Código de Comercio en su Artículo 10 regula lo referente al caso de que menores tengan que ser titulares de una empresa mercantil.-

Luego pues, tributariamente, lo que se requiere para desvirtuar la presunción de donación en estudio, cuando se trate de aportes de menores, es, "a contrario sensu" demostrar que si ha hecho el "aporte efectivo y real" el menor o menores de que se trate: ahora bien, esto supone, necesariamente, capacidad económica previa y suficiente de quien hace el aporte, pero además implica la correlativa disminución en el patrimonio del menor; en consecuencia, la prueba de ambas circunstancias es lo que se requiere para desvirtuar la presunción de donación.-

Y si el aporte del menor es en bienes inmuebles o incluye éstos, la prueba por excelencia sería la certificación de la inscripción de tales bienes, a favor de aquél, en el Registro de la Propiedad respectivo y, además de e-

llo podría servir la autorización judicial, que conforme a los Arts, 816 y sig. Pr. C., debería obtenerse para realizar tal aporte a nombre del menor.-

A falta de prueba que la desvirtúe la presunción de donación subsiste y procede determinar el respectivo impuesto, en base al valor del derecho social otorgado al menor o de la diferencia entre este y el aporte hecho, "real y efectivamente", y entonces surge la interrogante: ¿De quién ha de presumirse la donación, es decir, quién será el presunto donante?

Evidentemente, la Sociedad no puede ser la donante, ni pueden ser los restantes socios a quienes no perjudica económicamente que se haya otorgado tal derecho social al menor, ya que se ha hecho el aporte y el mismo ha servido para formar o incrementar el patrimonio de la Sociedad; por otra parte, a nombre del menor solamente puede actuar su representante legal, por sí o por medio de apoderado, por ende, si tal representante o alguien en su nombre ha hecho el aporte del menor en la Sociedad y no se ha comprobado que el aportante tenía la capacidad económica para hacerlo ni que a consecuencia del aporte ha sufrido una disminución en su patrimonio, el resultado no puede ser otro que presumir que el donante es el aludido representante legal.-

En la práctica esta presunción se desvirtúa probando donaciones parciales de varios parientes; frente a tal desvirtuación el Fisco puede controlar, a la vez, la no elusión del impuesto sobre la Renta de los donantes, dando aviso a la sección correspondiente de la Oficina fiscalizadora.-

En este caso de donación presunta, de menores cuyos padres hayan efectuado los aportes sociales, es

interesante señalar que habrá un sujeto del impuesto que no coincidirá con el sujeto de la obligación, pues ésta recaerá en el representante legal del menor.-

Pasemos al segundo caso: aportaciones de bienes inmuebles. El socio al hacer dicho aporte, valoriza el inmueble y la Sociedad acepta tal valúo y le da en -- propiedad un derecho equivalente al mismo.-

Para efectos fiscales hemos explicado ya, que el legislador exige que la equivalencia entre el aporte y el derecho social sea exacta, desde el punto de vista económico, pero éste será el que le asigne o estime el organismo tributario respectivo en base a su derecho de fiscalización, (Arts.20 L.G.S., inc.1o. y 12 L.I.D.) no el que las partes le hayan dado, de no ser así no podría nunca plantearse la donación presunta de que nos ocupamos, pues las partes ya han manifestado su conformidad con la equivalencia referida.-

Un ejemplo podría ser:

A, E y C constituyen una Sociedad, con un capital de Q100.000 aportados así:

A = Q 50.000.00 en efectivo = dcho.
social 50%

E = Q 25.000.00 en efectivo = dcho.
social 25%

C = Q 25.000.00 bien inmueble = dcho.
social 25%

La Dirección General de Contribuciones Directas, valúa el inmueble, al fiscalizar la declaración en Q 75.000.00, luego el activo social es de Q 150.000.00, y conforme a sus derechos,

corresponde a cada socio:

$$A = 50\% = \text{Q } 75.000.00$$

$$E = 25\% = \text{Q } 37.500.00$$

$$C = 25\% = \text{Q } 37.500.00$$

de lo que resultan, por el exceso, donaciones de C a A por Q 25.000.00 y a E por Q 12.500.00.-

Ahora bien, en este caso serán donatarios - presuntos los demás socios que ven incrementados sus derechos sociales, económicamente, siendo base de la presunción fiscal el hecho económico manifiesto, por lo que es intrascendente que tal hecho se de entre parientes o extraños.-

COMPRAVENTA DE UNA PERSONA NATURAL A UNA JURIDICA.
=====

Hemos querido tratar por separado y con posterioridad a la compraventa y a los aportes sociales en la Constitución y Modificación de Sociedades, la Donación Presunta contemplada en el No.4 del Art.4 I.D., por considerar que pedagógicamente, su estudio requiere la exposición de ciertos principios mercantiles como los ya expuestos.-

El tenor literal de la Donación Presunta a cuyo estudio nos avocamos es: "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.-

Muchas son las interrogantes que se plantean en torno a esta disposición legal, veamos las más generalizadas:

I- ¿Es posible armonizar o no tal disposición con el principio de que la Sociedad es un ente con personería jurídica, que le permite ser un sujeto capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones y por tanto, ser una -

persona jurídica independiente de cada uno de los socios que la integran?

II - ¿Comprende esta regulación la compraventa que se realice de una persona jurídica natural?

III- ¿Comprende la regulación de que se trata la compraventa civil y la mercantil?

IV - ¿Implica que el vendedor persona natural sea o no socio de la persona jurídica compradora?

V - ¿El ochenta por ciento o más del capital social debe corresponder a una sola de las personas que integran la Sociedad y con quien esté vinculado el vendedor por el parentesco indicado por la ley o el matrimonio ¿o puede corresponder aquél, a varios socios, siempre que éstos sean sus parientes o cónyuges del vendedor?

VI - ¿Y si los socios parientes o cónyuge del vendedor, no tienen en el capital social, sino una cantidad menor al ochenta por ciento?

VII- ¿Y si la persona que vende en su calidad personal es la que posee en el capital social el ochenta por ciento o más de éste?

VIII- ¿Cómo aplicar esta disposición a las Sociedades en que hay aporte industrial y capital social? ¿o no estará incluida esta situación en la disposición que nos ocupa?

IX - ¿En el caso de acciones al portador, cómo se detectaría esta Donación Presunta?

X - ¿Sería aplicable esta norma, al

caso de que existan Sociedades de hecho a la fecha de la Presunta Donación y posteriormente adquiere personería jurídica - dicha Sociedad?

Trataremos ahora de dar nuestra respuesta a las interrogantes planteadas, en el orden en que han sido expuestas:

I- El Artículo 17 del Código de Comercio, que regula qué es una Sociedad, norma en el inciso 3o.: "Tales entidades gozan de personalidad jurídica, dentro de los límites que impone su finalidad, y se consideran independientes de los socios que la integran."

La ley anterior tiene relación directa con el principio contenido en el Art. 52 C.C. que dice: "Las personas son naturales o jurídicas. Son personas naturales todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, estirpe o condición. Son personas jurídicas las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial o extrajudicialmente."

La disposición tributaria que ahora estudiamos, rompe con ese principio doctrinario y legal, de que la persona jurídica goza de personería, independientemente de la de sus miembros.-

Ello no es objetable, sino armónico con las corrientes modernistas tributarias que se sustentan sobre dos principios fundamentales: autonomía del Derecho Tributario y apreciación del hecho económico en la interpretación del hecho generador.-

Otra justificación sería el que, de no romper con dicho principio y siempre en concordancia con la teoría de la interpretación del hecho económico, habría que considerar, donación a favor de la Sociedad.-

La consecuencia de ello sería más gravosa, porque se liquidaría el impuesto en base a la escala V, porque necesariamente sería a favor de un extraño y resulta más justo considerar que es el parentesco o el vínculo del matrimonial, con los o el que tenga la mayor parte del capital social, lo que mueve la voluntad del presunto donante, pues son ellos o él quienes obtendrían u obtendría el mayor beneficio económico.-

En este punto además, el legislador fue expreso en el rompimiento del principio jurídico dicho; y por lo mismo, la norma aplicable en cuanto a efectos fiscales se refiere, es la de considerar para solo estos efectos, estimable entre el ente individual y los socios del ente colectivo, la vinculación de parentesco o de matrimonio; como elemento subjetivo importante en la interpretación del acto económico, cuya forma jurídica, se presume, no corresponde a la intención de las partes.-

II- De acuerdo al tenor literal: "Las operaciones de compraventa que se realicen de una persona natural a una jurídica", y de acuerdo a nuestro criterio, solo quedan comprendidas las compraventas que se realicen de un particular a una jurídica, pero no las celebradas en forma inversa.-

Afirma nuestro criterio, la expresión que utilizó el legislador en el inciso tercero de este numeral al determinar cómo calcular el impuesto correspondiente y que específicamente dice: "y el grado de parentesco que exista entre el vendedor y las personas naturales que forman parte de la persona jurídica." esta última tendrá que ser la compradora.-

Se objeta contra tal opinión, que siendo

la compraventa un contrato esencialmente bilateral, quedan comprendidos ambos casos de compraventa, lo cual no es así, pues si ello fue la intención del legislador debió haber dicho: "Las operaciones de compraventa que se realicen entre una persona natural y una jurídica. "

III- El artículo 1597 del Código Civil, regula "La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio."

El Código de Comercio, en su Art. 1013 prescribe en lo pertinente prescribe: Son compraventas mercantiles:

I- Las que se realizan dentro del giro de explotación normal de una empresa mercantil.

II- Las de cosas mercantiles."

Hay un criterio de distinción entre la compraventa civil y la mercantil, deducible de las anteriores disposiciones; éste estriba en que la compraventa mercantil debe ser realizada en masa y por empresa; o bien tratarse de cosas típicamente mercantiles. De no ser estos casos, la compraventa será civil.-

Según Langle y Rubio, la diferencia estriba en que "Por su contenido económico, la compraventa civil es un acto de consumo y la mercantil pertenece a la zona del cambio, de la circulación de la riqueza. Y a esta función corresponde su estructura jurídica, reconociéndose principalmente su comercialidad a través de la intención con que el agente procede. El propósito de especular, de traficar, constituye un peculiar designio, bien distinto por cierto del de adquirir para consumir".- (32)

La Ley de Impuesto sobre Donaciones, - en el numeral en análisis, no distinguió entre compraventa ci-

vil y mercantil: luego AMBAS ESTAN COMPRENDIDAS.-

Esto debe ser así, necesariamente por la finalidad de la disposición: evitar que se pretenda eludir el Impuesto sobre Donaciones mediante la no concordancia entre la forma jurídica y el efecto económico del acto.-

IV - El vendedor puede ser o no socio de la persona jurídica compradora, ya que la ley tributaria, - en este caso, no le da importancia sino a la existencia del -- vínculo de afectividad que se supone hace surgir el parentesco en los grados señalados por aquella o el matrimonio, para presumir donación este acto jurídico que formalmente es oneroso; a tal grado es esta consideración que se rompe con el principio de la personería jurídica de la Sociedad, como ya lo explicamos.-

Además de lo anterior, consideramos - que el vendedor puede ser socio o no, puesto que del inciso - segundo del numeral analizado, vemos que aún otras personas en quienes no se den los presupuestos normativos dichos, pueden - integrar la Sociedad.-

Es decir, que lo importante para el - surgimiento de la presunción de donación en esta compraventa, será que el vendedor esté vinculado por el parentesco indicado o matrimonio, con una o varias personas que integran la Sociedad compradora, y que éstas tengan la proporción del capital - social, regulado por esta disposición.-

Hay opinión en contra de nuestro criterio expuesto, en el sentido de que, cuando el legislador expresó literalmente: "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...etc..", tácitamente indicó que el vendedor no tenía que formar parte de dicha Sociedad.-

V.- La Ley no distinguió si el ochenta por ciento del capital social, que ha de corresponder a los compradores como personas naturales para este sólo efecto corresponda a una sola de ellas o a todas las que integrando la Sociedad, - sean de los parientes indicados por ley o el cónyuge del vendedor, luego ambos casos quedan comprendidos.-

Claramente queda establecido esto relacionando la parte final del párrafo 1o. del Art.4 I.D. que expresa: "ya sea que concurren en la integración de la persona jurídica todos o algunos de éstos"; con el párrafo 2o. del mismo Artículo y ordinal citados, que dice: "Se entenderá que concurre la situación prevista cuando el ochenta por ciento o más del capital social pertenezca a las personas indicadas." Resta únicamente, indicar que también es necesario, que el vendedor como socio no debe estar integrando ese ochenta por ciento del capital social, con su correspondiente participación.-

Es bueno ejemplificar con un caso en que la determinación del impuesto se complica en el numeral que ahora tratamos, suponiendo que no se desvirtúa la Donación Presunta.-

Carlos vende a la Sociedad Rodríguez y Compañía, un bien valorado en Q80.000.00. El ochenta por ciento del capital social, pertenece a su cónyuge, hijos y hermano en la proporción siguiente:

Cónyuge 50%, cuyo valor nominal y contable es = Q50.000.00.-

Su hijo Juan 10%, cuyo valor nominal y contable es Q10.000.00.

Su hijo Mauricio 10%, cuyo valor nominal y contable es Q 10.000.00.

Su hermana Carlota 10%, cuyo valor nominal y contable es ₡ 10.000.00.

¿Cómo calcularíamos el impuesto respectivo?

De conformidad al Inciso 3o. del numeral 4o. que prescribe: "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."

Luego habrá que determinar un factor para saber en que proporción al capital social de cada uno de los socios repercute la donación.-

$$\begin{array}{rcl} & 0.8 \times \text{₡ } 50.000.00 & = \text{₡ } 40.000.00 \\ & 0.8 \times \text{₡ } 10.000.00 & = \text{₡ } 8.000.00 \\ \text{₡ } 80.000.00 & = & 0.8 \times \text{₡ } 10.000.00 = \text{₡ } 8.000.00 \\ \text{₡ } 100.000.00 & & 0.8 \times \text{₡ } 10.000.00 = \text{₡ } 8.000.00 \\ & & \hline & & \text{₡ } 64.000.00 \end{array}$$

Luego como la cónyuge y los hijos están comprendidos en la misma escala, a la cantidad de ₡ 56.000.00 se les liquidará el impuesto en la escala I; y a la hermana, se le liquidará por la escala II sobre la base imponible de ₡ 8.000.00.-

VI- Si los socios parientes o cónyuge del vendedor tienen en el capital social una cantidad inferior al ochenta por ciento del mismo, tal compraventa no estará comprendida dentro de la regulación fiscal de Presunta Donación, ya que ese porcentaje a favor de tales personas -

es presupuesto esencial de la Presunción de Donación en estudio.-

VII- Si la persona que vende en su calidad personal, es a la vez socio y a él corresponde el ochenta por ciento o más del capital social, en nuestro criterio, esta compraventa no estaría comprendida en esta disposición, ya que no puede darse una auto-donación.-

VIII- Si la Sociedad compradora tiene socios que aportan capital y socios industriales, y se da una compraventa en que el vendedor es pariente (dentro de los grados dichos) o cónyuge de alguno o algunos de los socios capitalistas que tengan el ochenta por ciento o más del capital social, tal compraventa quedaría encajada en la norma tributaria.

Esto es, que la existencia de socios industriales, en el caso planteado, no afecta en nada a la Donación Presunta, ya que el aporte industrial no es capital social, porque el trabajo no es una mercancía que pueda valorizarse comercialmente.-

IX- De conformidad al Art.154 del Código de Comercio, las acciones amparadas por títulos nominativos son transferibles por endoso, o por cualquier otro medio previsto por el derecho común, seguido de registro en el libro que al efecto llevará la Sociedad. Y también regula esta disposición que las acciones amparadas por títulos al portador son transferibles por la simple entrega material de los títulos.-

Asimismo el Art.158 Inc.final dice que las acciones totalmente pagadas, sean nominativas o al portador, pueden transpasarse sin consentimiento de la Sociedad, aún contra pacto expreso en contrario.-

Luego si se da la Donación Presun-

ta de la compraventa ya planteada, y los socios parientes o cónyuge, que poseen el ochenta por ciento o más del capital social, dicen tener acciones al portador y que por lo mismo éstas ya fueron transferidas, o bien totalmente o bien en cantidad tal que ya no tienen el ochenta por ciento del capital social, con el fin de desvirtuar la Donación Presunta; ¿Qué podría el Fisco exigirles para comprobar tales extremos?

Como son títulos al portador, transferibles por la simple entrega, podría pedirse que la Sociedad diera constancia del acta de la última Junta General celebrada por aquélla, ya que de conformidad al Art. 228 numeral (V), C.Com., en la convocatoria para la Junta General debe señalarse, bajo pena de nulidad, el lugar y la anticipación con que deba hacerse el depósito de las acciones, y la nominación de la persona que haya de extender los recibos por ellas, cuando sea necesario tal depósito (caso de acciones al portador, para saber quienes son los socios.)

Pero aún esta exigencia fiscal, resultaría poca para controlar la Donación Presunta de que se trata en este caso, ya que si la compraventa se realiza un día después de dicha Junta General, podría objetarse que las acciones ya no le pertenecen o pertenecían a los presuntos donatarios; y por ser títulos al portador, sería imposible exigir prueba de tal transferencia o de que aún cuando se haya dado ésta y probado, nada garantiza que no le serán devueltas tales acciones a los presuntos donatarios con posterioridad.-

En conclusión la presunción de donación, en este caso, se vuelve de difícil comprobación.-

X- El Art.25 del Código de Comercio norma que: "La personalidad jurídica de las sociedades se perfecciona y extingue por la inscripción en el Registro de Comercio de los documentos respectivos.-

Dichas inscripciones determinan, frente a terceros, las facultades de los representantes y administradores de las sociedades, de acuerdo con su contenido.-

Las Sociedades inscritas no pueden ser declaradas nulas con efectos retroactivos, en perjuicio de terceros."

Luego en el caso planteado en el numeral X, tendríamos que aunque para esta donación presunta de que se trata, no tiene importancia la personería de la Sociedad, para el cálculo del impuesto, si es presupuesto la existencia de tal persona jurídica, que debe ser una de las partes de la compraventa; o dicho más específicamente: la compradora.-

Como consecuencia de la no existencia de la persona jurídica, tendríamos la carencia de dos presupuestos normativos más, capital social, y como derivado de esto, imposibilidad de establecer la participación social del o de los socios compradores.-

El razonamiento anterior se funda en el literal del inciso 3o. del numeral 4o. del Art.4 I.D.: "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."

Nuestra opinión en este caso, es que tal compraventa podría encajarse como una o varias dona-

ciones presuntas (esto último si los presuntos donatarios no están comprendidos en un mismo número), de acuerdo al numeral 1o. del Art.4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

Podría objetarse en contra de nuestra opinión, el que muy bien podría aplicarse la Donación Presunta tratada a las Sociedades de hecho ya que el Art.348 del C.Com. en lo pertinente prescribe: "Las Sociedades a que se refieren los artículos anteriores, que se hubieren exteriorizado como tales frente a terceros, tienen personalidad jurídica únicamente en cuanto los perjudique, pero no en lo que pudiere beneficiarles."

Nuestra contra argumentación sería: si esa hubiera sido la intención del legislador, debió haberlo dicho expresamente, esto es, que la norma sería aplicable a las Sociedades de hecho: pero al no decirlo, no podemos presumirlo; sobre todo, porque el Fisco no se ve perjudicado, al encajar tal situación en el numeral 1o. del Art.4 I.D.; por otra parte, la disposición mercantil citada, habla de terceros, y en este caso, el acto jurídico no se ha celebrado con terceros, sino más bien entre partes."

ADJUDICACION DE BIENES EN LA DISOLUCION DE SOCIE-
DADES.-
=====

Las Sociedades, al igual que pueden dar inicio a su existencia, pueden por acuerdo (tomado en la forma prescrita en las disposiciones legales pertinentes) dejar de existir.-

Para que una Sociedad deje de tener vida legal, se requiere de dos momentos distintos y necesarios; que no obstante pueden ser plasmados en un solo instrumento público y que aunque sucesivos, darse en una misma fecha, desde el punto de vista cronológico. Estos son: LA DISOLUCION y LA LIQUIDACION.-

Refirámonos pues, a la Disolución en primer término. Las causas de ésta, están determinadas en el Código de Comercio, tanto para las Sociedades de Personas como para las de Capitales.-

El Art.59 del C.Com., norma: "Las Sociedades de Personas se disuelven por cualquiera de las siguientes causas:

I- Expiración del término señalado en la Escritura Social, cuya prórroga no podrá estipularse tácitamente.-

II- Imposibilidad de realizar el fin principal de la Sociedad, o consumación del mismo.-

III- Pérdida de las dos terceras partes del Capital Social.

IV- Acuerdo unánime de los socios a menos que en la Escritura Social, se ha estipulado que tal decisión pueda tomarse por mayoría.

La Sociedad también termina por la resolución judicial que ordene su disolución y liquidación, en los casos contemplados en el Capítulo XII del Título II del Libro Primero de este Código y por fusión con otras Sociedades.-En estos casos, los efectos de la disolución se regirán por las disposiciones pertinentes del presente título.-

Las causas aludidas en el artículo transcrito, parte final, son los diferentes casos de Sociedades Nulas e Irregulares, que en el orden legal referido se contemplan.-

Art.187 C.Com.- Las Sociedades de Capitales se disuelven por cualquiera de las siguientes causas:

I.- Expiración del plazo señalado en la escritura social, a menos que la Junta General de Accionistas acuerde la prórroga del mismo, con los requisitos exigidos para modificar el pacto social.-

II.- Imposibilidad de realizar el fin principal de la Sociedad o consumación del mismo, salvo que la Junta General de Accionistas acuerde cambiar la finalidad, observando los requisitos legales.-

III.- Pérdida de más de las tres cuartas partes del capital, si los accionistas no efectuaren aportaciones suplementarias que mantengan, por lo menos, en un cuarto el Capital Social.-

IV - Acuerdo de la Junta General de Accionistas, en sesión extraordinaria especialmente convocada al efecto y con el voto favorable de las tres cuartas partes de las acciones. El pacto social puede aumentar, pero no dismi-

nuir, la proporción de acciones exigida en este caso.-

La Sociedad también termina por la sentencia judicial que declare su disolución y ordene su liquidación, en los casos contemplados en el Capítulo XII del Título II del Libro Primero de este Código, y por fusión con otras Sociedades. En estos casos, los efectos de la disolución se registrarán por las disposiciones pertinentes del presente título.-

Características comunes en este punto, tanto para Sociedades de personas como para las de Capital, son las siguientes:

La disolución no es automática. La Sociedad no se extingue por la sola existencia de las causas dichas, es necesario que, se acuerde o reconozca la disolución por los socios en escritura pública o que se pronuncie sentencia declarándola (Art.63, 188 y 189 C.Com.).-

La disolución puede ser solicitada por uno o varios socios o por uno o varios terceros, que tengan interés en ello. Pero la escritura de disolución (Previo procedimiento reglado en el Art.64 y 190 C.Com.) o la ejecutoria de la sentencia, en su caso, deben inscribirse en el Registro de Comercio; y sus efectos surtirán desde la fecha de su inscripción (Art.63, 188 y 189 C.Com.).-

La disolución de una Sociedad incapacita a ésta para continuar la explotación de sus negocios y llevar a cabo nuevas operaciones. (Parte Primera Art.65 y Art. 190 C.Com.).-

En cuanto a la liquidación, trataremos primero los aspectos comunes para las Sociedades de Personas y para las de Capitales, para luego pasar a establecer los aspectos especiales de la liquidación de las mismas.-

Son características comunes:

1o.) Disuelta la Sociedad, se pone en liquidación, conservando la personalidad jurídica para los efectos de ésta:

2o.) A la razón social o denominación, se agregará la frase: "en liquidación";

3o.) El plazo de la liquidación no podrá exceder de 5 años;

4o.) Los encargados de la liquidación, son los liquidadores (o el liquidador, Art.326 C.Com.), quienes serán administradores y representantes de la Sociedad (Art.327 C.Com.);

5o.) La liquidación se practicará de acuerdo a las normas del pacto social, en defecto de éstas, por los acuerdos de los socios tomados por las mayorías necesarias para modificar dicho pacto y las disposiciones legales al respecto (Art.330 C.Com.);

6o.) Son facultades de los liquidadores:

I.- Concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al tiempo de la disolución.

II.- Cobrar lo que se deba a la Sociedad y pagar lo que ella deba.

III.- Vender los bienes de la Sociedad.

IV - Practicar el Ealance final de la liquidación, que deberá someterse a la discusión y aprobación de los socios en la forma que corresponda según la na-

turalidad de la Sociedad.-

V.- Depositar en el Registro de Comercio el Balance final, una vez aprobado, y hacerlo publicar.

VI.- Liquidar a cada socio su participación en el haber social, una vez hechos el depósito y publicación del Balance, a que se refiere el ordinal anterior.-

VII.- Otorgar la escritura de liquidación y obtener su inscripción en el Registro de Comercio.

7o.) Los liquidadores no pueden por prohibición expresa, Art. 332 parte final, iniciar operaciones sociales nuevas;

8o.) Durante el proceso de liquidación, los socios pueden acordar, los repartos parciales del haber social, compatibles con el interés social y el de los acreedores. Este acuerdo debe tomarse con la mayoría necesaria para modificar el pacto social (Art.333 C.Com.):

9o.) El acuerdo sobre distribución parcial, debe someterse al procedimiento reglado en el Art.334 C.Com.:

10o.) Los efectos de la inscripción de la escritura de liquidación social, son: Cancelación de las inscripciones de las escrituras de constitución y modificación de la misma y de sus estatutos si los hubiere. (342 C.Com.)

Son aspectos especiales de la liquidación de las Sociedades de Personas, los regulados en el Art.: 335 C.Com., que dice:

En la liquidación de las Sociedades de Personas, una vez pagadas las deudas sociales, el remanente se distribuirá entre los socios conforme a las siguientes reglas:

I.- Si los bienes que constituyen el haber social son fácilmente divisibles, se repartirán en la proporción que corresponda a la participación de cada socio en la masa común.-

II.- Si entre los bienes que constituyen el activo social se encontraren los mismos que fueron aportados por algún socio u otros de idéntica naturaleza, dichos bienes deberán ser entregados de preferencia al socio que los aportó, si se puede realizar cómodamente y el pacto social lo permite.-

III.- Los bienes se fraccionarán en las partes proporcionalmente respectivas, compensándose entre los socios las diferencias que hubiere.-

IV.- Una vez formados los lotes, el o los liquidadores convocarán a los socios a una junta, en la que se les dará a conocer el proyecto respectivo, y aquéllos gozarán de un plazo de ocho días hábiles a partir del siguiente a la fecha de la junta, para solicitar modificaciones, si creyeren perjudicados sus derechos.-

V.- Si los socios manifestaren expresamente su conformidad, o si durante el plazo que se acaba de indicar no formularen observaciones, se les tendrá por conformes con el proyecto y el o los liquidadores harán la respectiva adjudicación, otorgándose, en su caso, los documentos que procedan.-

VI.- Si durante el plazo a que se refiere el ordinal IV, los socios formularen observaciones al proyecto de división, el o los liquidadores convocarán a una nueva junta, en el plazo de ocho días, para que, de común a-

cuerdo, se hagan al proyecto las modificaciones a que haya lugar y si no fuere posible obtener el acuerdo el o los liquidadores adjudicarán el lote o lotes respecto de los cuales hubiere disconformidad, en común a los respectivos socios; y la situación jurídica resultante entre los adjudicatarios se regirá por las reglas de la copropiedad.-

Para las Sociedades de Capitales, son características especiales de su liquidación, los prescritos en el Art.336 del cuerpo de leyes citado, que al respecto dice:

En la liquidación de las Sociedades de Capitales, los liquidadores procederán a distribuir entre los socios el remanente, después de pagadas las obligaciones sociales, con sujeción a las siguientes reglas:

I.- En el balance final se indicará la parte que a cada socio le corresponde en el haber social.

II.- Dicho balance se publicará y quedará, así como los papeles y libros de la Sociedad, a disposición de los accionistas, quienes gozarán de un plazo de quince días, a partir de la última publicación, para presentar sus reclamaciones a los liquidadores.-

III.- Transcurrido dicho plazo, los liquidadores convocarán a una junta general de accionistas, para que aprueben en definitiva el balance. Esta junta será presidida por uno de los liquidadores.-

Estudiemos en relación a lo expuesto, el numeral 5o. del Art.4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, que prescribe: " La adjudicación de bienes en la disolución de Sociedades, cuando el valor de los bienes que se entre-

guen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existió entre los aportes respectivos - en beneficio de alguno o algunos de ellos."

Cabe preguntarnos, ¿ Qué presupuestos normativos se requieren para que se perfile la Donación Fre-sunta que ahora tratamos? Colegimos de la disposición antes transcrita que son:

1o.) Que una vez cumplidas las obligaciones de la Sociedad, (entre las que estarían incluídas - las utilidades acumuladas y los créditos por saldos favorables en cuentas corrientes, que estuvieran determinados a favor de los socios), haya un remanente a distribuir entre los mismos, esto es, que se adjudiquen bienes, en pago de los derechos sociales.-

2o.) Que esos bienes adjudicados no sean utilidades no distribuídas.

3o.) Que haya diferencia entre el valor de los bienes adjudicados y los derechos sociales, que altere la proporción de los aportes.

4o.) Que como consecuencia haya un beneficio económico, en favor de alguno o algunos de los aportantes,

Expliquemos un poco más lo anterior y recordemos que la finalidad de toda Sociedad, es obtener beneficios provenientes de los negocios a que la Sociedad se dedique.-

Ahora bien, esas utilidades o beneficios deberán ser distribuidos de conformidad a lo estipulado en el pacto social, o de lo contrario de acuerdo al Art. 35 C.Com. que prescribe: como reglas al respecto:

I.- La distribución de utilidades o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus participaciones de capital.

II.- Al aporte industrial corresponderá la mitad de las ganancias cualquiera que fuere el número de aportantes: y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por iguales partes.-

III.- El socio o socios industriales no soportarán las pérdidas.-

La existencia de utilidades, implica que la Sociedad es solvente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones por ella contraída, (al momento de la liquidación, que es la etapa cronológica dentro de la existencia de la Sociedad en la que nos hemos ubicado), y que fuera de esas utilidades la Sociedad cuente con bienes que se darán en pago de los derechos sociales.-

Pero para que tributariamente pueda darse una Donación Presunta será necesario que el bien dado en pago por el derecho social, al momento de la liquidación, altere los aportes respectivos. (ya que por modificaciones posteriores de la Sociedad estos pueden ser diferentes de los aportes sociales del capital fundacional.).-

¿ Cómo podrá darse esa diferencia, si los socios ya han manifestado que ese pago, es el equivalente al derecho social respectivo? Recordemos que para efectos fiscales, dicha convención no es la determinante para establecer el valor real del aporte social y del pago hecho al socio, sino que lo será el que se establezca en las diligencias respectivas.-

Si de la determinación del valor económico que la oficina fiscalizadora haga, resulta que algún socio obtiene una repercusión patrimonial superior a la que le correspondería a su derecho social, determinando así una alteración en la proporción de los aportes sociales, se estará -- plasmando la Donación Presunta ahora considerada, y esa diferencia de valores, será el capital imponible sobre el que se liquidará el impuesto respectivo, según nuestro criterio, aunque el legislador también en este caso omitió manifestarlo, a pesar de ser ese el espíritu de la ley.-

Lo anterior nos parece acorde a los -- principios de justicia tributaria que deben informar nuestra legislación; y además debió asimismo darse en este caso, un margen de error en cuanto a la estimación del valor del bien adjudicado en pago, que es el otro extremo por el que hemos -- propugnado a lo largo de esta tesis.-

¿ Quién estará haciendo la donación? Los demás socios que estén recibiendo en la liquidación, un bien no equivalente a su derecho social. Y recordemos, que -- este es otro caso en que el alcance del legislador para establecer la Donación Presunta, fue mas allá de la vinculación -- de parentesco o de matrimonio entre las partes, considerando únicamente el beneficio económico reportado a uno o a varios socios.-

También nos parece criticable el que -- el legislador no haya concordado esta legislación legal con el Código de Comercio: puesto que al no haber establecido en la Ley de Impuesto sobre Donaciones un concepto específico -- para efectos tributarios, habrá que recurrir al sentido mercantil del término disolución, que como vemos no es el momento en que se adjudican bienes: que sus efectos se limitan a --

la incapacitación de la Sociedad para seguir explotando sus negocios y llevar a cabo nuevas operaciones.-

Es la liquidación, el momento en que se procede a la distribución del remanente y a la adjudicación de los bienes que lo integren: observándose para ello las reglas contenidas en los Arts.335 y 336 del Código de Comercio, ya transcritos.-

En el mismo error anteriormente señalado, incurre la Ley de Alcabala en su Art.1o., al establecer que causa dicho impuesto, " la adjudicación de bienes raíces en la disolución de Sociedades, si el adjudicatario no fuere el mismo socio que los aportó a la Sociedad."

Es interesante, ya que tratamos la disposición de la Ley de Alcabala transcrita, señalar que el impuesto reglado por la misma, solamente se generará en el caso que nos ocupa, cuando el bien se le adjudique a otro socio distinto del que lo aportó: que es una de las reglas establecidas para la adjudicación de bienes, en el Art.335 del C.Com.-

Como casos interesantes que se plantean en relación al numeral de la Ley de Impuesto sobre Donaciones que nos ocupa, señalamos:

PRIMER CASO: Se disuelve y liquida una Sociedad, y en su activo social a liquidar figura el inmueble X, que fue aportado por el socio Andrés, y por lo tanto en base a la regla II del Art.335 C.Com. a él se le adjudica. Se inician las diligencias relativas a determinar que en la disolución de esa Sociedad, no se causó impuesto sobre donaciones. Se investiga el valor del derecho social correspondiente a cada uno de los socios y se establece que este es el de \$ 25.000.00 y se determina asimismo, el valor del inmueble X -

que se le adjudicó a Andrés, en pago a su derecho social, y resulta ser el de ¢ 35.000.00, Francisco y Ana María, que son los otros socios, recibieron en efectivo cada uno sus correspondientes ¢ 25.000.00.-

¿ Habrá Donación Presunta? ¿ Quién o quiénes son los donantes y quién o quiénes los donatarios? ¿Cuál será la base imponible? ¿Qué escala aplicaremos para liquidar el impuesto?

SEGUNDO CASO: Se disuelve y liquida una Sociedad, se distribuye el activo social, y se le da a uno de los socios en pago de su derecho social equivalente a ¢ 10.000.00 un número de acciones correspondientes a participaciones en otras Sociedades, pero cuyo valor se establece en la escritura de liquidación, es de ¢ 10.000.00.-

En las diligencias fiscales correspondientes, se establece que el valor del derecho social, efectivamente es de ¢ 10.000.00; pero al investigar el valor contable de las acciones dadas en pago, se determina que es el de ¢ 25.000.00 a los otros socios se les pagó en efectivo sus ¢ 10.000.00.-

Volvemos a preguntarnos, ¿ Habrá Donación Presunta? ¿ Quién o quiénes son los donantes y quién o quiénes los donatarios? ¿Cuál será la base imponible? ¿Qué escala aplicaremos para liquidar el impuesto?

Para el Primero y Segundo Caso, daremos la siguiente respuesta: Hay Donación Presunta, pues claramente se ha determinado por la oficina correspondiente que se ha adjudicado bienes (en el primer caso inmuebles, en el segundo, muebles), cuyo valor altera la proporción que existió entre los aportes sociales, en beneficio de uno -

de ellos.-

Los donantes serán los socios que recibieron en pago por su participación social, un valor inferior a lo que les correspondía y el donatario será el que recibió el bien (inmuebles o mueble) cuyo valor le reporta un beneficio económico superior al que le era atribuible.-

La base imponible será la diferencia entre el valor del bien adjudicado en pago y el valor del derecho social que le correspondía al socio donatario en proporción a su aporte. La escala a aplicar para la liquidación del impuesto será la correspondiente al parentesco o al matrimonio que vincule al donatario presunto con el o los donantes presuntos o bien a la no existencia de tales vinculaciones, es decir, la escala V correspondiente a extraños, ya que como dijimos aquí el legislador, lo que previó fue el beneficio económico fundamentalmente.-

TERCER CASO: Un socio aporta a una Sociedad al constituirse ésta, un inmueble, al tramitarse las diligencias correspondientes para establecer que en dicha constitución no hubo donación presunta, se determinó que el inmueble valía más que lo aportado por los otros socios; que como consecuencia había donación de parte de este socio para los otros y se tasó el impuesto sobre donaciones, que pagaron los presuntos donatarios, es decir, los otros socios.-

Así las cosas, la Sociedad funciona un período y luego deciden los socios disolverla y liquidarla y de conformidad a lo prescrito en el Artículo 335 C.Com. (II) se le adjudica el mismo inmueble al socio que lo aportó, en pago de su derecho social.-

Por la plusvalía que las instalaciones

y negocios que la Sociedad generó el inmueble vale más; pero se le adjudica al socio estimándole su valor en una cantidad tal, que conlleva a alterar los aportes de los socios; pero esta vez, el beneficio económico resulta ser en favor del que en la constitución de la Sociedad fue presunto donante.-

La interrogante es: ¿Cómo ya se causó impuesto sobre donaciones en la constitución de la Sociedad, en relación con este aporte -el inmueble-, ¿se causará el impuesto de que se trata en la disolución, dado los hechos comunes planteados?

Al respecto respondemos, cada hecho económico es independiente. Cada beneficio patrimonial, si es un presupuesto normativo de una Donación Presunta, será objeto del impuesto, habrá una donación diferente en cada caso.-

Tanto es así, que en la constitución de la Sociedad el donante fue el que aportó el inmueble; los donatarios los demás socios. En la disolución los donantes serán los demás socios que reciban en pago de sus respectivos derechos sociales un valor que altere disminuyendo las proporciones relativas a sus aportes; el donatario, el que recibe el inmueble, que por el aumento de valor altera, superando, la proporción de su respectivo aporte.-

CUARTO CASO: Se disuelve y liquida una Sociedad, al distribuir el activo social se establece que a cada socio le corresponde en pago por su derecho social la cantidad de ¢ 40.000.00. Pero en la escritura de liquidación se hace constar que al socio Francisco, se le dará en pago un inmueble valorado en ¢ 70.000.00, ya que, éste se obliga a pagar el gravamen de ¢ 30.000.00 que pesa sobre el mismo y contra la Sociedad en liquidación.-

Se establece por la oficina fiscaliza-

dora, en las correspondientes diligencias: a) Que el derecho social asciende en efecto a Q 40.000.00 para cada socio; b) Que tal valor no altera la proporción de los aportes respectivos; c) Que la Sociedad es deudora de un mutuo hipotecario, a favor de una Institución Bancaria cuya cuantía es Q30.000.00; d) Que el inmueble adjudicado tiene un valor de Q 70.000.00; - e) Que el socio Francisco se obligó al pago del gravamen; f) : Que aunque nominalmente haya alteración de los aportes, al dar en pago por el derecho social de Francisco tal inmueble, realmente no la hay, puesto que el capital líquido que se le adjudica en pago es el de Q 40.000.00.-

Por lo expuesto concluimos que en este caso, la Donación Presunta ha sido desvirtuada: porque también en la adjudicación de bienes en la disolución de Sociedades, - se admite prueba en contra, tal como lo ordena el Inciso 1o. del Art.4 I.D.-

QUINTO CASO: Se disuelve y liquida una Sociedad, se distribuye el activo social y se da en pago por el derecho de Carlos, bienes cuyo valor altera la proporción de los aportes; pero dicho pago es efectuado por medio de valores exentos. ¿Habrá Donación Presunta?

La Donación Presunta se plasma en el caso planteado; el hecho imponible se produce, pero desaparece el derecho del Estado de exigir el impuesto y la obligación del sujeto del mismo por concretizarse una exención objetiva: por recaer sobre valores que la ley misma ha declarado exentos.-

SEXTO CASO: En una Sociedad integrada por cuatro personas, tres venden su derecho al socio restante, cuatro meses más tarde y de conformidad al Art.61 C. Com. en relación con el 357 del mismo orden legal, que en lo

pertinente prescribe: "La Sociedad reducida a un solo socio, dejará de existir como tal, si transcurriere 3 meses sin que se haya traspasado alguna participación social a otra persona"; la Sociedad en el caso planteado se disuelve. ¿Estará este caso comprendido en el numeral 5o. de cuyo estudio nos ocupamos?

No, este caso no queda comprendido en la adjudicación de bienes en la disolución de Sociedades regulada como Donación Presunta, porque si bien es cierto que la disolución se da, ello se debe a una causal reglada en el Código de Comercio, luego no pueden darse los demás presupuestos del numeral 5o. del Art.4 I.D.-

Pero si se llegare a establecer, que en la venta de los derechos sociales, el precio no equivale al valor real del derecho social; determinado fiscalmente, habrá donación presunta pero regulada en el numeral 1o. del Art.4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

Por último planteamos una problemática más, en torno a la Donación Presunta ahora en estudio, y es la de considerar la regulación que la Ley de Renta en su Art.15 Inc.4o. y 5o. hace en cuanto a la alternativa que el socio capitalista tiene para seleccionar el tratamiento de su participación social, al liquidar una Sociedad: o bien que se tome como renta ordinaria o bien como ganancia de capital.-

Luego, en el caso de que se cristalice una Donación Presunta en la disolución y liquidación de una Sociedad de Capital, resultaría que, al concordar las legisla-

ciones fiscales de impuesto sobre Donaciones y de Renta, un mismo hecho generador estaría siendo gravado con un doble impuesto.-

Nuestra opinión es que debe darse una - reforma legal, que plasme los principios de doctrinaria tributaria en torno a evitar la doble imposición.-

ADJUDICACION EN SUBASTA JUDICIAL.

=====

El proceso civil puede definirse como: "el conjunto de actividades de los órganos jurisdiccionales y de las partes, necesarias para el desenvolvimiento de la función jurisdiccional civil." (Ugo Rocco). (33)

Siguiendo el pensamiento del autor citado, el proceso civil en relación con la función y el fin, -- puede clasificarse así:

I.- Proceso de declaración o de conocimiento del derecho;

II.- Proceso de condena o de prestación.

III.- Proceso ejecutivo o de realización forzosa;

IV .- Proceso cautelar o de conservación.-

¿Cuándo estamos en presencia de un proceso ejecutivo?

Ugo Rocco, dice que el proceso ejecutivo "es aquel que sirve de base al Estado para realizar sobre el patrimonio del obligado, en lugar del titular del derecho, normalmente en dinero, la obligación declarada contra el que resulta obligado."

Nuestro Código de Procedimientos Civiles en su Art.586, dice: " Juicio Ejecutivo es aquel en que un acreedor con título legal, persigue a su deudor moroso, o el en que se pide el cumplimiento de una obligación por instrumento que según la ley tiene fuerza bastante para el efecto."

Tenemos pues que el proceso implica una serie de etapas, de momentos en su estructuración. Dentro del Juicio Ejecutivo, nos interesa para el caso indicar como etapas del mismo: la pública subasta, el remate y la adjudicación en pago.-

La pública subasta: es la etapa procesal que posibilita la libre concurrencia de varias personas, distintas al actor y al reo, a realizar pujas por los bienes sacados a subastar. Esta etapa concluye o bien cuando de los terceros que han concurrido con la intención de adquirir el bien o bienes sacados a la venta, el ofrecimiento de uno de ellos no puede ser superado por el de cualquiera de los demás postores; o bien, cuando no obstante los pregones de que se habrá de celebrar venta en subasta pública (552 Inc.lo. C.), ninguna persona asiste a ella, o asisten pero sus ofrecimientos no logran cubrir o superar la cantidad señalada como base del remate.-

El Remate: Si resulta que por el bien sacado a subasta, hay alguien que en definitiva lo adquiere, sea porque su puja no fue superado por otra o porque siendo la única, cubre dicha cantidad límite o mínima, se dice que dicho bien ha sido rematado en el único o en el mejor postor.-

La Adjudicación en Pago: En los otros dos supuestos señalados: si ninguna persona concurre a la venta o concurrendo no hubo postura admisible, el ejecutante tiene derecho a que el bien o bienes sacados a subasta se le den en pago por las dos terceras partes del valúo que sirvió de base al remate. (Art.639 Pr.).-

Los Arts.642 y 643 del Pr. reglan que el remate puede ser aprobado a petición del comprador, hecha dentro de tercero día: y si éste omite tal petición, dentro del término legal, el Juez de oficio la dará.-

La adjudicación en pago, la resuelve el Juez por medio de auto en el proceso; y ambas situaciones las regula el Art.644 Fr.: " La certificación del acta de remate y su aprobación, o del auto de adjudicación en su caso, servirá de título de propiedad y posesión al comprador o adjudicatario."

Rememorados los aspectos procesales anteriores, veamos la regulación del Art.4 No.6 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, que prescribe como caso de Donación Presunta, salvo prueba en contrario: " 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 acta de remate mientras no se le presente autorización extendida por la Dirección General de Contribuciones Directas, de haberse satisfecho el impuesto de donación."

De lo expuesto y de la regulación tributaria transcrita, podemos sacar las conclusiones siguientes:

1o.) Que confunde el legislador en la norma tributaria en comento etapas o momentos procesales diferentes: adjudicación en pago y remate.

2o.) Que la Ley Tributaria, no puede salvo que así lo norme expresamente, dar un sentido jurídico diverso a los conceptos de otras ramas jurídicas.

3o.) Que no puede por lo tanto, existir "acta de remate" en la adjudicación en pago.

4o.) Que si al remate se quiso referir el legislador, no pudo hablar de "adjudicatario"; ni establecer

el pedimento del adjudicatario, ya que en el Remate la aprobación que podría ser a lo que alude la ley, si no es hecha dentro de término por el comprador, el Juez de oficio la hace.-

De lo anterior colegimos que es de urgente necesidad, una reforma de esta disposición tributaria, en que se salven tales equívocos jurídicos. En esta reforma debería reglarse, según nuestra opinión, la adjudicación en pago y el remate como casos de donaciones presuntas, si éstas se dan entre personas vinculadas por los grados de parentesco que la ley regula o por el matrimonio, salvo desde luego, prueba en contrario.-

También sería de importancia establecer que los valúos que sirvieran de base para la adjudicación en pago o para el remate, no serían necesariamente los considerados para la liquidación del tributo, sino el valor real de los bienes, como lo norma para el caso el No.2 del Art.4 I.D.-

La especificación anterior sería más importante, puesto que de acuerdo al Art.20 la Ley de Alcabala, para la tasación de tal impuesto, el valúo del remate o de la adjudicación, necesariamente será el que se tomará como base imponible.-

Nos resta analizar, los casos contemplados en los Arts.siguintes: 1953 en relación con el Art.652 del Código Civil; Art.1217 (regla 1a.) C.C. en relación con el Art.933 Pr.; Art.2216 C.C. y Art.662 Pr.; y finalmente los casos de los Arts.: 267, 413 y 414 del Código Civil, en relación con el Art.816 y sig. de Procedimientos Civiles. ¿Cuál es la finalidad de este análisis? Establecer la naturaleza jurídica del Remate y de la Adjudicación en Pago, para que caso de admitirlos como casos de compraventas, encajarlos dentro del numeral primero del Art.4 de la Ley de Impuesto sobre

Donaciones.-

La naturaleza jurídica de los actos regulados en las normas citadas es discutida, hay autores como Alessandri o como Meza Parros, que se pronuncian por la tesis de que las ventas forzadas son verdaderas compraventas; el autor últimamente citado se expresa al respecto en los términos siguientes:

"Verdad es que el ejecutado vende a su pesar, porque el tribunal le obliga a ello, a petición del acreedor. Pero, por el hecho de obligarse, el deudor ha consentido de antemano en las consecuencias de la obligación, que otorga al acreedor un derecho de prenda general sobre sus bienes e implícitamente, ha autorizado al acreedor para hacerlos vender, si la deuda no es pagada.-

El ejecutado no consiente en la venta al tiempo en que se realiza; ha consentido antes, al tiempo de constituirse deudor.-

La venta forzada, pues, es una verdadera compraventa.- (34)

Dentro de nuestro orden legal podríamos admitir la tesis expuesta y apoyarnos en los Arts.2216 del Código Civil, que prescribe: "Toda obligación personal da al acreedor el derecho de perseguir su ejecución sobre todos los bienes raíces o muebles del deudor, sean presentes o futuros, exceptuándose solamente los no embargables, designados en el artículo 1488."; y en el Art.652 inc.3o. del orden legal citado, que dice: "En las ventas forzadas que se hacen por decreto judicial a petición de un acreedor, en pública subasta, la persona cuyo dominio se transfiere es el tradente, y el Juez su representante legal."

Los autores que se pronuncian por la -

tesis negativa, como José María Manresa y Navarro, Alvaro Pérez Vives, justifican su posición de la manera que a continuación expondremos. El primero de los citados, dice:

"Aseméjense la compraventa y la dación y adjudicación en pago en que estos tres actos son traslativos de dominio, y acentúase la semejanza cuando se observa que el importe del crédito que mediante la dación o adjudicación se va a extinguir, viene a representar un papel parecido al del precio en la compraventa. Ello explica que el Tribunal Supremo haya equiparado a veces, ambas operaciones, declarando que es compraventa el contrato mediante el cual se adjudica o se da una cosa cierta en pago completo y definitivo de un crédito líquido. Pero las diferencias surgen cuando se considera que la dación y la adjudicación en pago suponen un crédito de existencia anterior, lo cual no ocurre en la compraventa; que por la dación y adjudicación en pago se extinguen obligaciones y por la compraventa se crean desde que el contrato se perfecciona entre comprador y vendedor; que la causa al respecto de cada una de las partes, es también distinta de la que asiste a los que contratan una compraventa, y, por último, que a la fijación del precio en la compraventa parece que ha acompañado o ha debido acompañar un más amplio ambiente de libertad contractual que a la estimación de la cosa que se da o adjudica en pago." (35)

Acorde con lo anterior, resultan las expresiones del comentarista Alvaro Pérez Vives: "La Venta en pública subasta no es una venta como cualquier otra. Es una enajenación, indiscutiblemente." (36)

También hemos de señalar disposiciones que en nuestro orden legal, permiten apoyar la tesis segunda. Art.1653 C.C.: "En las ventas forzadas y expropiaciones hechas

por autoridad de la justicia, el vendedor no es obligado, por causa de evicción que sufriere la cosa vendida, sino a restituir el precio que haya producido la venta." Asimismo el Artículo 1667 C.C., que norma: "La acción redhibitoria no tiene lugar en las ventas forzadas y expropiaciones hechas por autoridad de la justicia."

Asimismo, las regulaciones que en relación al valor de los bienes que se subastan; como las relativas al valúo pericial de aquéllos contenidas en los Arts.606 y 635 del Código de Procedimientos Civiles.-

Al respecto nos pronunciamos por la tesis segunda sustentada en las normas ya transcritas, es decir, que estamos de acuerdo en que la naturaleza jurídica de los remates y las adjudicaciones en pago, no es la de compraventa, estos son títulos traslativos de dominio de naturaleza específica.-

En cuanto a los casos finalmente planteados (Arts.267, 413 y 414 C.C. relacionados con los Arts.: 816 y sig. Pr.), en que se requiere venta en pública subasta: bienes de menores sujetos a patria potestad, o a tutela: o la de los bienes de los incapaces sujetos a curaduría: o la venta ordenada en partición judicial, (Arts.1217 C.C. en relación al Art.933 Pr.) podemos considerar que su naturaleza jurídica es, la compraventa, ya que la formalidad de la pública subasta sólo es exigible como garantía de los derechos de aquéllos; por otra parte, no hay crédito preexistente; no hay como consecuencia extinción de obligaciones y la causa de éstas, es la misma que la de las partes en la compraventa: para el vendedor, el precio; para el comprador, la cosa.-

En consecuencia, en el caso de ventas en pública subasta relativas a bienes de menores sujetos a patria potestad o tutela, o de incapaces sujetos a curaduría, o

venta ordenada en partición judicial, si serán encajables, caso de constituir una Donación Presunta en el Numeral uno del Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones.-

C A P I T U L O I V

=====

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

=====

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

Queremos plantear como conclusiones de este trabajo proposiciones que clasificamos en dos aspectos: ASPECTO JURIDICO y ASPECTO ADMINISTRATIVO.-

En el aspecto Jurídico consideramos de verdadera urgencia:

1o.) La promulgación de las normas tributarias, específicamente las propuestas para la Ley de Impuesto sobre Donaciones que o llenen los vacíos legales o salven las contradicciones expuestas.-

2o.) Unificar todo el sistema tributario salvadoreño, es decir, dar una verdadera codificación del mismo que derive así en una armonía de nuestro ordenamiento legal.

En el aspecto Administrativo creemos que:

1o.) Debe brindarse una verdadera agilización en el procedimiento tributario, evitando el burocratismo nefasto, que tanto perjuicio acarrea al Fisco como al contribuyente.

2o.) Que se tecnifique el Departamento encargado del aspecto valuativo y contable de la oficina fiscalizadora.

3o.) Que dado el aumento de los hechos imponibles, lo cual es una consecuencia lógica de la complejidad que la vida misma plantea, se aumente el personal del Departamento Jurídico, pero buscando que dicho aumento no sólo sea numérico sino que también, implique una selección adecuada de personal capacitado.-

I N D I C E D E L L A M A D A S.

=====

No.de Llamadas =====	No.de Pág. =====	OBRA CITADA. =====
No. 1	No. 3	Sainz de Rujanda: Hacienda y Derecho, Madrid 1955, Pág.33
No. 2	No. 3	Pugliese: Instituciones de Derecho Financiero, - Méjico, F.C.E. 1939 Pág.: 22
No. 3	No. 5	Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, - Traducción de la 7a.Edición Italiana de 1956, - Madrid 1957 Pág.13.
No.4	No. 5	Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario. Vol.1, Madrid 1964, Pág.31.
No.5	No. 7	Trotabás, Ensayo de Delimitación del Derecho Fiscal através de la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado, Revista de Derecho Financiero.

No.de Llamada =====	No.de Pág. =====	OBRA CITADA. =====
No. 6	No. 8	Héctor E. Villegas: Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, - 1972, Pág. 125.
No. 7	No. 13	Manuel Andreozzi: Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires 1951, Pág.107
No. 8	No. 14	Roque García Mullin: Derecho Tributario ciclo de conferencias Revista de Derecho, San Salvador, 1974, Pág.53.
No. 9	No. 18	Roque García Mullin: Obra citada. Pág.65.
No. 10	No. 21	José Luis Pérez de Ayala, Obra citada Pág.183.
No. 11	No. 23	Roque García Mullin, Obra citada Pág.70
No. 12	No. 25	José Luis Pérez de Ayala, Obra citada, Pág.204.
No. 13	No. 28	Roque García Mullin, Obra citada, Pág.No.72.
No. 14	No. 31	José Luis Pérez de Ayala, Obra citada Pág.164.
No. 15	No. 40	Ugo Rocco: Teoría General del Proceso Civil, México 1959. Pág. 429.

No.de Llamadas. =====	No.de Página. =====	OPERA CITADA. =====
No. 16	No. 41	Alessandri y Somarriva: Curso de Derecho Civil, Tomo I, Pág.449
No. 17	No. 58	Guillermo Cabanellas, Dic- cionario de Derecho Usual, Fuenos Aires,Vol.I, Pág. 752.
No. 18	No. 58	Guillermo Cabanellas, O-- bra citada, Vol.I, Pág.752
No. 19	No. 58	Guillermo Cabanellas, O-- bra citada, Vol.I, Pág.271
No. 20	No. 59	Guillermo Cabanellas, O-- bra citada,Vol.II, Pág.344
No. 21	No. 91	Planiciol y Ripert: Tratado Práctico de Derecho Civil Francés. La Familia.Tomo II, Habana 1946, Pág.12
No. 22	No.110	Ramón Meza Barros: Manual de Derecho Civil. De las - Fuentes de las Obligacio- nes, Tomo I.Pág. 175.
No. 23	No.113	Ramón Meza Barros: Obra - citada, Pág.181.
No. 24	No.114	Manuel Somarriva Undurra- ga:Curso de Derecho Civil, versión Taquigráfica, San Salvador, Pág.15.

<u>No.de Llamada.</u>	<u>No.de Pág.</u>	<u>OEPA CITADA.</u>
No. 25	No.115	Manuel Somarriva Undurraga, O- bra citada, Pág.122.
No. 26	No.129	Escrache: Diccionario Razonado de Legislación y Jurispruden- cia, Pág.1434.
No. 27	No.144	Manuel Somarriva Undurraga, O- bra citada, Pág.107.
No. 28	No.146	Manuel Somarriva Undurraga, O- bra citada, Pág.111.
No. 29	No.147	Manuel Somarriva Undurraga, O- bra citada, Pág.115.
No. 30	No.152	Roberto Lara Velado: Introduc- ción al Estudio del Derecho; - San Salvador, Pág. 28.
No. 31	No.155	Guillermo Cabanellas, Obra ci- tada, Vol.II, Pág.13 y Vol.III Pág.463.
No. 32	No.165	Emilio Langli y Rubio:El Con- trato de Compraventa Mercantil Barcelona, Pág.13.
No. 33	No.190	Ugo Rocco: Obra citada, Pág. 81.
No. 34	No.194	Ramón Meza Barros:Obra cita- da, Pág.84.

No.de Llamadas. =====	No.de Pág. =====	OBRA CITADA. =====
No. 35	No.195	José María Manresa y Navarro :Comentarios al C.C. - Español, De las Obligaciones y Contratos, Tomo X, - Madrid, Pág.17.
No. 36	No.195	Alvaro Pérez Vives: Compra- venta y Permuta en Derecho Colombiano, Bogota 1953., - Pág.505.-

BIBLIOGRAFIA TRIBUTARIA.
=====

- 1) Derecho Tributario Argentino MANUEL ANDREOZZI, Tomo I y II; Tipográfica Editora, Argentina Buenos Aires 1955.-
- 2) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario: FECTOR B. VILLEGAS; Ediciones Depalma, Buenos Aires 1972.-
- 3) Derecho Tributario: JOSE LUIS PEREZ DE AYALA: Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968.
- 4) Principios de Derecho Tributario. Volúmen I: ANTONIO BERLIRI; Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964.
- 5) Hacienda y Derecho: FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, Madrid 1955.
- 6) Instituciones de Derecho Financiero. PUGLIESE, Mexico 1939.
- 7) Instituciones de Derecho Tributario: GIANNINI A.D., Madrid 1957.
- 8) Conferencias Derecho Tributario: Dr. ROQUE GARCIA MULLIN, Revista de Derecho Epoca 3, No.2, Junio de 1974.
- 9) Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, JOSE SALVADOR SOTO, Revista de Derecho Epoca 2, No.2-3 - Septiembre de 1969.
- 10) Comentarios a la Ley de Impuesto sobre Donaciones: MAURICIO ROBERTO CALDERON (Tesis Doctoral)
- 11) Análisis Jurídico de las Instituciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. JOSE SALVADOR SOTO (Tesis Doctoral)
- 12) Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño, JOSE LUIS AYALA GARCIA. (Tesis Doctoral)

...

BIBLIOGRAFIA ADMINISTRATIVA.
=====

- 1) Derecho Administrativo y Derecho Financiero: LUIS ALFONSO MENDEZ. Revista de Derecho Epoca 2, No.2-3 Septiembre 1969.
- 2) Derecho Administrativo. GUILLERMO VARAS CASTRO, Editorial Nascimento, Santiago de Chile.

BIBLIOGRAFIA CIVIL.
=====

- 1) Derecho Civil Francés PLANIOL Y RIPERT, Tomo V. Donaciones y Testamentos. Cultural, S.A., Habana 1935.
- 2) Tratado de Derecho Civil Español: FEDERICO PUIG PEÑA. Tomo IV Obligaciones y Contratos. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid.
- 3) Comentarios al Código Civil Tomo X; JOSE MARIA MANRESA NAVARRO. Comentarios al Código Civil Español. De las Obligaciones y Contratos. Tomo X, Editorial Reus S.A., Madrid - 1931.
- 4) Compraventa y Permuta en Derecho Colombiano: ALVARO PEREZ VIDES Librería Editorial Temis Ltda., Bogotá 1953.
- 5) Manual de Derecho Civil, Tomo I - II; RAMON MEZA BARROS. Editorial Jurídica de Chile, 1966.
- 6) Sobre la Teoría de las Obligaciones: ADOLFO OSCAR MIRANDA; Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador, Enero de 1975.

- 7) Del efecto de los Contratos y de las Obligaciones: ADOLFO OSCAR MIRANDA, Vol. I, II y III Publicaciones de la Asociación de Estudiantes de Derecho.
- 8) Curso de Derecho Civil; MANUEL SOMARRIVA UNDURRAGA. Versión Taquigráfica, Editorial Universitaria de El Salvador.
- 9) Curso de Derecho Civil: ARTURO ALESSANDRI RODRIGUEZ y MANUEL SOMARRIVA UNDURRAGA. Tomo I, Editorial Nascimento, Santiago de Chile.
- 10) Estudios de Derecho Civil: FELIPE SANCHEZ ROMAN. Tomo IV, Derecho de la Contratación, Estudios Tipográficos, Madrid 1899.
- 11) Elementos de Derecho Civil, Tomo I: Julien Bonnecase. Editorial José M. Cajica, México.
- 12) Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, Tomo II La Familia: Flanici y Ripert. Cultural S.A. Habana 1946.
- 13) Tratado Elemental de Derecho Romano: EUGENE PETIT. Editora Nacional, S.A., México D.F. 1953.

BIBLIOGRAFIA MERCANTIL.
=====

- 1) Introducción al Estudio del Derecho Mercantil: ROBERTO LARA VELADO: Editorial Universitaria de El Salvador.
- 2) El Contrato de Compraventa Mercantil: Emilio Langle y Rubic Fosch. Casa Editorial Urael 51 Pis. Barcelona.

BIBLIOGRAFIA PROCESAL.

=====

- 1) Fundamentos del Derecho Procesal Civil: EDUARDO J. COUTURE; Roque Depalma, Buenos Aires 1958.
- 2) Teoría General del Proceso Civil: UGO ROCCO; Editorial Ferrúa, S.A., México 1959.-

BIBLIOGRAFIA GENERAL.

=====

- 1) Diccionario de Derecho Usual: GUILLERMO CABANELLAS; Ediciones Santillana, Buenos Aires.
- 2) Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia: Escribano, Buenos Aires.-

BIBLIOGRAFIA LEGAL.

=====

- 1) Constitución Política de El Salvador.
- 2) Código Civil.
- 3) Código de Procedimientos Civiles.
- 4) Código de Comercio,
- 5) Código Penal.
- 6) Ley de Adopción.
- 7) Ley de Alcabala.
- 8) Ley de Renta.
- 9) Ley de Vialidad.
- 10) Ley de Gravamen de las Sucesiones.
- 11) Ley de Impuesto sobre Donaciones.