

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

---

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

# Estudio de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

*Irma Arelys Zelaya Gómez*

PARA OPTAR AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

FEBRERO 1980.



T  
343.054  
34.9e

Ej. 1

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR

Ing. Félix Antonio Ulloa

SECRETARIO GENERAL

Lic. Ricardo Ernesto Calderón

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO

Dr. Mauricio Roberto Calderón

SECRETARIO

Dr. Manuel Adán Mejía Rodríguez

TRIBUNALES EXAMINADORESEXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION  
Y LEGISLACION LABORAL

Presidente: Dr. Ronoldy Valencia Uribe  
1er. Vocal: Dr. Mauricio Roberto Calderón  
2do. Vocal: Armando Antonio Chacón

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: MATERIAS PROCESALES Y LEYS AD-  
MINISTRATIVAS

Presidente: Dr. Napoleón Rodríguez Ruiz  
1er. Vocal: Dr. Horacio Olmedo Lope  
2do. Vocal: Dr. Atilio Ramírez Amaya h.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE: MATERIAS CIVILES, PENALES Y -  
MERCANTILES

Presidente: Dr. Carlos Rodolfo Meyer García  
1er. Vocal: Dr. Atilio Ramírez Amaya h.  
2do. Vocal: Dr. Julio Enrique Acosta

ASESOR DE TESIS

Dr. Francisco Rafael Guerrero Aguilar

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

Presidente: Dr. Héctor Antonio Hernández Turcios  
1er. Vocal: Lic. Jenny Díaz de Coto  
2do. Vocal: Dra. Mirna Ruth Castaneda de Alvarez

DEDICATORIA

A mi madre:

FIDELINA GOMEZ DE ZELAYA

Como un testimonio de cariño y agradecimiento por haberme impulsado por las sendas del bien, procurando hacer de mí una mujer útil.

A mis hermanos:

FERNANDO OSMIN

HECTOR RENE

FRIEDE ELSIE y

GLADIS DEL CARMEN

A mis amigos y a todos aquellos que en una u otra forma, me ayudaron a coronar mi carrera profesional.

## I N D I C E:

CAPITULO I	Generalidades, Antecedentes Históricos, - Fundamento Económico-Financiero y Consti- tucional del Impuesto Territorial Agrope- cuario.
CAPITULO II	Naturaleza, Clase, Efectos, Efectos y Ca- racterísticas de la Ley de Impuesto Terri- torial Agropecuario.
CAPITULO III	Análisis de la Ley de Impuesto Territo-- rial Agropecuario: a-) Sujeto b-) Objeto c-) Hecho Generador d-) Base Impositiva e-) Tasa
CAPITULO IV	Excenciones y Deducciones en la Ley de Im- puesto Territorial Agropecuario.
CAPITULO V	Referencias a la Ley de Impuesto sobre la Renta en la Ley de Impuesto Territorial - Agropecuario.
CAPITULO VI	Doble Imposición e Impuesto Territorial - Agropecuario.
CAPITULO VII	Conclusiones y Recomendaciones.
CAPITULO VIII	Bibliografía.

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

Dentro de los impuestos ya estatuidos, el Impuesto Territorial Agropecuario es uno de los que ha causado mayor relevancia de interés nacional, porque constituye el inicio de una verdadera humanización de política tributaria, dándole proyecciones sociales.

Con ello se está tratando de difundir en toda su proporción la modernización y multiplicación de las necesidades sociales en general, de tal manera que con dicha modernización, se ha hecho necesario no sólo hacer reformas a las leyes del Instituto de Transformación Agraria, Ley de arrendamiento de tierras, así como establecer un impuesto que pueda coadyuvar a llevar progreso social a la masa campesina, sino que, además, buscar la forma en que se aumente la productividad y la modernización de la tecnología en el campo, a fin de poder utilizarse al máximo nuestros recursos más escasos.

Con el Impuesto Territorial Agropecuario, se afecta por excelencia la propiedad inmobiliaria, por ende, contribuye así, cualquiera que sean las orientaciones políticas y la organización institucional, a facilitar los fines de justicia social.

## CAPITULO I

I-) Generalidades, II-) Antecedentes Históricos, III-) Fundamento Económico Financiero y Constitucional del Impuesto Territorial Agropecuario.

I-) Generalidades: a-) Clasificación de los Ingresos Públicos.

El Estado para cumplir con la actividad que se le ha encomendado en cuanto a proporcionar la salud, educación y vivienda a sus habitantes, tienen que hacer uso de los ingresos que percibe.

Los ingresos públicos se clasifican de la manera siguiente:

## I- ORIGINARIOS Y DERIVADOS

Ingresos originarios son los que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa e indirecta.

Ingresos derivados, son aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir, que no provienen de su propio patrimonio.

## 2- ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS

Ingresos Ordinarios, son los que se perciben regularmente, repartiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido, deben cubrir enteramente los pagos ordinarios. Comprende los impuestos, los

derechos, los productos y los aprovechamientos.

Ingresos extraordinarios, son aquellos que se perciben sólo cuando frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en los casos de guerra, catástrofes, etc.

De conformidad al Manual de Clasificación de los Ingresos Públicos, las rentas del Gobierno provienen de las fuentes de Ingresos corrientes y de capital, así, tenemos:

INGRESOS CORRIENTES, comprende la totalidad de las rentas ordinarias que se estima recaudarán o devengarán por el pago de impuestos y contribuciones. Estos ingresos se clasifican en cuatro grandes rubros, a saber:

A- Ingresos Tributarios. son imposiciones generales, que no suponen una actividad directa por parte del Estado. Y se les procura sobre los ingresos o bienes de personas naturales o jurídicas, para hacer frente a sus gastos y satisfacer así las necesidades de carácter público. Aquí se incluyen las contribuciones obligatorias, tales como: el impuesto sobre la Renta, impuesto sobre el patrimonio y propiedades, Impuesto Territorial Agropecuario, Impuesto sobre el Comercio Exterior, Impuesto sobre el consumo de Productos y Servicios, Impuestos y gravámenes sobre actividades productivas y co-

merciales, actos jurídicos y transacciones, así como todos los demás cargos que resulten como consecuencia de la aplicación del Poder Impositivo del Gobierno.

- B- Ingresos no tributarios, son los que se procura el Estado con la mira puesta en la ejecución de una ganancia, en la obtención de una renta. En esta clase general se incluyen las rentas de activos, la venta de artículos estancados y otros materiales y servicios, utilidades de Empresas estatales, tasas, derechos y otros cargos por servicios.
- C- Transferencias Corrientes, las rentas de esta clase general representan ingresos que no pueden clasificarse bajo las clases generales de rentas comprendidas entre las fuentes de ingresos tributarios e ingresos no tributarios, las cuales incluyen solamente ingresos representativos de rentas (de carácter administrativo).

En la clase general Transferencias Corrientes están incluidas las operaciones por transferencia de dineros, realizadas por distintos organismos del Estado, para llevar a cabo determinados fines. Tales rentas incluyen los fondos que son entregados por personas naturales o jurídicas en forma obligatoria, voluntaria y gratuitamente por el sector o por organismos estatales para actividades generales y específicas, tales como: transferencias corrientes del sector privado, de organismos estatales y las transferencias co-

rrientes del exterior.

- D- Otros ingresos no Tributarios, (corrientes) los ingresos en esta clase general incluyen adiciones a los activos corrientes, los cuales aumentan las obligaciones y las reservas o bien disminuyen otros activos, o representan el reembolso de gastos. Inclúyense partidas, tales como: los ingresos que se recauden por los depósitos recibidos, la devolución de gastos hechos en años anteriores, así como otras partidas que no aumenten el patrimonio del Estado.

#### INGRESOS DE CAPITAL.

Inclúyense los que se perciban por concepto de ventas de activos fijos y financieros y compensaciones por pérdidas y daños, reembolso de préstamos concedidos, préstamos directos, créditos, valores públicos, transferencias de capital recibidos y otros ingresos de capital.

#### b-) DEFINICION DE TRIBUTOS.

La palabra Tributo es de origen latino, y se usó en la época Feudal para designar las prestaciones pecuniarias de los Vasallos en reconocimiento del señorío; sinónimo de tributo era en Roma la voz Gabella, que significaba toda imposición pública, procediendo acaso del Hebreo "Cab" (impuesto) y existiendo todavía en Sajón (Gabel) y en castellano (Gabela).

Guilliani Fonrouge lo determina como "la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho (1). Por su parte Dino Jarach define el Tributo, como - "una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo" (2). El Código Tributario para América Latina en su Art. 13 lo define "son las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de un poder imperioso, exige con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines". El Código tributario de Uruguay, en su Art. 10 lo define de la manera siguiente: "es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". "No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o usos de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de Monopolio, directamente en sociedades de economía mixta o en concesión".

-----

(1) Guilliani Fonrouge. Derecho Financiero. Vol. I, pág.151

(2) Dino Jarach. "El Hecho Imponible". Pág. 18

### c-) FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

La mayoría de autores son contestes en estimar como Fuentes del Derecho Tributario: la Constitución, la Ley, los Reqlamentos, los Decretos-Ley y los Tratados Internacionales. Hay autores que sostienen que la Constitución no es fuente de normas tributarias de alcance general y abstracto, sino, la ba se fundamental del desarrollo del sistema normativo tributario, aunque una gran mayoría sostiene que es la Ley, la fuente por excelencia. Los Decretos-Leyes son acodidos por aquellos regl-  
menes de hecho, en los que el orden jurídico vigente ha desapa-  
recido. En cuanto a los Tratados Internacionales, se sostiene que para que constituyan fuente, deben ser ratificados por los países contratantes.

### d-) CARACTERES DEL DERECHO TRIBUTARIO

- 1- ABSTRACTO, es facultad derivada de la soberanía del Estado, o sea la facultad de poder imponer contribuciones a los particulares.
- 2- PERMANENTE, se basa en la existencia misma del Estado y si el Estado existe, por ende, existe el poder tributario.
- 3- IRRENUNCIABLE, el poder tributario es una forma de manifes-  
tación del poder jurídico del Estado, ahora bien, la sobe-  
ranía es irrenunciable, consecuentemente lo será el Poder  
Tributario a éste determina implícitamente la renuncia a -

la posibilidad de cumplir con los objetivos generales del Estado.

- 4- INDELEGABLE, el poder tributario es indelegable, pues el Estado es quien tiene la facultad de crear normas jurídicas de carácter general y abstracto que implican obligaciones tributarias.

e-) PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Entre los principios del Derecho Tributario, encontramos los siguientes:

- 1- Legalidad, postula la primacía jurídica de la ley en el sentido material.

Este principio es análogo al que rige en materia Penal, según el cual no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, se enuncia "Nullum Tributum sine Lege", su consecuencia fundamental es que sólo la ley puede determinar y especificar los distintos elementos de la obligación tributaria, Art. 119 Cn.

- 2- Igualdad, o equidad, se enuncia "a iguales riquezas corresponden iguales impuestos", en otros términos se enuncia "a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias" y lo encontramos contemplado en el Art. 115 Cn.

- 3- Justicia, consiste en que los habitantes de una nación -

deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus necesidades económicas.

La doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo, cuando es general y uniforme, así, se dice que es general, cuando comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y, se dice que es uniforme, cuando todas las personas sean consideradas iguales frente al tributo.

4- Comodidad, conforme este principio, el impuesto debe ser establecido de tal manera que su determinación y recaudación cause los menores prejuicios al contribuyente, es decir que no cause sacrificio a éste. Al efecto Margain - Manautou (1) nos manifiesta que se deben escoger fechas y períodos que sean propicios y ventajosos para que el contribuyente realice su pago, lo que traerá como resultado mayor recaudación, por ende, menor evasión por parte de dichos contribuyentes.

#### f-) CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

La mayoría de tratadistas tributarios conuerdan en clasificar los tributos en tres grupos:

Impuestos  
Especiales Tasas  
Contribuciones Especiales

Es el tributo cuyo hecho generador es una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

El modelo de Código Tributario para América Latina - en su Art. 16 define la Tasa, como: "El tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es - tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado."

Esta definición aportada por el modelo de Código Tributario, ha originado grandes discrepancias, así, Dino Jarach, sostiene que es injustificable que la tasa constituya un servicio individual; por su parte el profesor Manuel Valdés - Costa afirma, que "si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa.

El Código Tributario Uruguayo en su Art.12 nos trae la definición de tasa en términos similares al modelo de Código Tributario, que dice: "TASA es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica -

específica del Estado hacia el contribuyente, su producto no debe de tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo."

Giannini sostiene que "la TASA es la prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares."

#### Contribuciones Especiales.

Se ha considerado que las contribuciones especiales están integradas únicamente por las contribuciones de mejoras.

Las Contribuciones Especiales, adoptan diversa terminología, así, se habla de Tributo Especial, Contribución, Contribución Especial, Contribución de Mora, Derecho de Cooperación e Impuesto de Plusvalía por el aumento específico del valor de la propiedad. Dino Jarach adopta el término de "Contribución o Contribución de Mejoras", cuyo criterio es el de hacer pagar aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o no se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial (1).

-----

(1) Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario.  
Pág. 182 y 183

Se acepta como noción general de lo que constituye - la Contribución Especial, la siguiente: "Son los tributos de bidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado".

Giannini respecto a la organización y características de los servicios públicos, sostiene: "a veces el Estado al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee el interés general de todos los ciudadanos, - proporciona por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad", por ende - es justo que una parte del gasto sea soportada por esos últimos en proporción a la especial ventaja que aquel les depara" (2).

Por su parte Guillermo Cabanellas, nos habla de Contribuciones Territoriales, son: "la que pesa sobre la propiedad inmobiliaria, y singularmente sobre los predios rústicos o urbanos. Los sistemas varían, pues unos se apoyan en el valor del capital, otros en los productos obtenidos o en la capacidad productiva que se asigna a los bienes. En actos

-----

(2) Giannini A. D. Instituciones de Derecho Tributario N<sup>o</sup> 18

Judiciales, notariales y del Régimen de Propiedad, cuando se trata de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, se inquiera por lo común si los interesados o titulares se encuentran al corriente con el Estado acerca del pago de esta contribución. La base de la contribución territorial de no confiar en las declaraciones juradas de los interesados, se halla en los trabajos del Catastro, que mide y describe con la precisión posible las fincas y sus posibilidades rentísticas, tanto en lo urbano como en lo agrícola, pecuario, minero y demás fuentes de la riqueza (3).

La contribución especial la diferenciamos del impuesto en cuanto a que en la primera se requiere como requisito indispensable para su exigibilidad una actitud productora de beneficio; en cambio, para el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna.

Francisco Nitti, define el impuesto de la siguiente manera: "es una cuota, parte de la riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Si el carácter es coactivo y su producto se destina a la realiza-

-----

(3) Guillermo Cabanellas. Diccionario Usual, Tomo I "A-D".  
Pág. 520

ción de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible. Una de las definiciones más completas en cuanto a determinar lo que es impuesto, es la señalada por el catedrático Ernesto Flores Zavala, la que a su vez toma del Art. 2 del Código Mexicano que literalmente dice: "son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

De la definición últimamente transcrita, sacamos dos elementos básicos:

- 1) Que la prestación debe ser hecha en dinero o en especie.
- 2) Que el impuesto es una prestación.

Ahora bien, decimos que el impuesto es una prestación sin contraprestación, porque la disminución que el sujeto pasivo experimenta en su patrimonio con el pago del impuesto, no implica la percepción de una contraprestación individual y divisible, ni en cosa ni en servicio.

En cuanto a que la prestación debe ser hecha en dinero o en especie, no hay problema alguno, pero sí debemos tener presente que quedan excluidos los servicios personales obligatorios señalados por la ley, tales los cargos de elección popular, etc.-

### Antecedentes Históricos del Impuesto Territorial Agropecuario.

✓ Su origen se fundamenta en el Derecho de Propiedad de la Tierra que prevaleció durante los tiempos primitivos en gran parte de los países del Mediterráneo. Su punto de partida fue la vinculación de los derechos con la persona del jefe de familia o sea el Patriarca. Existieron además ciertos tributos en favor de los desposeídos quienes carecían de tierras para cultivos, por lo que se les proporcionaba parte de la primera cosecha de los cultivos, así como de las siguientes cosechas. En Roma, el derecho de propiedad se concibió netamente individualista, ya que la propiedad se encontraba en el Jefe de familia, quien a su vez podía efectuar a su libre determinación el uso, posesión y transferencia del mismo.

· En el sistema feudal, los señores Feudales imponían tributo a sus siervos por el uso de la tierra, pero a su vez, los reyes imponían a éstos la obligación del pago del tributo en base a que éstos o sea los reyes, tenían la posesión de todas las tierras.

El uso de la tierra tomó auge al grado de que las opiniones se fueron dividiendo, así los Economistas clásicos opinaban que ésta junto con el capital es uno de los factores esenciales que intervienen en la producción. Por su parte, -

los Economistas modernos, han modificado considerablemente és ta definición, pues, además de disentir de que los tres factores de la producción sean iguales, sostienen que sólo el trabajo es el agente activo de la producción, que la tierra tiene en ella una función absolutamente pasiva y que el capital no es más que un instrumento. Asimismo admiten que aunque la tierra no sea un elemento activo de la producción, - constituye una condición indispensable de esta, también, los tres factores de la producción (capital, tierra y trabajo) a veces se reúnen, pues cuando la tierra ha sido preparada para el cultivo, se convierte en un producto de trabajo y, por lo tanto, del capital. El problema de la tierra no se ha planteado tan solo en el aspecto de la renta, que al fin y al cabo no es más que la preocupación de que el Estado tenga una parte de ella. La explotación agrícola, ha sido causa de grandes luchas sociales en el transcurso de la historia, a causa de su organización poco conforme con las necesidades de los pueblos. Pero dados los adelantos de la técnica, la gente afluye a las zonas metropolitanas multiplicando así muchas veces el espacio necesario por habitante, pero si el ritmo de desarrollo económico se acelera, la demanda total de alimentos aumentará en grandes proporciones.

Propiamente los antecedentes históricos de nuestra Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, los encontramos -

plasmados en los primeros decretos de la Ley de Vialidad.

La primera Ley de Vialidad decretada el 30 de abril de 1926, cuya publicación aparece en el Diario Oficial Nº 141 del 26 de junio del año referido, tiene como finalidad la creación de un fondo permanente para llevar a cabo la construcción de una red de vías modernas de comunicación, para el transporte de productos de un lugar a otro dentro del territorio nacional y que valore las propiedades y tierras sin cultivo; ese fondo iba a formarse por la recaudación de un impuesto sobre el capital individual, habiéndose impuesto una tasa progresiva.

Viéndose el constante predominio de la tierra en pocas manos y haciéndose una realidad las aspiraciones de la masa campesina en cuanto a mejores condiciones de vida, el Estado haciendo uso de sus facultades potestativas en bien de la comunidad, emitió en el mes de diciembre de 1977 la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, cuya exposición de motivos paso a transcribir: "El propósito principal de gravar específicamente la propiedad inmueble rústica, se justifica no sólo porque actualmente es objeto de una tributación bastante moderada, sino porque además proporcionará recursos fiscales que permitirán desarrollar un amplio programa de bienestar rural por medio de prestaciones de servicios de educación, salud y otras similares en beneficio de los tra-

bajadores. Este enfoque sobre el destino de los ingresos provenientes del impuesto, concreta el propósito de que serán los propios recursos del sector agropecuario los que favorezcan al mismo, a través del gasto público orientado a mejorar las condiciones de vida de la población de menores recursos como es el campesino salvadoreño. Debe reconocerse que el instrumento tributario no es por sí solo suficiente dentro de los niveles razonables, para afectar en forma determinante la estructura de la tenencia de la tierra, pero no puede ignorarse que los efectos previsibles se orientan a mejorar la distribución de la propiedad rústica en el país. El carácter único de la tasa y la cuantía moderada que se propone en el proyecto, concretan el propósito de lograr una mayor distribución de las obligaciones fiscales para imprimir características de equidad al nuevo tributo. Por razones de índole administrativa y para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se ha tratado de establecer un sistema sencillo y de fácil aplicación por lo que se adoptó un régimen del impuesto dentro de los lineamientos de dos tributos vigentes en nuestro país: el de renta y el que recae sobre el patrimonio neto (Vialidad Serie "A"). Se ha procurado en la estructuración del nuevo impuesto, como se indica en el párrafo anterior, caracterizarlo por el grado de sencillez en cuanto a los conceptos básicos del tributo; sin em-

bargo, deseamos referirnos a dos aspectos relevantes del proyecto de referencia. En primer lugar, es importante señalar que el propósito de que el nuevo gravamen no influya en forma negativa en el desarrollo de actividades para mejorar la productividad, explica el que no se haya incluido en el valor imponible de los bienes gravables los referidos incrementos de valor que sean el resultado de nuevos cultivos permanentes o de obras efectuadas dentro de la vigencia de esta ley. De igual modo es importante señalar que del valor de los inmuebles se permiten devoluciones varias en el Art. 5. Su propósito es evidente, ya que tienen a propiciar la construcción de vivienda para los trabajadores y la de instalaciones para la prestación de servicios de asistencia médica, promoción cultural y otros, proporcionados gratuitamente por el contribuyente para lograr un mayor bienestar material de los trabajadores del campo. Así también queremos señalar los alcances de las deducciones a que se refieren los literales d), e) y f) del Art. 5 citado. El primer literal excluye del gravamen el valor de las instalaciones agroindustriales, industriales, comerciales y turísticas incluyendo el valor del terreno, que sean necesarias para el desarrollo de esas actividades con el objeto de no desestimularlas por ser de la mayor importancia en el proceso de desarrollo económico del país. Merece especial mención la disminución del impuesto -

en la cuantía de las cantidades erogadas por el contribuyente, para contribuir a la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y otros a que hace referencia esta ley, en beneficio de los trabajadores y demás pobladores de las áreas rurales".

Los considerandos de la Ley rezan: I-Que es obligación fundamental del Estado procurar el bienestar de los sectores de menores recursos, particularmente en las áreas rurales, en las que es necesario ampliar servicios y prestaciones para resolver los problemas de salud, educación, vivienda y otros;

II- Que es conveniente la participación del sector agropecuario en la solución de dichos problemas, por medio de un sistema de tributación a la propiedad inmueble rústica, en una cuantía moderada, que permitiendo la prestación directa de los servicios señalados, acreciente también los recursos del Estado para mejorar las condiciones de vida de la población campesina;

III- Que es necesaria la emisión de la Ley especial que regule el sistema por el cual la propiedad privada rural cumpla con uno de los elementos esenciales de su función social, como es su contribución al mejoramiento de la economía nacional, generando además bienestar para los trabajadores y sus familiares;

IV- Que el sistema impositivo a la propiedad rústica - deberá estructurarse además en forma que consulte la capacidad tributaria de los contribuyentes y estimule tanto la introducción de mejorar como el uso más eficiente de la tierra".

Dentro de la clasificación de los impuestos, atendiendo a su finalidad, se dividen en EXTRAFISCALES y FISCALES.

El impuesto Fiscal, es el que persigue un rendimiento tributario, es decir, recursos para el erario fiscal.

El impuesto extrafiscal, es el que busca profundamente la realización de otros fines, para los que el gravamen tributario es solo un medio.

Ahora bien, la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario se encuentra envivita en los rubros de dicha clasificación. Así, se considera que es una ley de contenido eminentemente - extrafiscal, en cuanto a que con ella no se pretende llevar - dinero a las arcas públicas como una prioridad, sino que, más bien, lograr otras finalidades, como es la de que sea el sector privado agropecuario el que en lugar de pagar el impuesto al Estado, invierta su valor en elevar el standar de vida de la población rural, y a su vez, resolver y solucionar en todo o en parte los problemas sociales que aquejan a este sector, construyendo viviendas, escuelas, hospitales o clínicas y - otros.

De ahí, que digamos, que el pago o mas bien lo que - se invierte con estas finalidades por parte de los contribu-

yentes, es deducible del impuesto que se compute en la declaración correspondiente. También se considera que el Impuesto Territorial Agropecuario es de carácter fiscal, porque tiene como finalidad secundaria hacer llegar fondos al Estado; así, al observar el presupuesto de la Nación, tenemos que se ha estimado un ingreso de diez millones de colones para el año de 1978, en concepto de dicho impuesto. Del punto de vista financiero se hace la consideración de que si el fin extrafiscal exigible a través del impuesto puede ser o no reconocido por el Estado, esto es un problema muy discutido dentro de la doctrina financiera, los que sostienen que el Estado reconoce ese fin extrafiscal se basan en las deducciones contempladas en los Arts. 5 y 8 de la Ley, es más, se llega a tal grado el reconocimiento que hace el Estado, que, además de reconocerse la deducción en el ejercicio que el contribuyente hace de sus gastos, se le reconoce esta deducción en los siguientes ejercicios, si la cantidad erogada de su patrimonio y empleada en tales beneficios, hubiera sido mayor al impuesto que le podría corresponder, tal deducción no existiera.

Ahora bien, para los que sostienen que el Estado no reconoce el fin extrafiscal, se contra argumenta que nunca puede estar no reconocido por el Estado, que la única posibilidad en que no se le reconozca es cuando el contribuyente no tenga prueba de ello; esto último ya no es cuestión de

carácter legal, sustantivo, sino que entramos al campo procesal- probatorio.

Dentro de la política fiscal del Estado, se le plantea al Estado mismo, el problema de hacer una mejor redistribución de la riqueza del país. En cuanto al contenido general de la Ley, encontramos en su mayor parte una situación de carácter sustantivo, o sea toda la regulación que tiene la ley como el objeto, sujeto, la base impositiva y la tasa impositiva del impuesto. De ahí que observamos que esta ley únicamente ha regulado la parte sustantiva del impuesto y la parte procesal, la ha dejado mediante el auxilio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual viene a completar la parte administrativa y procesal en materia de determinación, competencia y recursos.

FUNDAMENTO ECONOMICO FINANCIERO DE LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

Creo que para un mejor desarrollo del punto a tratar, desglozar el aspecto económico y financiero es adecuado para una mayor comprensión.

Los gastos del gobierno deben cubrirse con ingresos - provenientes de impuestos, de empréstitos y otros, como los ingresos provenientes de las tasas, derechos por los servicios

prestados incluyéndose también los provenientes de la venta de productos de bienes nacionales, venta de equipos e instalaciones, venta de valores que no otorgan propiedad; activos en cartera, tales como: venta de valores de deuda de los gobiernos locales, venta de valores de deuda del gobierno central, venta de valores de deuda de otros organismos gubernamentales, venta de valores de deuda del sector privado y venta de valores de deuda del sector externo.

Las operaciones fiscales presentan, por lo tanto, dos aspectos diferentes y suscitan dos problemas distintos. El primero se relaciona con los efectos que en el sistema económico produce la obtención de los ingresos, ya sea por medio de impuestos o de empréstitos, o de la venta de bienes del Estado. El segundo, se refiere a los efectos que produce en el sistema económico el gasto de los Fondos obtenidos, ya que todo gasto afecta la distribución de la mano de obra y de materiales entre los sectores público y privado de la economía y ejerce influencia sobre el nivel de precios y sobre el nivel total de la actividad económica.

Como instrumentos de desarrollo económico y social del Impuesto Territorial Agropecuario, podemos señalar:

- 1- Sostener el mecanismo administrativo fundamental del Estado y prestar los servicios que los gobiernos proporcionan generalmente a los habitantes de sus respectivos países.

- 2- Promover el desarrollo económico, ya sea por acción gubernamental directa, como la construcción de carreteras, o bien por acción indirecta, a través del efecto conjunto que los ingresos y los gastos públicos ejercen sobre el sistema económico.
- 3- Mejorar las condiciones culturales y sociales, incluyendo no sólo finalidades concretas como la educación y salubridad pública, sino también, finalidades sociales generales, como sería una distribución del ingreso nacional que asegura el crecimiento equilibrado del sistema económico. Estos objetos pueden perseguirse tanto a través de la política impositiva como a través de la política de gastos.
- 4- Estabilizar la economía nacional, en la medida que sea posible, y compensar las fluctuaciones de la actividad económica general, con vista al mantenimiento de un nivel de plena ocupación. Esto puede intentarse, tanto a través de la adaptación de los impuestos a condiciones económicas cambiantes, como a través de las obras públicas.

Señalando otra de las consideraciones de la actividad financiera, tenemos la de determinar los gastos necesarios a los entes políticos y la obtención de los recursos indispensables para efectuar tales gastos. Los ciudadanos deben contribuir en la medida de su capacidad tributaria para que el gobierno central determine lo que constituye los gastos pú-

blicos.

La ciencia de la Hacienda Pública tiene fines fiscales, sociales y económicos, de los cuales los primeros constituyen la base primordial. Los fines fiscales se alcanzan - repartiendo las cargas públicas en forma tal, que pesen lo - más ligeramente posible sobre las clases bajas, e invirtien- do los recursos del tesoro en obras de fomento e interés so- cial, para elevar el nivel físico y moral de dichas clases. Los fines económicos se realizan organizando los impuestos - con el criterio de protección de ciertas industrias, o desti- nando fondos del Erario a la ejecución de obras públicas que fomenten el desarrollo de aquéllos. A este respecto el se- ñor Andrew W. Mellon, citado por el doctor Esteban Jarami- llo (1) expone: "Que deben de tomarse en consideración tres factores para el normal desarrollo de una sana política de impuestos, los cuales son: producir suficientes rentas al - gobierno, aligerar hasta donde sea posible la carga tributa- ria de los menos capaces para soportarla y renovar aquellas influencias que puedan retardar el desarrollo constante de los negocios y de las industrias de que depende la prospe- ridad nacional".

-----

(1) Andrew W. Mellon, citado por Esteban Jaramillo, "Trata- do de la Hacienda Pública". Pág. 25

Consecuentemente, el ejercicio de la actividad financiera puede tener hondas repercusiones en la situación económica del país: los fuertes impuestos tienen a producir el desaliento en las industrias, la invilización de la propiedad, la limitación de los consumos o la mala distribución de la riqueza, etc.

En el aspecto económico de nuestra ley, lo podemos sintetizar en los siguientes puntos:

- 1- Que el contribuyente no pague directamente al Estado, pero que se coadyuve a los propósitos que el gobierno tiene - que hacer en las prestaciones.
- 2- Menqua la posibilidad de ingreso al gobierno, pero también se compensa con la colaboración más directa del patrono al darla oportunidad de tener una participación más activa en la solución de problemas económicos sociales, tales como: el bienestar del campesino y su familia.
- 3- Evita que el gobierno se embargue en compromisos de financiamiento externo e interno para promover programas encaminadas al bienestar campesino cuando el sistema establecido por el "ISTA" se procura la participación más activa - del terrateniente en la solución de ese problema económico-social; teniéndose la ventaja de que con la participación directa de patrono y trabajadores, ambos interesados procuran la permanencia o duración de dichas prestaciones

o auxilios económicos.

Propiamente el fin social de la ley de impuesto territorial agropecuario consiste en mejorar la clase menos capaz, a través de las prestaciones que ofrezcan los terratenientes, las cuales son deducibles para efectos del impuesto. En otras palabras, son recursos que el Estado en vez de percibirlos - directamente y redistribuirlos a esas clases de recursos menores, deja en manos de los terratenientes que éstos hagan - una adecuada redistribución; teniéndose la ventaja de que estos terratenientes tengan la oportunidad de mantener sus relaciones armónicas para con sus trabajadores a través de tales prestaciones, lográndose así el doble propósito de que - muchos de estos patronos se sientan con mayor incentivo para prestar mayor auxilio a las clases de menores recursos.

En la tercera conferencia Interamericana sobre Tributación, organizada por el programa de Finanzas Públicas de la Organización de Estados Americanos con el patrocinio del Banco Interamericano de Desarrollo y la colaboración de la Comisión Económica para América Latina, en lo referente a los impuestos, se trató el tema de los impuestos sobre la tierra y los ingresos fiscales, habiéndose expuesto: "En la mayoría de los países en desarrollo, con el transcurso del tiempo, ha disminuido la proporción que representan en los -

ingresos fiscales las entradas derivadas de los impuestos sobre la tierra. Esto se debe en parte a la flexibilidad de las valoraciones ante los aumentos en los precios y la producción, asimismo a la rigidez de las tasas. Aunque parte de la culpa de lo primero hay que atribuirle a la laxitud de la administración tributaria, lo último se debe con frecuencia a la influencia política de los intereses de los hacendados. La explotación intensa de nuevas fuentes de recursos fiscales, especialmente los impuestos sobre productos y sobre comercio exterior, ha contribuido también a la disminución en términos relativos de los ingresos derivados de la tributación sobre la tierra. En ciertos países latinoamericanos, la facilidad relativa a recaudar impuestos sobre exportaciones agrícolas para financiar actividades gubernamentales ha sido responsable en parte de la falta de una orientación más activa hacia un sistema de tributación sobre la tierra basado en la obtención de ingresos fiscales. Sin embargo ultimamente se está reconociendo que los ingresos procedentes de impuestos sobre la exportación, aun en su forma óptima son inestables. Además, pueden tener varias repercusiones sobre los incentivos para exportar, especialmente cuando hay condiciones adversas para los productos agrícolas, un impuesto eficaz sobre la tierra, que es un tributo directo, puede ser una alternativa más eficiente que los derechos de exportación sobre los productos agrícolas. Esto

es especialmente cierto si se considera que el impuesto sobre la tierra puede tener un efecto positivo importante, sobre el ingreso, así como un efecto conveniente sobre la producción de alimentos necesarios para apoyar la industrialización de la economía."

Consecuentemente tenemos que el impuesto aplicado a la tierra, es capaz de lograr los objetivos múltiples de recaudación, equidad, e incentivos, lo cual se logra mediante la disponibilidad de una información catastral adecuada y de la efectividad en la administración del impuesto. La decisión del gobierno de aplicar el impuesto a la tierra como el principal instrumento para transferir recursos del sector agrícola a otros sectores, requiere una decisión sobre el momento en que se verificará tal transferencia, lo que constituye factor crucial en el proceso de desarrollo agrícola. En relación con los objetivos de equidad, el impuesto territorial depende de la estructuración y aplicación en la práctica.

El éxito del impuesto a la tierra con sus objetivos de equidad e incentivo, es el que puede determinar la medida en que puede ser usado como instrumento de ayuda a la reforma agraria.

#### FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

A fin de establecer el fundamento constitucional de

nuestra ley, preciso es remitirnos al Código Civil, para determinar un concepto de propiedad, lo que encontramos plasmado en los Arts. 568, 569 y 570 del Código citado.

De conformidad al Art. 560 del Código Civil, los bienes son todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación y se dividen en muebles e inmuebles", asimismo el Art. 561 del mismo cuerpo legal nos trae la definición de lo que - que constituyen bienes inmuebles o raíces, así nos dice que - son las tierras y los edificios y construcciones de toda clase adherentes al suelo". La definición de estos artículos nos está acoplando a lo que puede constituir un concepto de propiedad.

El legislador español define la propiedad en los siguientes términos: "es el derecho de gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas por la Ley"(1).

Cabanellas nos trae la definición: "Derecho de propiedad, es el que corresponde al dueño de una cosa para gozar, - servirse y disponer de la misma según la conveniencia o voluntad del mismo" (2).

Sabido es que dominio y propiedad son sinónimos del Derecho Civil. tan es así, que nuestro Código lo acoge como tal,

-----

(1 y 2) Diccionario usual de Cabanellas, Tomo I. Pág.645.

en el Art. 568 que dice: "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 del propietario".

Para el Derecho Civil, dominio significa tanto como propiedad o plenitud de facultades legalmente reconocidas sobre una cosa y sus caracteres son: exclusividad y perpetuidad.

La exclusividad si se trata de dominio, está limitada por las servidumbres, que de conformidad al Art. 822 C. "constituyen un gravamen impuesto sobre un predio en utilidad de otro predio de distinto dueño," estas servidumbres entre otras, pueden ser impuestas por la Ley, de conformidad al Art. 832 C.

La perpetuidad del Derecho de Propiedad está limitada por la expropiación fundada en causas de utilidad pública, que alcanza a toda clase de bienes patrimoniales, Art. 138 Inc. 1 C.P.

Para poder establecer el fundamento constitución de la ley en estudio, creímos conveniente hacer referencia de lo que constituye el derecho de propiedad amparados al derecho común, ya que la ley en comento se ampara a lo que constituye el derecho de propiedad.

El Estado a través de su poder de imperium está facultado para dictar normas jurídicas de las cuales nacen o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o categorías de

individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario, de ahí la sujeción del particular, de dar o no hacer lo que la ley ordena o prohíbe.

Así las cosas, correspondió a la Asamblea Legislativa el decretar la ley en comento y al Poder Ejecutivo, sancionar la, promulgarla y publicarla, basándose en los Arts. 47 N<sup>o</sup> 12 y 78 N<sup>o</sup> 3 C.P.

La base fundamental de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuaria la encontramos en el Art. 47 N<sup>o</sup> 15 que dice: "Corresponde a la Asamblea Legislativa: decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias", lo que está íntimamente relacionado con el Art. 119 C. P., que reza: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley v para el servicio público".

Por su parte, el Art. 118 C.P., dice: "La Hacienda Pública la forman:

- 1- Sus fondos y valores públicos
- 2- Sus créditos activos
- 3- Sus bienes muebles o raíces
- 4- Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribu

ciones, así como los que por cualquier otro título le corresponden".

El principio de legalidad impositiva lo encontramos plasmado en el Art. 119 C.P., el que dice: "no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley." Este principio lo enunciarnos "Nullum Tributo Sine Lege". Invívito en dicho principio está lo que conforma la garantía del Derecho de Propiedad, enunciado por los Arts. 163, 164 y 138 C.P., - los cuales transcribo: "Art. 138. La expropiación procederá por causa de utilidad pública o de interés social, legalmente comprobados y previa una justa indemnización.", Art.163 "Todos los habitantes de El Salvador tienen derecho a ser protegidos en la conservación y defnesa de su vida, honor, libertad, trabajo, propiedad y posesión", Art. 164. "Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su libertad, ni de su propiedad o posesión sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa".

La legalidad de los tributos la encontramos íntimamente relacionada con el principio de igualdad tributaria, - contemplado por el Art. 150 C.P. que dice: "Todos los hombres son iguales ante la ley", principio el cual se enuncia "La ley se aplica de igual manera frente a una relación jurí-

dica tributaria nacida de la ley".

Anteriormente mencioné lo que conforma la Hacienda Pública, aunque sabido es que todo lo que forma la misma, constituye un solo fondo, el cual está afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado; ya constitucionalmente está regulado en el Art. 121 C.P., que dice: "Cuando la ley lo autorice se podrán separar bienes de la masa de Hacienda Pública o asonar recursos del fondo general, para la constitución o incremento de patrimonios especiales del Estado, destinados a instituciones públicas que persigan fines culturales, de salud pública, de asistencia, seguridad social, de fomento económico, o que tengan por objeto incrementar la pequeña propiedad urbana y rural, el servicio de telecomunicaciones y correos", lo que está corroborado por los Arts. 135 y 147, también el Art. 148, todos de la Constitución Política.

La potestad tributaria del Estado en cuanto potestad jurídica, se manifiesta en actos jurídicos diversos, ya por su naturaleza o por su contenido. En relación al estudio de nuestra Ley, tenemos que los actos jurídicos por su naturaleza pueden ser de carácter legislativo, tal como que es la Asamblea Legislativa a la que le corresponde decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos y administrativo cuales son los actos señalados en nuestra Ley en los

Arts. 10 y 11, así como lo regulado por el Reglamento de la -  
Ley.

Respecto a los actos jurídicos por su contenido, tenemos:

- 1- El establecimiento de impuestos, lo que encontramos regulado por el Art. 1º de la Ley en estudio que nos determina - quienes son los sujetos al pago de los impuestos.
- 2- Las prórrogas en el pago de los impuestos, que se dan mediante la emisión de Decretos Legislativos.
- 3- La concesión de exenciones, tal las contempladas por el - Art. 6 de la Ley, ampliadas por el respectivo Reglamento- de la Ley en comento.
- 4- La supresión de la obligación del pago del impuesto, regulado por los Arts. 5 y 8 de la Ley en estudio, las que han sido ampliadas por el respectivo Reglamento.
- 5- La interpelación de normas vigentes, regulado por el Art. 10 Nº 8 y 16 de la Ley en estudio.

De lo antes expuesto, concluimos, que la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario se encuentra enmarcada dentro de - los preceptos constitucionales .

## CAPITULO II

NATURALEZA, CLASE, EFECTOS, FORMAS Y CARACTERISTICAS DE LA  
LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

NATURALEZA DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

Tradicionalmente se ha aceptado la clasificación de los impuestos en atención a su incidencia, los cuales se dividen en directos e indirectos, según se considere o no la característica de trasladar económicamente la carga del impuesto por el sujeto obligado a ello.

Son impuestos directos, aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladarse a otras personas, sino que incide directamente en su patrimonio. Impuestos indirectos, aquellos en que el sujeto pasivo puede trasladarse a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.

El Impuesto Territorial Agropecuario, se basa en que es un impuesto directo, ya que el sujeto del impuesto no puede trasladarse o lo que decimos no es susceptible de transferirse, generalmente el hecho de que a determinada fecha se posee un bien inmueble, el que tenga un valor de \$ 200.000.00.

Afirmamos que el impuesto no puede ser trasladado, dado que la condición del contribuyente "de jure" y el contribuyente "de facto" coincide en una misma persona. Y aunque difícilmente puede trasladarse, no obstante si se trasladara, en-

tonces utilizaría económicamente mi propiedad, es decir, lo haría con un fin propio, pues puedo obtener mayor beneficio.

Haciendo una relación del punto de vista de la transferencia, podemos distinguir tres grupos de impuestos, así:

- 1- Impuestos no transferibles, es decir, lo que en general no es probable que sean objeto de transferencia por parte de la persona de la cual se cobran.
- 2- Impuestos Indirectos, los que se transfieren totalmente.
- 3- Impuestos Diversos, en su mayor parte indirectos, cuya posibilidad de transferencia es incierta.

Entre los impuestos no transferibles, tenemos: impuestos sobre la renta, vialidad, sucesiones y el Territorial Agropecuario, se caracterizan por el hecho de que se pagan con recursos provenientes de la renta o del capital de la persona a quien se cobran.

Decimos que el Impuesto Territorial Agropecuario es un impuesto Real, el que podemos definir como aquel en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, así, el impuesto sobre la propiedad territorial. Ataliba, citado por Sergio Francisco de la Garza (1), nos -----

(1) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Pág. 415

manifiesta que son impuestos reales "aquellos cuyo aspecto material de la hipótesis de la incidencia se limita a describir un hecho, acontecimiento o cosa, independientemente del elemento personal, o sea indiferente al sujeto pasivo y a sus cualidades.

La hipótesis de incidencia es un hecho objetivamente considerado, con abstracción de las condiciones jurídicas del eventual sujeto pasivo; estas condiciones no son consideradas en la descripción del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Dino Jarach, comenta en relación a la aplicación de tarifas progresivas a los impuestos reales, lo siguiente: - "la progresión es un medio tendiente a captar mejor la capacidad tributaria de las personas (presupone un impuesto sobre la totalidad de la riqueza de la persona); mientras que un impuesto real que grava una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente y crea desigualdades (en el sentido del que posee menos riqueza inmobiliaria, puede ser mucho más rico que otros que poseen mucho más, porque tienen bienes de otra naturaleza), máxime cuando se trata de un impuesto territorial, donde la progresión aplicada sólo sobre la fracción de riqueza contenida en estos ámbitos territoriales descuida la otra riqueza de la misma persona. Para conformar mejor esta existencia de adaptar el impuesto a

la capacidad contributiva individual, debe aplicarse el impuesto progresivo sólo cuando se trata de un impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que se aplican sobre los bienes situados en el territorio, pero calculando la tasa según el monto total de los bienes, incluyendo los de otras jurisdicciones!"

#### CLASE DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

Para determinar la clase del impuesto en nuestra ley de Impuesto Territorial Agropecuario, tomamos como base la clasificación de los impuestos, atendiendo al valor de la propiedad (Ad-valorem), se dividen en proporcionales y progresivos.

Impuesto Proporcional, es el establecido según en tanto por ciento o por mil, sean los que sean los recursos del contribuyente. Sergio Francisco de la Garza nos expone: "Alícuota proporcional es la que permanece constantemente al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. O sea, existe alícuota proporcional cuando el monto del impuesto está expresado por una función lineal de la base de la imposición" (1).

-----

(1) Sergio Francisco de la Garza. "Derecho Financiero Mexicano". Pág. 245

Impuesto Progresivo, es el que aumenta el porcentaje - que la administración exige a medida que son mayores los ingresos brutos o los beneficios netos de un contribuyente. Sergio Francisco de la Garza (1) nos expone al respecto: "alícuota progresiva aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria; con la alícuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado".

Según la presente clasificación, el impuesto Territorial Agropecuario es un impuesto Ad-valorem proporcional.

También existe el criterio de que dicho impuesto es Unitario, es decir no se fracciona por actividad o por destino, sino que es sobre el valor del inmueble, recae sobre parte del capital.

De lo antes dicho concluimos, que el Impuesto Territorial Agropecuario es un impuesto unitario ad-valorem proporcional, por lo siguiente:

Unitario, porque se suman los valores de todos los bienes -

-----

(1) Idem. Pág. 245

con vocación agropecuaria de un contribuyente para determinar el impuesto que está obligado a pagar.

Ad-valorem, porque se toma el valor de cada inmueble.

Proporcional, porque la tasa es un porcentaje fijo.

#### EFFECTOS DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO,

Los efectos de los impuestos pueden ser positivos y - negativos.

Los efectos positivos se producen de acuerdo a un plan fiscal del legislador, o sea conforme al cálculo de la recaudación impositiva y al proyecto de distribución de la carga pública. Ente dichos efectos encontramos los siguientes:

Incentivación,  
Distribución del ingreso  
Redistribución de la riqueza  
Ingreso  
Inducción, etc.

Los efectos negativos se producen cuando los resultados obtenidos difieren del plan previsto.

Grizziotti, expone que "los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y en algunas ocasiones también les producen sacrificios económicos"

Así tenemos:

1- La repercusión o traslación del Impuesto

- 2- La absorción
- 3- La consolidación o amortización
- 4- La capitalización
- 5- La evasión del Impuesto

Pasamos a continuación al estudio de cada uno de los - efectos apuntados.

Repercusión o traslación del Impuesto.

La repercusión del impuesto contempla cuatro momentos en su desarrollo:

- 1- Momento de la percusión, es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.
- 2- Momento de la traslación, que es el fenómeno por el cual - el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que - le produjo la percusión del impuesto. Esta traslación - puede ser: hacia adelante, hacia atrás y lateral.
  - a-) Traslación hacia adelante, se da cuando el sujeto pasivo legalmente decide aumentar con el monto o parte del impuesto pagado el precio de sus bienes o de sus servicios. Este tipo de traslación puede dar origen al efecto de la piramidación o en cascada del impuesto, como consecuen-

cia de una traslación repetida hacia adelante.

- b-) Traslación hacia atrás, se da cuando el sujeto pasivo legal mediante una reducción del precio de compra o de la cantidad de materia prima o de insumos obtiene que los proveedores sufran la carga fiscal.
  - c-) Traslación lateral, se da cuando no pudiendo hacerse la traslación hacia adelante o hacia atrás, consigue hacer recaer el peso del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercaderías o de otros servicios que no sean gravados por tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados, o bien son complementarios en los procesos de producción respecto de los bienes o los servicios gravados.
- 3- Incidencia, es el fenómeno por el cual la carga del impuesto recae sobre una persona.
- 4- Difusión, es el fenómeno por el cual la persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto sufra una disminución en su renta o en su capital, por ende y en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado en concepto de impuesto.

De lo antes expuesto, la repercusión no se puede dar en la ley de Impuesto Territorial Agropecuario, ya que por -

ser un impuesto directo no es susceptible de traslación.

La Absorción del Impuesto.

Se puede dar el caso, que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento.

La Consolidación o Amortización, se produce cuando el impuesto reduce el valor del bien afectado en forma definitiva. Nuestra ley en estudio no contempla la amortización porque la tasa es tan moderada y además tiene un margen de ₡ 200.000.00 de exención que hace imposible que se pueda considerar que al través de un lapso más o menos largo el impuesto pudiera considerarse que es el precio del inmueble gravado con el mismo.

Pudiera considerarse esta situación de amortización en los casos de tasas altas y períodos cortos, que tendrían por consecuencia consolidaciones a corto plazo. Con el uno por ciento se necesita cien años para poderlo comprar de nuevo, pero con esa deducción básica de ₡ 200.000.00 se vuelve casi ilusoria el latido de la consolidación del impuesto.

La Capitalización, es el alza del valor de los bienes considerados como capital que beneficia a un bien no gravado o menos gravado que los otros, al producirse la supresión del impues-

to que lo afecta.

La capitalización sí puede darse en nuestra ley en estudio, porque en muchos de los casos las cantidades deducidas para el efecto de exonerarlas del impuesto aumentan indiscutiblemente el valor de los bienes, así tenemos por ejemplo las cantidades deducidas por construcciones, tales como construcciones de escuelas, casas de habitación para colonos, casas comunales, etc., que engrandecen o hacen personas de mayor capacidad económica a aquellos dueños o poseedores de tierras que han sido objeto de reformas que benefician a los trabajadores como a los demás habitantes de una región; como sería las erogaciones hechas para la creación y mantenimiento de guarderías, como juegos mecánicos y otras diversiones para la infancia, como también el mantenimiento de las escuelas, etc.

Estas construcciones e instalaciones irremisiblemente aumenta el valor de la propiedad donde se han hecho tales programas.

#### La evasión del Impuesto.

La evasión se da cuando se evita el pago del impuesto. Puede ser legal o ilegal.

Evasión legal, consiste en eludir el pago del impuesto por procedimientos legales, para el caso cuando existe -

un vacío legal.

Evasión ilegal, consiste en evadir el pago del impuesto, mediante actos violatorios de las normas legales. En nuestro medio y de acuerdo a la falta de confianza en los gobiernos imperantes y respecto al uso del producido de los impuestos hace que las personas traten de evadir su pago. Esta falta de probidad de los gobiernos de los estados en vías de desarrollo hace que no se realice el fin de desarrollo económico y social que persigue la ley tributaria.

Además de los efectos antes señalados, encontramos en nuestra ley en estudio, otros efectos, cuales son de carácter mediato e inmediato.

Los efectos mediatos son de carácter general o social y los inmediatos, son a su vez de carácter individual.

Los efectos mediatos del impuesto los podemos enumerar de la siguiente manera:

- 1- Mejora la clase social menos capaz en los aspectos de salud, vivienda, educación y otros, mediante la apertura de clínicas, unidades de salud, escuelas, casas comunales y centros de recreo.
- 2- El terrateniente efectúa una adecuada redistribución de sus ingresos en favor de la clase mencionada, al efectuar las obras apuntadas en el numeral anterior, lo que conlleva bienestar a sus campesinos, incluyéndose inversiones en centros de salud, así como la educación para los trabajadores de determinada región que no sea la comprendida en el área de sus propiedades.

- 3- El terrateniente tiene la oportunidad de mantener relaciones armónicas con sus trabajadores, que son tan necesarias para la buena relación entre el trabajador y patrono, solidarizándose así la fórmula "Trabajador/patrono".

Los efectos inmediatos lo constituyen dos grandes factores:

- 1- La migración de la fuerza laboral agrícola a otras zonas, o sea la desocupación.
- 2- Los factores demográficos.

La elevación de los niveles de empleo productivo dentro de la agricultura constituye una condición "Sine qua non" para mejorar el nivel de ingresos de los grupos socioeconómicos más pobres de la agricultura. En estudios realizados sobre política de empleo, han sido destacados los factores demográficos que determinan la enorme potencialidad de la región para reponer e incrementar su fuerza de trabajo.

Dos elementos principales que determinan los requerimientos de fuerza de trabajo son:

- 1- El volumen y estructura de la demanda de productos agrícolas.
- 2- Las opciones tecnológicas seleccionadas para obtener la producción necesaria para cubrir la demanda.

Conforme los estudios realizados por parte de la Ofi-

cina Sectorial de Planificación Agropecuaria, las metas de empleo calculadas para el presente año, en número de jornadas - que se demandan dentro del sector Agropecuario es de 116,575, que muestra un incremento porcentual de 2.5% respecto a la demanda, sin embargo, el crecimiento es levemente superior al - que experimenta la oferta disponible que es de 2.3% (ver cuadro N<sup>o</sup> 11).

La cifra global de empleo que se genera en el sector, proviene en un 77% de la capacidad de absorción de mano de - obra de la agricultura, y en ella de los productos tradicionales de exportación (cuadro N<sup>o</sup> 11 y anexo N<sup>o</sup> 1 ).

El empleo proveniente de los otros subsectores experimenta aumentos entre este año y el anterior, siendo el mas - notorio los mayores normales que se emplean para las actividades forestales. En lo concerniente al empleo generado por el subsector pecuario, tenemos que este se funda en primer lugar en el caso de bovinos con un aumento del nivel de tecnificación y de la población y en la avicultura debido a un mayor - número de explotaciones altamente tecnificadas (cuadro N<sup>o</sup> 12).

Los factores demográficos, se demuestran con las estadísticas realizadas por los censos de 1971 y los anuarios - estadísticos para América Latina realizados por las Naciones Unidas (cuadros N<sup>o</sup> ).

Metas de Oferta de Productos Agropecuarios, compren-

de las siguientes:

1- Metas de Oferta Global.

Con el fin de satisfacer la demanda de productos agropecuarios y los objetivos del desarrollo del sector, se programó un crecimiento del 4.3% en la oferta global, pasando de 2812.4 a 2934.2 millones de colones, correspondiéndole un papel más dinámico a la producción interna.

2- Metas de la producción Agropecuaria.

Para el presente año se estimó que el valor bruto de la producción agropecuaria es de 2791.6 millones de colones, que representa el 4.5% de crecimiento con respecto al año anterior (Cuadro N° 3).

La producción agrícola que representa el 78% de la producción agropecuaria, crece a un ritmo del 4.3%, dicho crecimiento está sustentado por aumentos en la superficie en un 27% y por aumentos en los rendimientos en un 75% (Cuadro N° 4).

El subsector más dinámico es el pecuario, para el presente año se estima que el valor bruto de la producción es de 464.3 millones que significa un crecimiento del 6.1% con respecto a 1978.

a-) Metas de la Producción Agrícola.

Se espera que incremente un 4.3%, alcanzando el valor -

bruto de 2170.7 millones de colones.

En relación a los cultivos tradicionales de exportación se estima aumentos en la producción de café. Relacionando el algodón se programó una superficie similar a la de 1978, con lo que en condiciones climatológicas adecuadas se obtendrá una producción de 85.5 miles de toneladas métricas. La producción de caña de azúcar es afectada por la reducción de área sembrada inducida por la situación desfavorable de los precios internacionales (Cuadro Nº 3 y Anexo Nº 1).

b-) Metas de la producción Pecuaría.

Se estimó lograr una producción de 464.3 millones de colones que representaría un incremento del 6.1% de la producción pecuaria. Sobresale la producción bovina en los rubros de carne y leche (Cuadro Nº 3 y Anexo Nº 1).

c-) Producción Pesquera.

La producción será de 45 millones de colones, representando un incremento del 5.9% con respecto al año de 1978.

Proyectos de los Recursos y Factores Productivos.

Metas del Uso del Suelo.

Para el presente año se proyectó utilizar en cultivos agrícolas 861.1 miles de hectáreas, también programaron 571.2 miles de hectáreas en los cultivos anuales, significando un

decremento del 0.8% con respecto al año anterior, debido fundamentalmente a una reducción del área dedicada al cultivo del maíz, el cual bajaría de 263.9 miles de hectáreas a 246.0 miles de hectáreas; en los cultivos semipermanentes se estima que se utilizarán 47.5 millones de hectáreas; asimismo previó que no ocurrían expansiones en la caña de azúcar dadas las expectativas en los precios del mercado internacional. Para los cultivos permanentes se previó una expansión de 3.355 hectáreas (Cuadro N° 8).

Se han realizado esfuerzos en el sentido de continuar haciendo un uso más intensivo del suelo, mediante la intensificación en el número de plantas por unidad de superficie, y la aplicación de mejores niveles de tecnología, así como el uso de prácticas de conservación de suelos.

#### Inversión Bruta Agropecuaria.

La inversión bruta agropecuaria del presente año, se calcula aproximadamente a 212.5 millones de colones, lo cual representa un incremento del 3.1% en relación a 206.2 millones de colones en la inversión de 1978 (Cuadro N° 10).

Dentro de las mejoras en plantaciones, la inversión en pastos mejorados y algunos cultivos permanentes (bosques plantados) aumenta, debido en el primer caso al incremento en el nivel de tecnificación en el ganado bovino y en el

segundo caso, por el incremento en el área cultivada en bosques plantados. En lo que respecta a la inversión de medios de explotación, cuya participación activa es del 61.0% habrá un aumento de un 7%, influido fundamentalmente por el incremento de existencias ganaderas, principalmente del hato bovino.

#### FORMAS DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

De la clasificación de los Impuestos, estudiada con anterioridad, señalamos las contribuciones especiales. Además de dichas contribuciones, podemos enmarcar a nuestra ley en estudio como una forma de contribución, cual es el de ser un impuesto único; al efecto, decimos que la ley en comento se puede considerar, es parte del impuesto sobre bienes inmuebles, porque sumando el de vialidad en cuanto a que los bienes inmuebles son parte del patrimonio de la persona sujeta al impuesto de Vialidad, por otra parte el Impuesto Territorial Agropecuario es específico para bienes inmuebles con capacidad agropecuaria, también son parte de aquel patrimonio afecto a la Vialidad y que por otra parte más o menos directa o indirectamente se afecta por el Impuesto sobre la Renta cuando se grava los ingresos obtenidos de estos bienes de capacidad agropecuaria. A todos los anteriores se puede sumar también el Impuesto de Alcabala que gravita sobre todas las superaciones en los cuales se trasladen bienes inmuebles

cualquiera que fuere su naturaleza incluyendo los inmuebles con capacidad agropecuaria. Si se desea hablar bajo el aspecto meramente económico, sí podría afirmarse que el Impuesto Territorial Agropecuario es parte de la imposición fiscal general a que están sujetos los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

#### CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

- 1- No sustituye a ningún otro impuesto, es un impuesto adicional al de Renta, Vialidad y otros específicos, este impuesto constituye una parte de lo que empieza a configurarse como la política agropecuaria en nuestro país.
- 2- Es anual y se genera al 31 de diciembre de cada año por el valor total de los inmuebles rústicos poseídos por el contribuyente a esa fecha, ya sea persona natural o sucesión y que esté domiciliada en el país. Esta característica se asemeja en parte a la determinada por la Ley de Vialidad Serie "A" y por otra parte se distingue de esa (o sea de la Ley de Vialidad). En ambos el impuesto se genera al 31 de diciembre por el valor total de los inmuebles poseídos, pero en el Impuesto de Vialidad al tratarse de un impuesto sobre el total del patrimonio neto se acepta la disminución de los gravámenes y otras deudas.
- 3- Quedan exentos de este impuesto territorial, los contribu

ventes que no poseen bienes inmuebles rústicos por más de ¢ 200.000.00 por lo cual se manifiesta la clara intención del Estado de dejar por fuera a lo que se ha caracterizado como el pequeño propietario, es decir su intención fué favorecer al pequeño propietario.

- 4- Que se ha facilitado la aplicación de la ley, en lo referente al procedimiento, aplicándose para ello los mismos procedimientos de la ley de Renta y Vialidad.

Con las características analizadas, queda de manifiesto que las proyecciones de la ley de Impuesto Territorial - Agropecuario son coadyuvantes nada más en la solución del gran problema de las estructuras económicas del país. Es innegable que estos constituye el gran reto que afronta la economía salvadoreña, cual es el de modernizar las estructuras de la masa campesina, la cual no puede ser una labor aislada en sectores específicos, tales como la industria y el comercio o los servicios que por razón de su dinámica propia se halla generalmente a la cabeza del proceso. Dentro de la modernización tenemos que uno de los objetivos básicos principales es el ampliar la infraestructura social básica para la salud integral, educación y vivienda, además, llevar la inversión de infraestructura económica para el desarrollo integral y regional del país.

CAPITULO III

ANALISIS DE LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

- a- Sujeto
- b- Objeto
- c- Hecho Generador
- d- Base Impositiva
- e- Tasa

Para una mejor claridad en el desarrollo de este punto, hacemos una descripción por separado de lo que constituye el sujeto, objeto, hecho generador, base impositiva y tasa, - doctrinariamente y a continuación de cada acápite desarrollamos lo que constituye la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario.

A-) SUJETO DEL IMPUESTO

El sujeto del impuesto puede ser activo y pasivo.

Sujeto Activo, es el Estado y los entes públicos por él delegados. Al respecto Manuel de Juano (1) alude a la clasificación dada por Dalto, quien expone : "Sujeto activo, son los entes públicos, - entendiéndose por tales, toda clase de gobier-

-----  
(1) Manuel de Juano, Tomo I. Pág. 318

no o autoridad de jurisdicción territorial que ejerza la función gubernativa".

Sujeto Pasivo, es aquel a quién se atribuye la condición de - sujeto pasivo de la correspondiente obligación o sea la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

La obligatoriedad en el pago del Impuesto, puede describirse en tres formas:

- 1- El sujeto pasivo, que son los que realizan el hecho imponible, consecuentemente, asumen la posición deudora en la obligación tributaria, tal las personas naturales o jurídicas, las sucesiones y fideicomisos.
- 2- Responsables, son los que tienen que cumplir con la obligación si se realizan los presupuestos de hecho que el precepto establece y se colocan en la misma posición que los sujetos pasivos, tal los representantes legales de los menores.
- 3- Sustitutos, son los que la Ley coloca en posición que correspondería a los sujetos pasivos, asumiendo así la titularidad de derechos en lugar de los sujetos pasivos, tal los herederos.

#### B-) OBJETO DEL IMPUESTO.

El objeto del impuesto lo constituye la medida de la riqueza que interesa a la obligación o sea, es la manifesta-

ción de riqueza que constituye su materia.

Manuel de Juano, nos determina las formas del objeto

(1) que son: "

- a) Posesión de la riqueza, lo constituye su capital, representado por las cosas, inmuebles o muebles, el derecho inmobiliario o mobiliario o el conjunto de cosas o derechos (patrimonio).
- b) Capacidad para adquirir riqueza, o sea la renta y sus distintas modalidades, réditos, superrentas, beneficio extraordinarios, beneficos o ganancias eventuales, ganancias o incrementos de capital.
- c) El Gasto, o sea el consumo que es un empleo de la riqueza habida."

Benvenuto Griziotti, nos menciona o más bien nos trae a cuenta lo que constituye el objeto en los impuestos directos e indirectos, que a continuación transcribimos (2)",  
Impuestos Directo, el objeto: la renta, el capital, el patrimonio, la superrenta y el incremento de valor. Los impuestos directos además que la renta y el capital de las personas, pueden gravar los de los entes co-

-----  
(1) Manuel de Juano, Tomo I. Pág. 321

(2) Benvenuto Griziotti, pág. 115.

lectivos y, en particular, los de las sociedades - por acciones.

Impuesto Indirecto, el objeto lo constituye la riqueza, objeto de transferencia (por acto entre vivos o "Mortis causa"), la riqueza producida y la gastada en los consumos gravados por tributo".

Por su parte Federico Flora (1) nos relaciona que la investigación del objeto del impuesto, se hace por tres métodos:"

- 1- Determinación directa por parte del Fisco, el cual comprueba y avalúa la materia impositiva, según limitaciones y datos técnicos.
- 2- Por medio de las declaraciones, facultativas u obligaciones, públicas o secretas de los contribuyentes, comprobadas - por el Fisco con indagaciones y pesquisas directas e indirectas de diferente naturaleza, más o menos rigurosas, según la educación política de los diversos países.
- 3- Por medio de indicios o signos externos, adecuados para - revelar, sin el concurso del contribuyente ni la intervención del Fisco en sus condiciones económicas, la existencia de materia imponible, y su productividad".

-----  
 (1) Manual de Ciencia de la Hacienda, Tomo I, Federico Flora.

La Ley de Impuesto Territorial Agropecuario. determina que son sujeto y objeto del impuesto.

Art. 1º. "Las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, así como las sucesiones y fideicomisos, - pagarán un impuesto anual sobre la suma de los valores reales o comerciales de los bienes inmuebles rústicos que posean, ubicados dentro del territorio nacional y de los derechos de nuda propiedad y de usufructo que posean sobre los mismos.

El valor real o comercial de dichos bienes se determinará conforme a las disposiciones contenidas en esta ley y su reglamento.

Los expresados contribuyentes estarán obligados al pago de este impuesto, estén o no domiciliados en el país.

La sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia.

Aceptada la herencia, los herederos sumarán al valor de sus propios bienes el valor de la parte proporcional que corresponda a sus derechos sobre el valor de los bienes de la sucesión, incluyendo en la misma proporción el valor de los legados, el cual será declarado por los legatarios a partir de la fecha en que se verifique la tradición del legado!"

El inc. 1º. transcrito nos determina que los sujetos del impuesto son las personas naturales y jurídicas, las sucesiones y el fideicomiso, al igual que el impuesto sobre

la renta y el de Vialidad.

Haciendo una relación a las personas naturales y jurídicas, el Código Civil en el Art. 52 nos da la siguiente definición: "Son personas naturales todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición. Son personas jurídicas, las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representados judicial o extrajudicialmente".

De conformidad al Código Civil, los únicos titulares del Derecho y de las obligaciones son las personas naturales y las jurídicas.

Manuel de Juano, al hablar del sujeto pasivo del Impuesto, menciona a Tesoro Giorgio (1) quien sostiene: "todas las personas jurídicas en cuanto tienen una personalidad propia y capacidad jurídica autónoma, son titulares del Derecho, esto es, que pueden cumplir aquellos actos o hechos económicos que constituyen el presupuesto de hecho de las obligaciones tributarias; consiguientemente todas las personas jurídicas tienen una capacidad contributiva autónoma y pueden ser sujetos de las obligaciones tributarias. También el mismo autor de Juano, relaciona a Giannini (2) quien afirma "solo pue

-----

(1 y 2) Manuel de Juano, Tomo I. Pág. 318 y 319

den ser sujeto de la relación impositiva y por lo tanto de las obligaciones (derechos) inherentes a aquella, los que el derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces".

La Ley de Gravámenes de las Sucesiones, nos determina en su Art. 2 como sujetos del impuesto, a los herederos, legatarios y el fiduciario por cuenta del fideicomisario.

De conformidad al Código Civil, la sucesión no es sujeto de derecho, es un modo, un título de adquirir, se adquiere a título de sucesión, pero no es persona jurídica, se dice - es una creación propia del Derecho Tributario. Pero nos hacemos la siguiente interrogante ¿hasta dónde puede el Derecho Tributario crear sus propias figuras jurídicas al margen del Derecho Civil?, el Derecho Tributario por ser una rama distinta del Derecho Civil y al igual que este, ha tenido que crear sus propias figuras tributarias con carácter especial para el solo efecto de computar los impuestos, es así como se dió nacimiento entre los sujetos especiales del Derecho Tributario, a las sucesiones y fideicomisos.

La sucesión es sujeto del impuesto, desde su apertura, es decir desde que muere el causante hasta que es aceptada la herencia. Aquí se sigue el mismo criterio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para el caso el siguiente ejemplo: si entre la fecha de la defunción y la aceptación de herencia va comprendido un 31 de diciembre, aquí la sucesión es sujeto de

impuesto y por ende su representación legal paga el Impuesto Territorial Agropecuario con la consiguiente obligación de declararlo como tal.

De conformidad al Inc. 5 del Art. 1 ya transcrito, tenemos que una vez aceptada la herencia, extinguido el sujeto especial del impuesto, nos encontramos nuevamente ante la regla general, el sujeto del impuesto va a ser la persona natural de los herederos. Los herederos desempeñarán su función sumando a sus propios bienes el valor de la parte proporcional que les corresponde a los herederos de la sucesión, en esta herencia van comprendidos los legados de conformidad a nuestra Ley, porque el heredero esta obligado hacer tradición del legado al legatario y hasta que el legatario entre en posesión del legado, es decir, hasta que se le haya hecho tradición del legado mismo, hasta entonces va a ser sujeto del impuesto y mientras por el valor de ese bien va a pagar impuesto el heredero, esto último prácticamente es nuevo.

El Fideicomiso es un contrato regulado por el Derecho Mercantil, el Código de Comercio y aún lo incluyen las Leyes de Instituciones de Crédito. El Art. 1233 del Código de Comercio, lo define de la manera siguiente: "Se constituye mediante declaración de voluntad, por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomitente

sario, el usufructo, uso o habitación, en todo o en parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al fiduciario, a quien se transmitirán los bienes o derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el transcurso de constitución".

Para los efectos del impuesto, el fideicomiso es tratado como si fuera una persona natural.

La nacionalidad no es determinante para saber si tiene un efecto jurídico en relación a las tablas de impuesto con las obligaciones tributarias. Mas bien, la nacionalidad puede ser considerada para los tributos que graven exclusivamente a los extranjeros, y no confundirle con un elemento configurativo del hecho imponible, con la nacionalidad como momento de vinculación del mismo hecho imponible y con el sujeto activo.

El mismo Inc. 3º nos refiere el término domicilio, el cual de conformidad al Art. 57 del Código Civil, nos dice que éste "consiste en la residencia acompañada, real o presuntamente, del ánimo de permanecer en ella". El Art. 10 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario dice que será la Dirección General de Contribuciones Directas la que tendrá a su cargo las atribuciones concernientes a la administración de este impuesto y observará las disposiciones y procedimientos

tos de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, el Art. 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos determina a quienes se les considera como domiciliados en el país además de las personas naturales; de dicho concepto deducimos que nuestro sistema impositivo se caracteriza por tres situaciones - cuales son:

- 1- Se remite al concepto del Derecho común, Art. 57 C.
- 2- Se amplía el concepto de Derecho común, con la aceptación de criterios de objetividad, sin apartarse de sus principios generales.
- 3- Emplea un concepto más amplio por razones de equidad.

El Inc. 4º nos señala el período de existencia fiscal de la sucesión, lo que nos repite el Art. 1 Inc. 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Pero se nos presenta el caso de que si la herencia no es aceptada por razones distintas de la del interesado, se declarará yacente la misma, nombrándose un "curador de la herencia yacente", el cual adquiere la calidad de sujeto sustituto del impuesto.

En la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, el objeto del impuesto lo constituye los bienes inmuebles rurales rústicos con aptitud de explotación agropecuaria ubicados dentro del territorio nacional.

El Art. 3º de dicha Ley nos determina que se consideran como bienes inmuebles rústicos, para los efectos de esta ley, - únicamente los situados fuera de los radios urbanos y que tengan vocación agropecuaria, circunstancia esta última que, en caso de duda, se calificará según el dictámen del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Cabe destacarse en este artículo, dos aspectos primordiales, cuales son "vocación agropecuaria" y "bienes inmuebles rústicos situados fuera del radio urbano".

Respecto al término "vocación agropecuaria", el Art.7 del Reglamento de la Ley nos dice, que "un bien inmueble rústico tiene vocación agropecuaria, cuando por su situación topográfica, por la naturaleza del suelo determinada por el análisis técnico del mismo o por otros factores, es susceptible de explotación agrícola o pecuaria". También dicho término lo encontramos relacionado en la Ley de Arrendamiento de Tierras, más bien, dicho término tuvo su aceptación y fue tomado de la Ley de Arrendamiento citada que a la razón dice: "Todo propietario, poseedor o tenedor de tierras con vocación agrícola, que se encuentran ociosas o deficientemente cultivadas, están en la obligación de explotarlas racionalmente o darlas en arrendamiento cuando le fueren solicitadas, de acuerdo al procedimiento que esta ley establece".

### C-) HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO.

El hecho generador recibe por algunos autores la denominación de hecho imponible, así se define de la manera siguiente: "Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas por la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria completa".

#### Fundamento del hecho generador.

Es el tratar de gravar un fenómeno de naturaleza económica, una capacidad de pagar impuesto.

#### Elementos del hecho generador.

- 1- Elemento objetivo
- 2- Elemento subjetivo
- 3- Elemento Especial
- 4- Elemento Temporal.

El elemento objetivo, es una situación de hecho que en el mismo se contiene. Puede estar integrado en un solo hecho o con varios hechos reunidos.

El elemento subjetivo, consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto. La relación del sujeto con el hecho imponible puede venir definida por la Ley, bien como una simple relación de hecho o bien como una relación jurídica.

El elemento espacial, determina la aplicación de la -

ley fiscal o sea los límites espaciales dentro de los cuales - haya de surtir efectos jurídicos.

El elemento temporal, determina la realización del hecho imponible en el tiempo.

Entre los elementos apuntados, nuestra ley se acoge al elemento espacial, al respecto Sáinz de Bujanda escribe: "los hechos imponibles tienen un aspecto especial o sea se realizan en un determinado territorio."

El hecho generador en nuestra ley consiste en que al 31 de diciembre o al cierre de ejercicio especial, los bienes inmuebles sean de propiedad de la persona o sociedad que lo posea, es decir que cuando el hecho imponible, es una propiedad o la posesión de un bien inmueble, el criterio de atribución debe ser "el propietario" cuando este se encuentre determinado y cuando no lo esté, será el poseedor, que es quien disfruta económicamente los beneficios de la propiedad.

El Art. 2 de la Ley lo señala, cuando dice: "bienes - que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año o a la fecha que concluya el ejercicio especial".

#### BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.

La base imponible como elemento del impuesto, hace relación a la medida o dimensión referida a los hechos generadores que permitirán cuantificar la obligación. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del pre

supuesto.

Se hace una distinción entre parámetro y base imponible. así, el Parámetro es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen". y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios, recibe el nombre de BASE IMPONIBLE.

Sergio Francisco de la Garza (1), nos expone el pensamiento de Geraldo Ataliba, quien manifiesta que del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del "Quantum debeatur"; de ahí que se diga que la base imponible o parámetro está ínsita en el hecho generador. Continúa afirmando Ataliba que (2) "en el hecho tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la ley e ínsita en el hecho generador o con ella relacionado".

El Art. 2 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, nos determina la base del impuesto, al respecto dice: "La

(1 y 2) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Pág. 415

base imponible del impuesto, será la suma de los valores reales o comerciales de los bienes anteriormente especificados que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año, a menos que tuviere autorización de llevar para los efectos del impuesto sobre la Renta, un ejercicio impositivo que no coincida con el año natural, en cuyo caso la base del impuesto será el valor de los bienes poseídos a la fecha en que concluya el ejercicio de imposición especial".

Nos hacemos la interrogante de ¿Cuál será el valor que se tomará de base para el pago del impuesto?, la misma ley previó mediante el Art. 14 de carácter transitorio que sería el auto valúo que consignare el contribuyente en su primera declaración, mientras no existiera el Reglamento.

No obstante, hubo inquietud entre los terratenientes que se acogieron a lo establecido por el Decreto Legislativo N° 248 (1) y se sostuvo que habiendo revaluado sus bienes pagaban mayores impuestos sobre sus propiedades correspondientes al ejercicio impositivo del año de 1976 y que habiendo emitido con posterioridad a dicho decreto la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario se les había dado "el zancadillazo" tal cual lo expresaron textualmente, fue por esa razón que

-----

(1) Diario Oficial N° 69, Tomo 255 del 15 de abril de 1977.

se incluyó en el Art. 15 de la ley con carácter transitorio a fin que quedara resuelta dicha inquietud.

El Decreto Legislativo No. 248 en su Art. 5 dice: - "Los valúo y revalúos de bienes muebles e inmuebles declarados por el contribuyente al amparo del Art. 1 de este Decreto, correspondientes al ejercicio fiscal de 1976 o al ejercicio fiscal de 1975-1976 deberán aceptarse como costo básico de tales bienes a partir del primero de enero de 1977 para la determinación de la ganancia de capital y del impuesto aplicable a la misma ganancia, de acuerdo a los Arts. 15 y 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

El Reglamento de la Ley en comento en su Art. 8 nos regula la determinación del valor real o comercial de los inmuebles, aunque si bien es cierto ésta determinación es básica, pero por haberse emitido en el mes de diciembre de 1978 ya cuando había concluido el ejercicio impositivo del año 1977, ya no se pudo aplicar para establecer el costo básico de dicho período, quedando por lo tanto, como fehaciente la declaración dada por el contribuyente en el primer período impositivo del Impuesto Territorial Agropecuario.

Ahora bien, los elementos señalados por el Art. 8 del Reglamento de la Ley, se toman en consideración en su or-

den cronológico.

E-) TASA DEL IMPUESTO.

La tasa del impuesto es la proporción que corresponde a cada unidad del objeto afectado, y que se expresa, según los casos, en un tanto por ciento de la riqueza imponible o bien en un tanto por unidades, volúmen, etc.

La tasa del impuesto, la tenemos relacionada en el Art. 7 de la Ley en comento que dice: "El impuesto será el 1% sobre el valor de los bienes, cuando este exceda de ¢ 200.000. Son deducibles ¢ 200.000 cuando el valor del o de los inmuebles no exceda de ¢ 900.000.00."

Este Art. 7 lo relacionamos con el Art.10 del Reglamento de la Ley que dice: "El impuesto será del 1% sobre el valor gravable de los bienes cuando el valor bruto total de los bienes no exceda de ¢ 200.000.00

Son deducibles ¢ 200.000.00 cuando el valor bruto total del o de los bienes no exceda de ¢ 900.000.00

Cuando un inmueble rústico o derecho proindiviso sobre el mismo corresponde a una o varias personas el derecho de nuda propiedad, y a otra u otras el usufructo, cada una presentará Declaración por separado relativa al valor de su respectivo derecho, toda vez que este valor exceda de ¢ 200.000.00

El Art. 7 de la Ley, regula el impuesto, el cual constituye el elemento fundamental, por ende, es la tasa impositiva que nos determina el Estado para gravar los bienes inmuebles rústicos.

El primer proyecto presentado por el Ministerio de Hacienda para la proposición de la tasa impositiva del impuesto, establecía una tasa progresiva. De haberse aprobado un impuesto sobre la tierra con estructura de tarifa progresiva basado en el valor total de la propiedad, hubiera causado un índice para fomentar división de las grandes propiedades de los terratenientes, provocando un desaliento en las operaciones agrícolas en lo relativo a la inversión y mano de obra.

La tasa que impone nuestra Ley, es de carácter proporcional y ese 1% que se aplica sobre cualquier base impositiva con la situación de carácter especial cuando el valor de los bienes inmuebles rústicos no exceda de ₡ 200.000.00 y no pase de ₡ 900.000.00 nos está determinando una tarifa con un mínimo imponible, el cual fue aprobado en beneficio para el pequeño propietario con el fin de no causarle desinversión.

Las desventajas de este sistema, podemos resumirlas en dos:

- 1- Se considera menos justo, ya que la capacidad económica de las personas no las consulta el Impuesto Territorial Agrope-

cuario, trata por igual al contribuyente ; mientras que en el impuesto Directo, tal el de Renta, sí consulta la capacidad económica.

2- Trae injusticia tributaria, porque lo justo es que el que tiene más que pague más.

También podemos mencionar, que una de las ventajas de este sistema, es el que facilita el cálculo y la tolerancia de las personas que es más aceptable.

## CAPITULO IV

EXENCIONES Y DEDUCCIONES EN LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL -  
AGROPECUARIOEXENCIONES DEL IMPUESTO.

El modelo de Código Tributario para América Latina, en su Art. 6 nos define las exenciones, como "la dispensa legal de la obligación tributaria" (de pagar).

Por su parte el autor José Luis Pérez de Ayala nos dice: "que la exención supone que se ha producido el hecho imponible, pero que se enerva su efecto jurídico, es decir, el derecho del Estado a exigir el impuesto y la obligación del titular del hecho imponible de pagarlo".

Clasificación de las exenciones.

- 1- Permanentes y Transitorias. Se dividen según tenga carácter permanente y se aplique en tanto tenga vigencia el impuesto por un lapso de tiempo determinado.
- 2- Condicionales y Absolutas. Según se aplique siempre y cuando surja una condición establecida por la Ley como presupuesto de la exención o se aplique en forma absoluta, independiente de cualquiera condición.
- 3- Totales o Parciales. Pueden implicar que no se causará en ningún grado el impuesto; si fuesen parciales el impuesto se verá reducido en su magnitud en una cuantía determinada

por la Ley.

#### 4- Subjetivas y Objetivas.

Dino Jarach define las exenciones subjetivas como: -  
"aquellas en que determinados hechos imponibles se atribuyen a sujetos que resultarán contribuyentes, pero que por su naturaleza especial y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentas de este impuesto (1).

Esta exención encuentra su justificación en elementos de índole política, económica y social, por ende, no representan ningún privilegio ni contradicen al principio de igualdad.

Las exenciones objetivas pueden ser de distinta categoría;

- 1- Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica para el Erario, o porque la aplicación del impuesto resultaría una carga inútil dado el pequeño rendimiento del tributo.
- 2- Las exenciones mediante las cuales se intenta lograr una -  
-----

(1) Dino Jarach. Curso Superior, Vol. I. Pág. 46

aplicación más equitativa del impuesto.

- 3- Las exenciones que tienen por objeto facilitar el desarrollo de una cierta actividad económica que en un determinado momento se estima conveniente proteger la defensa del interés general".

Por su parte Griziotti, sostiene que la justificación de las exenciones objetivas y subjetivas, radican en la carencia de capacidad contributiva y de fines extrafiscales, según se conceda "intuitu personae" o sea en razón de determinados méritos o características de la persona, entonces será subjetiva y objetiva si es en atención a la específica naturaleza o característica de la operación gravada.

Aplicación estricta del principio de Legalidad y de Interpretación estricta de las exenciones.

Hemos dicho que el Art. 119 de la Constitución Política, contempla el principio de legalidad de los impuestos. Pero para el análisis de las exenciones en materia de impuesto, el Art. 119 C.P., se analiza al contrario censu, es decir, - que no habrá exención si no es, también en virtud de una ley, es decir, que si no se puede imponer ningún impuesto en virtud de una ley, tampoco no puede desgravarse, sino también - en virtud de una ley.

El Art. 6 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario nos habla de las exenciones, así nos dice: están exen-

tos del impuesto:"

- a) El valor de los bienes especificados en esta Ley, que posean el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas o Semiautónomas y demás entidades de Derecho Público, y
- b) El valor de tales bienes que posea cualquier persona natural, jurídica, sucesión o fideicomiso, que determina la ley."

Este Art. 6 en comento, se relaciona con el Art. 4 del Reglamento de la ley, que reza: "Están exentos del pago del impuesto: a) los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y de usufructo que sobre los mismos posean: el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas y semi-autónomas y demás entidades de derecho público; b) los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y usufructo que sobre los mismos posea cualquier persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, - que determine cualquiera otra ley".

El Art. 6 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, contempla el principio de legalidad de los impuestos, en cuanto a que nos está señalando cuales son los objetos gravados o sea los bienes inmuebles rústicos con vocación agropecuaria, por otra parte la ley señala cuales son

los casos en los que no recae el impuesto y a esos se refiere la ley cuando dice: "están exentos del impuesto".

El Art. 4 del Reglamento de la Ley, señala los derechos de nuda propiedad y usufructo, esto no fue incluido en el Art. 6 de la ley en comento, por ende nos hacemos la siguiente interrogante ¿no se estará excediendo el reglamento a la ley?, hechos dicho que la ley es de derecho estricto - por una parte y por otra<sup>o</sup>, que sólo en virtud de una ley se pueden crear tributos, además el Reglamento casi siempre es el complemento de una ley. El Art. 6 debería decir: "El valor de los bienes especificados en esta ley o en su reglamento", para que le de vigencia a lo argumentado por el Art. 4 del Reglamento y no decir que éste se está excediendo a la ley.

El literal d) del Art. 6 de la ley en comento, se relaciona con el Art. 4 del Reglamento. Cuando una ley especial exonera al contribuyente del pago del impuesto territorial agropecuario, queda comprendida esa exoneración en el literal b) del mismo Art. 6 señalado.

En cuanto a la interpretación estricta de las exenciones, tenemos que no se puede aplicar la exención por ser una excepción, por analogía a otros casos no previstos, tanto por aplicación del principio "Nullum Tributum Sine Lege" como porque es contrario al principio legal de interpretación

de que la excepción confirma la regla en los casos no exceptuados (1).

El modelo de Código Tributario para América Latina en su Art. 6 dice: "La analogía es un procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones".

Limitaciones de los sistemas de exenciones de impuestos.

Al respecto Sommerfeld, nos señala los siguientes(2)

- 1- Un aumento apropiado de las imposiciones sobre los ingresos no industriales podría ser un estimulante tan eficaz para incrementar la industrialización como los sistemas actuales de exención de impuestos.
- 2- La eficacia de la exención de impuestos varía de acuerdo con cada fuente posible de capital. Un aumento de la cantidad total de formación de capital privado interno, parece poco probable que sea el resultado de la exención de impuestos a los niveles existentes de ingreso nacional.
- 3- La exención de impuestos no es tan selectiva como puede esperarse.

-----  
 (1) Sergio Francisco de la Garza "Derecho Financiero Mexicano". Pág. 429

(2) Raynard M. Sommerfeld, "La reforma de los Impuestos y la Alianza para el Progreso".

- 4- El sistema de exención fiscal puede fomentar el desarrollo de los monopolios.
- 5- Existe una tendencia en favor de que los sistemas de exención de impuestos se conviertan en, al menos, una característica semipermanente de la economía en desarrollo.
- 6- La pérdida de ingresos fiscales constituye un costo del sistema de exención. Sin embargo, el autor, cree que los aspectos de pérdida de ingresos son exagerados, con demasiada frecuencia".

La ley de Impuesto Territorial Agropecuario en el Art. 6 señala que están exentos del impuesto:

- a) el valor de los bienes especificados en esta ley, que posean el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas o Semiautónomas y demás entidades de Derecho Público, y,
- b) el valor de tales bienes que posea cualquier persona natural, jurídica, sucesión o fideicomiso, que determina la ley".

Por su parte el Art. 4 del Reglamento de la ley, nos aclara que están exentos del pago del impuesto: "

- a) los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y de usufructo que sobre los mismos posean: el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autóno-

mas y Semiautónomas, y demás entidades de Derecho Público.

- b) Los bienes inmuebles rústicos y los derechos de nuda propiedad y de usufructo que sobre los mismos posea cualquier persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que de termine otra ley."

DEDUCCIONES ADMITIDAS POR LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

Sergio Francisco de la Garza nos expone, que el efecto de la deducción es disminuir la base de imposición de una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente. A la base así disminuida se aplica la alícuota del impuesto (1).

El Art. 5 de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, nos relaciona cuales son las deducciones permitidas, las cuales se dan en base al valor total de los bienes, o sea la necesidad de adquirir el bien y por su parte en el Art. 8 opera la deducción sobre el valor del impuesto calculado, es decir, que mediante esta última deducción se le está dando mayor incentivo al contribuyente para que coadyuve a las necesidades sociales del sector agropecuario.

Pasamos a continuación a realizar un estudio detallado

-----

(1) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 423

do de cada una de las deducciones señaladas por el Art. 5 de la Ley en estudio.

Art. 5 literal a) Establece que no se incluirán en la base del impuesto el valor de los cultivos permanentes y semipermanentes y de las mejoras cuando son incorporadas con posterioridad a la ley. Tenemos que los valores de las tierras serán en base de su productividad descontando las mejoras hechas a ellas en la forma dicha.

Aquí resultan dos etapas: a) que en el valor de lo que se declara tendrán que incluirse las mejoras que tenga el terreno actualmente, porque es su propio valor actual, es decir, tendrán que ser deducibles para el futuro siempre que procedan, porque esa es la forma y la estructura del impuesto, y b) las que se incorporen con posterioridad a la vigencia de esta ley.

Por su parte el Reglamento de la ley, nos refiere en su Art. 1 lo que se entiende por cultivos PERMANENTES y SEMI PERMANENTES, lo cual transcribimos.

CULTIVOS PERMANENTES, aquellos que para entrar en plena producción requieren un período variable que exceda de cuatro años y la mantienen por un tiempo considerable".

CULTIVOS SEMI-PERMANENTES, aquellos que para entrar en producción requieren un período variable aproximado de un año y la mantienen por un tiempo menos que los permanentes".

CULTIVO TEMPORAL, aquellos que producen una cosecha - por cada siembra".

El valor de los cultivos permanentes antes del 31 de diciembre de 1977 tuvieron que tasarse en la primera declaración, es decir, declararse todo el valor que tenían y en los ejercicios siguientes tienen que descontarse las mejoras.

El Inc. 2 del literal a) del Art. 5 relacionado, refiere el término MEJORAS y nos remite a la ley de Arrendamiento de Tierras que en el Art. 30 dice: "Se entenderán por mejoras todas aquellas obras que se efectúen en el inmueble arrendado y que contribuyan a su conservación, o que redunden en beneficio de explotación". Por su parte el Reglamento de la Ley nos dice que se entiende por mejoras: todas aquellas obras que contribuyan o aporten una ventaja en la explotación del inmueble o aumentan su valor real o comercial".

Literal b) "El valor de las viviendas, incluyendo - el valor del terreno, cuyo uso se proporcione gratuitamente a los trabajadores". Este literal a su vez es desarrollado - por el literal b) del Reglamento de la Ley, en el que además sí se dan una serie de consideraciones, tales como: que la - vivienda sea construída de acuerdo con las normas del Ministerio de Obras Públicas, con una amplitud y extensión de terreno, a fin de que resulte una habitación cómoda e higiéni-

ca. Con estas consideraciones para la vivienda se ha querido - dar mayor seguridad a sus habitantes, pero por otra parte dilatará la finalidad de la ley, por los trámites engorrosos que representa el poder realizar tales operaciones, no obstante, de lo contrario habría abusos, es decir que si no se hubieran puesto esas limitaciones, habrían abusos de parte de los contribuyentes en el sentido de que no se construirán verdaderas viviendas y se haría uso de la deducción, lo que vendrá a constituir una evasión del impuesto.

Literal c) "El valor de las edificaciones destinadas a escuelas, hospitales, clínicas y otros servicios similares así como el de las obras que se verifiquen". Este literal se relaciona y lo desarrolla el Art. 9 literal c) del Reglamento de la Ley, haciéndosele las mismas consideraciones del literal anterior, o sea que se está limitando la finalidad de la ley por lo engorroso de la tramitación de la respectiva documentación; para lo cual habría que canalizar con esas instituciones la forma de agilizar los trámites en dichos casos.

Ya el Art. 1 del Reglamento nos da el concepto de lo que constituye una obra, cuales son "las que se ejecutan para contribuir al bienestar material y superación cultural de los trabajadores del campo, y de los terrenos que se utili-

cen para ello".

Literal d) "El valor de todas las edificaciones, bodegas e instalaciones destinadas para fines industriales, ganaderos, comerciales o turísticos, incluyendo el valor del terreno, maquinaria y demás equipo que son necesarios para el desarrollo de tales actividades". Este literal nos lo repite el Art. 9 literal d) del Reglamento de la ley. Al respecto el Dr. José Carlos Costa Calderón (1) nos manifestó: "Qué contenido debe dársele al concepto de bienes inmuebles para los efectos de esta ley, puesto que si se acepta la delimitación dada por nuestro Código Civil, no tiene sentido hablar de maquinaria y equipo, ya que dentro de la concepción civilista, dichos objetos siempre constituyen bienes muebles. Ahora bien, si se acepta el concepto civilista no hay razón de hablar de maquinaria y demás equipo que sean necesarios para el desarrollo de las actividades. Si se acepta la concepción tributaria de que el legislador tributario está ampliando a estos efectos, el concepto civilista de bienes inmuebles, todos aquellos sujetos pasivos que posean esos objetos y que no se destinen a ninguna de las finalidades especificadas en el considerando, tendrán forzosamente que incluirse en la declaración de sus valores respectivos y por ende, pagar el impuesto sobre el valor total de los bienes

-----

(1) Tesis Doctoral "El Usufructo Legal en Materia Impositiva"  
Dr. José Carlos Costa Calderón, 1978.

inmuebles rústicos así considerados".

Literal e) "El valor de los terrenos dedicados al cultivo, conservación, mejoramiento de los recursos forestales." Este literal es a su vez desarrollado por el literal e) del Art. 9 del Reglamento, que dice: "El valor de los terrenos dedicados al cultivo, conservación, mejoramiento, restauración y acrecimiento de los recursos forestales, siempre que los programas respectivos se llevan a cabo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Forestal".

Por su parte el Art. 3 Inc. 2º de la Ley Forestal nos dice: "No son tierras con vocación forestal aquellas que, por sus condiciones naturales, ubicación, constitución, clima, topografía, calidad o conveniencia económica, son aptas para forestación o reforestación e inadecuadas para cultivos agrícolas o pastoreo".

Es decir pues, que el Reglamento de la Ley desarrolla a la ley en el caso propuesto, en cuanto a que para determinar la forestación de un terreno tal como lo indica la ley, debe hacerse partícipe de la colaboración de otros organismos, en este caso el Ministerio de Agricultura y Ganadería con sus programas y en lo respectivo al rubro específico de forestación.

Literal f) "El valor de las obras, incluyendo el valor del terreno, dedicadas a investigaciones científicas agró

pecuarias". El literal f) del Art. 9 del Reglamento de la Ley corrobora lo manifestado por la Ley en comento. Ahora bien, el objeto de aplicar esta deducción es para incentivar a los terratenientes a que introduzcan o mejoren nuevas técnicas o las ya existentes, lo cual no solo va a redundar en su propio beneficio, sino a nivel nacional en todo el Agro. Para mejor clarificación, el ejemplo de la instalación de laboratorios.

Literal g) "El monto de la deuda hipotecaria garantizada con el o los inmuebles que causen este impuesto, siempre que dicha deuda haya sido contraída con el objeto de la adquisición de los mismos".

Este literal a su vez, lo desarrolla el Art. 9 literal g) del Reglamento de la Ley, que dice: "El monto de la deuda hipotecaria garantizada con el o los inmuebles o derechos que causen el impuesto, siempre que dicha deuda haya sido contraída con el objeto de su adquisición. Para los efectos de esta ley y de este Reglamento, se considerará que la deuda ha sido contraída con tal objeto, cuando concorra una o más de las circunstancias siguientes:

- 1-) Que en la respectiva escritura de compra-venta conste expresamente que sólo se ha pagado parte del precio y se establezca el saldo deudor garantizado hipotecariamente.
- 2-) Que el inmueble se adquiriera con un gravamen hipotecario cuyo pago se hace cargo el comprador.

- 3) Que el precio o parte del mismo sea pagado con el producto de un préstamo obtenido de una institución de crédito, toda vez que se compruebe fehacientemente que dicho préstamo se invirtió efectivamente en la adquisición del inmueble o del derecho.

En el momento de la deuda hipotecaria no se comprenderán los intereses pactados o adeudados".

Respecto a lo expuesto por el Reglamento de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, hemos de hacer las siguientes consideraciones: hubo necesidad de desarrollar en el Reglamento las condiciones que determinarían la garantía hipotecaria, ya que si la ley las hubiera determinado, hubiera sido una ley con carácter reglamentario.

Pasamos a analizar las condiciones que señala el reglamento para una mejor comprensión de los mismos, para lo cual se permite repetir su contexto y analizar separadamente cada uno de ellos.

No. 10.) "Que en la respectiva escritura de compraventa conste expresamente que sólo se ha pagado parte del precio y se establezca el saldo deudor garantizado hipotecariamente".

Esta condición señalada por el numeral es inobjetable, ya que si la misma garantía determina que grava el inmueble es adquirido directamente, indiscutiblemente nos está

indicando que el dinero ha sido destinado para la compra o adquisición del mismo.

No. 2o.) "Que el inmueble se adquiriera con un gravamen hipotecario de cuyo pago se hace cargo el comprador."

Es obvia la relación de que si el comprador se está haciendo cargo de pagar esa hipoteca, la misma está recayendo sobre la adquisición del inmueble.

No. 3o.) Que el precio o parte del mismo sea pagado con el producto de un préstamo obtenido de una Institución de crédito, toda vez que se compruebe fehacientemente que dicho préstamo se invirtió efectivamente en la adquisición del inmueble o del Derecho."

La sujeción del préstamo canalizado a través de una Institución de Crédito, es porque dichas instituciones gozan de la prerrogativa de seriedad en sus transacciones; por ende, no van a ser objeto de manipulación alguna. Tenemos que algunos tratadistas tributarios sostienen que esta disposición es muy limitativa, ya que en la práctica se realizan verdaderas transacciones entre personas naturales o jurídicas que no son instituciones de crédito, pero que sí, constituyen verdaderos créditos.

El pacto que pueda haber entre particulares no -

se dejó establecido, puesto que representaba una vía legal - de evasión y tenemos entendido que las evasiones se producen porque las leyes permiten al contribuyente escapar al pago - del impuesto o bien porque se ha dejado lagunas que permitan su evasión sin que se viole ley alguna.

El Art. 8 de la ley, contempla una deducción a nivel de impuesto, el que dice textualmente: "Los poseedores de bienes afectos al pago de este impuesto deducirán de su importe el monto de las sumas erogadas en el ejercicio impositivo, con el fin de contribuir en forma gratuita, a la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y demás a que se refiere esta ley, dentro de las áreas rurales.

La parte de esa erogación que exceda del impuesto a pagarse, será deducible del monto de los impuestos que se causen y que deban ser pagados por ejercicios posteriores".

Este artículo es de carácter social, ya que a través de esas deducciones, el Estado está incentivando al terrateniente a fin de que contribuya en forma gratuita a la solución de los problemas sociales que imperan en el sector del Agro.

El Inc.2o. del citado artículo, nos trae el caso - de un crédito a favor del Estado, ya que producido el hecho generador, el Estado es acreedor a cobrar el impuesto. Aho-

ra bien, como el Estado le admite al contribuyente que el exceso del impuesto que se causa será deducible de su importe en los ejercicios posteriores, se hace una interrogante. El Art. 133 de la Constitución Política dice: "Ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo, podrán dispensar el pago de las contribuciones separadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del fisco o de los municipios". En base a dicho precepto constitucional, lo dispuesto por el Art. 8 Inc. 2o. de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, es inconstitucional?

Se manifiesta que a través de las teorías del impuesto se concluye que esta dispensa es de carácter inconstitucional, porque está dispensando una deuda a favor del Estado proveniente de un impuesto que se ha determinado.

Sostenemos que la controversia suscitada con esta interrogante, se resuelve de la manera siguiente: el Estado a través de sus representantes desarrolla sus actividades, las cuales están ajustadas a las atribuciones que los principios constitucionales les señala, los cuales a su vez se encuentran desarrollados y reglamentados para su aplicación práctica en las leyes secundarias.

Doctrinariamente los principios que la configuran se encuentran desarrollados en el Derecho Administrativo,

el cual a su vez está clasificado dentro del Derecho Público, por lo que concluimos que no es inconstitucional la disposición en comento.

Caso típico de la aplicación del Art. 8 Inc. 2o. sería el realizar un asentamiento de casas en determinada - región agrícola, los Arts. 11, 12 y 13 del Reglamento de la Ley, nos da las reglas y casos en los cuales se puede prestar dichos servicios y los Arts. 15 a 19 siempre del Reglamento de la Ley, se señala los requisitos para que se acepte la deducción endichos casos.

Hemos de hacer la consideración de que por ser una ley que empieza ha aplicarse, muchas de las disposiciones - que rigen a esta ley mediante su reglamento, no serán de - pronta aplicación en especial los comprendidos por los Arts. 11, 12, 13, 15 a 19 del Reglamento de la Ley.

## CAPITULO V

REFERENCIA A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA LEY -  
DE IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

La parte Administrativa o Sustantiva de la Ley de - Impuesto Territorial Agropecuario, lo contempla los Arts.10 y 11, por medio de los cuales se le deja a la Dirección General de Contribuciones Directas las atribuciones concernientes para su aplicación.

Para una constatación de lo antes sustentado, se transcribe el inc. 1o. del Art. 10 que dice:

"La Dirección General de Contribuciones Directas - tendrá a su cargo las atribuciones concernientes a la administración de este impuesto y observará las disposiciones y procedimientos de la ley de impuesto sobre la Renta".

A continuación se transcriben los respectivos numerales del Art. 10 en comento, a los cuales se les hace su - respectivo comentario.

Art.10 No. 1o. "A la preparación de la declaración y cómputo del correspondiente impuesto por el contribuyente."

Para la preparación de la declaración, se redactó el respectivo instructivo y el formulario de declaración, - los cuales fueron sometidos a la consideración de los dife-

rentes gremios, para finalmente ser aprobados. Ahora bien, para que el lector aprecie objetivamente lo que constituye la elaboración del formulario de declaración y el instructivo, se adjunta un ejemplar de los mismos en el apartado de anexos.

La finalidad del formulario de declaración y el instructivo, es para que el contribuyente tenga menores obstáculos en la elaboración de la misma.

Art. 10 No. 2o. "Al tiempo, forma y lugar de la presentación de la declaración por el contribuyente".

Tiempo para la presentación de la declaración.

El plazo para presentar la declaración es de TRES MESES contados entre los primeros de cada año, el cual puede ser prorrogado por medio de decretos emitidos por el Poder Legislativo. Para los casos, tenemos, que a través de los Decretos Legislativos No. 477 del 2 de mayo de 1977 (1) se prorrogó hasta el 12 del mes y año mencionado el plazo para presentar la declaración y por Decreto Legislativo No.6 del 6 de junio de 1978 (2) se dió una nueva prórroga hasta el 30 de junio. Las prórrogas referidas se dieron como una con

---

(1) D.L.No.477, D.O.No. 50 Tomo 258 del 13 de marzo de 1978.

(2) D.L.No.6, D.O.No.127 Tomo 260 del 10 de julio de 1978.

secuencia lógica de las dificultades e inconvenientes que presentaba la aplicación de una nueva ley.

Forma de presentar la declaración.

La declaración se presentará en el respectivo formulario de declaración adjunto, el cual fue elaborado para una mejor seguridad y claridad, tanto para el contribuyente como para la Dirección General de Contribuciones Directas.

Lugar de presentación de la declaración.

La presentación de la declaración, contiene dos reglas:

- 1- Presentarla en la Delegación Departamental que está más cercana al domicilio del contribuyente, en el caso de las personas domiciliadas.
- 2- En el caso de las personas no domiciliadas, se les da un tratamiento especial, cual es, el que su declaración deberá presentarla en la Delegación Departamental de San Salvador, todo por razones de comodidad.

Las declaraciones deberán presentarse con su correspondiente cómputo referente a la base imponible, la que será revisada por el Delegado respectivo a fin de constatar si se presenta en forma correcta, Arts. 33 y 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art. 10 No. 3o. "Al tiempo, forma y lugar de pago

del impuesto computado por el contribuyente o determinado por la Dirección General".

Tiempo de pago del Impuesto.

De conformidad al Art. 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el pago del impuesto debe de hacerse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que termine el plazo para presentar la respectiva declaración.

Forma de pago del impuesto.

El impuesto deberá enterarse al colector de la oficina Fiscal Departamental correspondiente o en los Bancos del sistema, sus agencias y sucursales. La función del sistema bancario en la recolección del pago del impuesto, surgió como una medida de comodidad para el contribuyente.

Pagado el impuesto, se estudia la declaración, a ese estudio de la declaración se le califica con el término "Fiscalización".

La fiscalización puede dar origen a una tasación original o una tasación complementaria.

La tasación original se da cuando el contribuyente no ha presentado su declaración, ni ha computado el impuesto.

La tasación complementaria se da cuando la Dirección General determina el impuesto en el caso que el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado o el tasado por el contribuyente.

Impuesto determinado por la Dirección General.

De conformidad al Art. 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, procede la determinación del impuesto por la Dirección General, en los casos siguientes:

- 1- Cuando la declaración no se estimare correcta.
- 2- Cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración, en estos casos, se determinará la base imponible del contribuyente por los medios que señala el Art. 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Artículo último apuntado, especifica que los medios para determinar la base imponible del contribuyente son:

- a-) La declaración del contribuyente.
- b-) El cálculo de la base que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial.
- c-) Los indicios que la ley permita/.

El Art. 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos determina cuáles son los indicios reveladores de la Renta. De esos indicios los aplicables a la ley de Impuesto Territorial Agropecuario son: el movimiento e incremento de los capitales, la amplitud del local del establecimiento, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos. También se considerarán indicios las declaraciones de los ejercicios anteriores y posteriores, los de un ejercicio determinado para establecer la capacidad -

contributiva, pero en todo caso los indicios deberán estimarse prudencial y lógicamente sobre la base de elementos adecuados de apreciación.

Art. 10 No. 4o. "A la fiscalización e investigación de las declaraciones por la Dirección General, comprendiéndose las obligaciones para los contribuyentes y terceros de suministrar la información requerida por la Dirección.

La fiscalización puede ser realizada en forma directa e indirecta.

La fiscalización directa es conocida por los rubros de fiscalización de oficio y fiscalización de gabinete y es la efectuada en la sección de fiscalización de la Dirección General. La fiscalización indirecta, de campo, es aquella - en la que se designan peritos para que se desplace a verificar las inspecciones de los bienes inmuebles rústicos con vocación agropecuaria.

Art. 10 No. 5o. "A la función pericial o de información".

Función Pericial. la Dirección General cuenta con un cuerpo de peritos, los que son designados por la Dirección en cada caso específico. Conforme al Art. 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la tasación deberá fundamentarse en los resultados de dicha investigación, con base en un solo dictámen o en los que la Direc-

ción escoja, en el caso de que el dictamen sea ampliado por los mismos peritos o por otros diferentes, a juicio de la mencionada Dirección.

La Información, respecto a ello, la Dirección General de Contribuciones Directas registrará todo dato revelador de la capacidad contributiva de los sujetos de impuesto. Los contribuyentes cuyo capital consista únicamente en bienes inmuebles rústicos, deberán llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes para establecer el monto de tales bienes, las deducciones para determinar el total de ese capital.

Art. 10 No. 6o. "A la determinación del monto imponible y tasación del impuesto correspondiente por la Dirección General, en los casos en que no se presente declaración o que la presentada no se estimare correcta".

En el comentario al No. 3o. del artículo en estudio, se expuso que la Dirección General calculará el impuesto cuando la declaración no se estimare correcta y cuando no se hubiere contestado el formulario de la declaración.

Art. 10 No. 7o. "A las facultades de la Dirección General de emitir mandamientos de ingreso de impuesto original o complementario, en su caso. Estas facultades y las comprendidas en el ordinal anterior y en el ordinal 4o), prescribirán en los mismos términos y condiciones establecidas para el impuesto sobre la renta".

Para mayor claridad, damos a continuación una definición de lo que constituye el mandamiento de ingreso, así decimos: "es el documento emitido por la autoridad que administra el impuesto, para la efectividad de la recaudación del mismo impuesto por parte de la Dirección General de Tesorería".

El mandamiento de ingreso es un procedimiento para controlar el pago del impuesto. La Dirección General de Tesorería ha ordenado a las personas que hacen las veces de recaudadores, que no se puede percibir dinero alguno sin la presentación del mandamiento legalmente emitido.

El mandamiento de ingreso se entrega tanto para el pago del impuesto original computado por el contribuyente, como para el caso en que a dicho contribuyente se le haya tasado un impuesto complementario como consecuencia de una previa investigación.

Art. 10 No. 8o. "A los recursos de rectificación, queja, apelación y de hecho que interponga el contribuyente".

Hemos apuntado que el principio de legalidad de los impuestos, se encuentra regulado por el Art. 119 de la Constitución Política, el que constituye el eje central del régimen jurídico de la administración pública, por ende, su infracción justifica el conjunto de procedimientos arbitra-

dos por el derecho para restablecer el orden violado. También tenemos entendido que en todo Estado hay derecho, ya que este o sea el derecho es el modo normal de expresión del poder estatal; es decir, que debe ejercerse de acuerdo a normas jurídicas determinadas, las que delimitan las funciones y poderes del Estado, que son en el orden jurídico y positivo su constitución y sus leyes.

De lo antes expuesto, colegimos la importancia del numeral apuntado, ya que todos los actos de la administración como poder público deben necesariamente someterse a las exigencias del derecho, de ahí que decimos que los recursos son medios de revisión de las actuaciones de los funcionarios de la administración, su fundamento lo encontramos plasmado en el Art. 162 de la Constitución que dice: "toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto", lo cual corrobora el Art. 164 del mismo cuerpo de ley citado.

El recurso de rectificación, lo tenemos plasmado en el Art. 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual se interpone ante la Dirección General o la respectiva Delegación Departamental. El Doctor Soto (1) en su tesis doc-

---

(1) Tesis doctoral "Análisis Jurídico de las Instituciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Dr. José Salvador Soto. Pág. 143

toral nos señala, que el profesor Guillermo Vargas le da a este recurso la característica de ser un recurso de carácter gracioso, porque se entabla ante la Dirección General, para que esta misma resuelva la resolución recurrida.

El recurso de Queja, procede contra la providencia que deniega la admisión del recurso de Rectificación, el - que se interpone para ante el Tribunal de Apelaciones. Su trámite lo señala el Art. 70 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El recurso de Apelación, o alzada, es el que se concede a la persona que ha sufrido el agravio por la sentencia del Juez, en este caso, en el fallo que se dicte en el recurso de rectificación que tase un impuesto original o - complementario mayor de quinientos colones, a fin de obtener su revocación. Su objeto es la operación de revisión a que queda sometido el recurso de rectificación dicho ante el Tribunal de Apelaciones. El Art. 71 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos señala que el término de imposición de dicho recurso es de quince días fatales, contados desde el siguiente al de la notificación. La admisión del recurso conlleva el efecto suspensivo y el devolutivo por las - cuales suspende la jurisdicción de la Dirección General, - transfiriéndose los autos al Tribunal de Apelaciones. Aho-

ra bien, el Art. 95 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos señala el modo de proceder en el incidente de Apelación.

El recurso de Hecho, constituye un medio de garantía del contribuyente ante las arbitrariedades de la administración, además del propósito de tecnificar el proceso de acuerdo con el desarrollo jurídico que debe tener todo Estado de Derecho. El recurso procede ante la denegatoria por parte de la Dirección General del recurso de apelación y su tramitación se rige conforme a las reglas del Derecho Común, - Arts. 1028 al 1032 del Código de Procedimientos Civiles.

Art. 10 No 9o. "Al carácter definitivo de los fallos que resuelvan los recursos Interpuestos y de las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de emitir mandamientos de ingreso de impuestos originales o complementarios".

El carácter definitivo de los fallos tiene fuerza legal; el carácter definitivo decide el fondo del litigio, el que concluye normalmente estimando o desestimando el recurso interpuesto.

El efecto de ese fallo es de gran importancia, ya - que más que un efecto de la sentencia, corresponde hablar de un efecto del proceso y de la misma función administrativa.

Art. 10 No. 10o. "A la concesión de plazos para el pago del impuesto computado en la declaración o para el pago de los impuestos tasados por la Dirección General".

La regla general es que el pago del impuesto debe realizarse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que termine el plazo para presentarla".

En los casos en que no se estime correcta la declaración o cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración, la Dirección General determinará el impuesto complementario cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado o el tasado. En estos casos se determina una época especial de pago, cual es de que éste deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que cause estado la resolución; no obstante, a solicitud del contribuyente, la Dirección General de Tesorería podrá conceder plazos escalonados hasta por seis meses a partir del último día hábil para hacer el pago.

Art. 10 No. 11o. "A la obligación de obtener constancia de solvencia del pago de este impuesto y a los procedimientos y requisitos para que la Dirección General extienda, en los casos de enajenación o gravamen de los bienes a que se refiere esta ley".

Art. 10 No. 12o. "A las obligaciones de los Notarios

y Registradores respecto a la exigencia de la constancia de solvencia de este impuesto".

Estos numerales son de gran importancia, ya que mediante la obtención de la constancia de solvencia se denota la eficacia del pago del impuesto, también se dice que hace las veces de instrumento de presión para lograr el pago del impuesto, al igual que en el impuesto sobre la Renta.

La constancia de solvencia constituye una medida tal eficaz en el pago del impuesto, tan es así, que se exige en el Registro de la Propiedad, Raíz e Hipotecas, para inscripción del respectivo testimonio y además que los Notarios advierten a los otorgantes de algún instrumento la obligación de estar solventes, advertencia la cual se relaciona en el instrumento. También lo vemos en lo plasmado por el Art. 2 del Decreto Legislativo No. 609 al exigir la solvencia para la autorización de escritura de capitalización.

La constancia de solvencia es de tal importancia, - que se le exige a las personas no domiciliadas que tienen que salir fuera del país. También se exige para las inscripciones de las declaratorias de herederos, así como para el traspaso de los bienes sucesorales.

Art. 10 No. 13o. "A los procedimientos para el cobro del impuesto en mora." Sabemos que si el pago del impuesto computado no se hace dentro de los dos meses siguientes a -

aquel en que termine el plazo para presentar la declaración, se cae en mora, al efecto, el colector respectivo dará aviso con las certificaciones correspondientes a la Dirección General de Tesorería. Para aquellos contribuyentes que no pueden pagar el monto del impuesto mora, en forma total, - pueden solicitar al Ministerio de Hacienda el pago escalonado del mismo, el que se concede mediante el pago de cuotas en el Departamento de Gestión de Pagos. Asimismo tenemos - que el pago se puede exigir ejecutivamente, y la certificación de la deuda que expida la Dirección General de Tesorería, tiene la categoría de documento ejecutivo.

Art. 10 No. 14o. "A la devolución sin intereses - cuando el impuesto pagado conforme a la declaración exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la Ley."

El Art. 93 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala los casos y procedimientos de devoluciones, para lo - cual la Dirección General dictará resolución autorizando la devolución respectiva, la que se hará efectiva a más - tardar dentro de los quince días siguientes a la fecha de la notificación de la resolución definitiva.

La devolución procede cuando el impuesto retenido exceda del monto del impuesto computado por el contribuyente

te o determinado por la Dirección General, asimismo, cuando el contribuyente no tenga capacidad contributiva y se le ha retenido.

Art. 10 No. 15o. "A las sanciones e intereses por incumplimiento de las obligaciones fiscales."

El Art. 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que si el pago del impuesto no se verificase dentro de los plazos establecidos, se estará sujeto al recargo del 1% sobre el impuesto o proporción del impuesto adeudado, por cada mes o fracción que transcurra. Las sanciones contempladas por el Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta oscilan entre veinticinco colones a diez mil colones, para lo cual se toma en cuenta la capacidad económica del infractor, la gravedad y reiteración por cada infracción. Las sanciones se aplican en casos de suministro de datos e informes falsos, evasión intencional como la no intencional.

Art. 10 No. 16o. "A la competencia del tribunal de Apelaciones para conocer de los recursos de queja, apelación y hecho".

El Tribunal de Apelaciones tiene actualmente entre sus atribuciones la de conocer de los recursos ya mencionados, provenientes de la aplicación del impuesto sobre la Renta, Vialidad y hoy del Impuesto Territorial Agropecuario, lo cual viene a acrecentar el volúmen de trabajo, dan-

do origen consecuentemente a la dilación de las respectivas resoluciones a la sección encargada de resolver , cuando se interponen los recursos aludidos.

Art. 10 No. 17o. "A cualquier otra materia de procedimientos para la determinación de la base imponible, la tasación y recaudación del impuesto a que no se haya hecho antes referencia, siempre que lo permita la propia naturaleza de este impuesto y no hay contradicción con lo dispuesto en esta ley."

Este numeral se aplica en casos de vacíos de la Ley. La ley de Impuesto sobre la Renta lo contempla en el Art. 66.

El Art. 11 de la Ley, nos determina la competencia del Tribunal de Apelaciones, el cual reza: "El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad conocerá de los recursos de queja, apelación y de hecho, interpuestos por los contribuyentes del impuesto establecido por esta ley, con las mismas atribuciones y procedimientos establecidos en la ley de impuesto sobre la Renta y demás disposiciones de la misma que fueren aplicables y que no estén en contradicción con la presente ley".

Vemos que por disposición expresa de la ley, el Tribunal de Apelaciones es competente para conocer de los recursos apuntados, lo que da origen como se expuso en el -

Art. 10 No. 16, a la dilación de las respectivas resoluciones, por el volumen de trabajo, ya que también conoce los recursos apuntados provenientes de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el impuesto de Vialidad.

El Art. 12 de la Ley en estudio, señaló el plazo para emitir el reglamento de esta ley, el cual fue emitido - dentro de dicho período, mediante Decreto Legislativo No. 81 del 5 de diciembre de 1978, publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo 261 del día 18 del mismo mes y año referido.

## CAPITULO VI

DOBLE IMPOSICION E IMPUESTO TERRITORIAL AGROPECUARIO.

El Poder Tributario tiene limitaciones derivadas de la organización política de los Estados y de su coexistencia en el orden internacional, lo que se vincula con los problemas de la doble imposición, que puede ser interna o externa.

La doble imposición se da cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

Un concepto más amplio, es el aportado por Héctor B. Villegas (1) que dice: "Hay doble imposición (o múltiple), cuando el mismo contribuyente es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.

La doble imposición, requiere de las siguientes condiciones:

- 1- Coexistencia de dos autoridades financieras.
- 2- Un mismo impuesto, cobrado por cada uno de ellos.
- 3- Que la imposición se opere sobre un mismo hecho -

---

(1) Héctor B. Villegas "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Pág. 101

imponible.

De la definición última apuntada, se deducen los siguientes requisitos:

- 1- Identidad de sujeto pasivo, es decir, que el contribuyente debe ser el mismo que sufre el doble gravamen.
- 2- Identidad de hecho imponible, el gravamen debe de derivar del mismo hecho generador.
- 3- Identidad Temporal, la imposición debe ser simultánea para que se considere doble o múltiple, en cambio, si es gravado el mismo hecho con respecto a diferentes períodos de tiempo, se da imposición sucesiva.
- 4- Diversidad de sujetos fiscales, así, en el orden nacional tenemos países con régimen Federal de Gobierno, y en el orden Internacional cuando son dos o más Estados.

Algunos autores, sostienen que la doble imposición deriva de gravar dos veces la misma persona o la misma cosa, al efecto, Ernesto Flores Zavala, nos trae a cuenta la doble imposición por una entidad, y nos dice: "Una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente, tal es el caso del impuesto sobre la Renta, que grava a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales, agrícolas o pesqueros y separadamente, a los socios que integran esas mismas sociedades. En México, se gra-

va tanto a la sociedad como a sus miembros separadamente. La existencia de este doble gravamen se justifica, porque evidentemente no hay para los dos impuestos, sino una sola fuente que es la utilidad o renta percibida por la sociedad, que antes de ser distribuida real o técnicamente, está sujeta al mismo impuesto que grava los dividendos".

En términos similares, se expresa O'Selegman, quien sostiene que la doble imposición por la misma autoridad se daría por ejemplo, en el caso del impuesto a los réditos, - que gravan simultáneamente a la sociedad anónima y a sus accionistas.

Diferencia entre doble imposición e imposición sucesiva.

- 1- La doble imposición puede operarse simultáneamente; en cambio, la imposición sucesiva se caracteriza porque - tras de haber exigido un tributo se reclama otro nuevo sobre la misma riqueza y por igual concepto.
- 2- Porque la tributación se opera aún con abstracción de - tratarse de un solo hecho imponible.
- 3- Porque la detracción de riqueza se produce contemplando el elemento material, objetivo o real de la obligación tributaria, con prescindencia del elemento personal o subjetivo, que siempre a la doble imposición y - según lo hemos acordado, es condición básica para que

exista doble imposición, que los gravámenes sean cuales fueren, sean soportados, efectivamente por la misma - persona.

La doble imposición no es de por sí injusta, en tanto no vulnere el principio de la igualdad. También no debemos confundirla con la multiplicidad de impuestos, que se da cuando se advierte la afectación de la riqueza por - los distintos gravámenes que integran un sistema tributario, opuestamente al sistema de imposición única.

#### Doble imposición internacional.

Surge ante la existencia de intereses contrapuestos entre los grupos de países en desarrollo que son los que - importan los bienes de capital y los países desarrollados, que a su vez, son los que exportan esos bienes de capital. Ante la dualidad, cabe manifestar que se ha llegado a sostener que la doble imposición internacional ha servido de obstáculo para el desarrollo económico y social de los - países poco desarrollados, por las siguientes razones: los países exportadores de capital, que son los industrializados, por razones de seguridad han tomado como base tres - criterios de atribución de potestad fiscal, cuales son la nacionalidad, el domicilio y la residencia, ya que tratan de asegurarse al máximo su inversión, - por lo que gra-

van sus capitales en cualquier lugar en que se hallen, recorriendo, así al principio de la residencia y al del domicilio.

Por su parte, los países en vías de desarrollo postulan el criterio de la fuente, el que consiste en gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, que como los países en desarrollo tratan de asegurar sus inversiones en los países exportadores, es lógico que los países en vía de desarrollo, se interesen en gravar - aquellos capitales que son los que obtienen grandes ganancias en estos territorios.

Por iniciativa del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas se realizaron estudios a fin de reestructurar los modelos de tratados entre los países en vías de desarrollo y los desarrollados, no obstante, se descartó que la solución se alcanzaría mediante la elaboración de principios generales que adquirieran el carácter de ley uniforme internacional y se sostuvo que era preferible - tratar de aplicar tratados bilaterales entre ambos grupos de países a fin de que tiendan a desarrollar el progreso económico y social de los países en vías de desarrollo.

Los procedimientos actualmente utilizados a fin de evitar la doble imposición son:

1- Exención de las rentas obtenidas en el exterior. Se gra

van las rentas obtenidas en su territorio y se exoneran total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero.

- 2- Créditos por Impuestos pagados en el Extranjero. Cada país grava la totalidad de las rentas, a su vez, se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por las rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales.
- 3- Créditos por Impuestos exonerados. Se deducen no sólo los impuestos pagados en el país en vías de desarrollo, sino también el que se debió pagar y no se pagó por la existencia de una ley de exoneración.
- 4- Descuento por inversión en el exterior. Este sistema se ha aplicado en los Estados Unidos en 1962 y Alemania en 1968. Consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país en desarrollo, un porcentaje de las inversiones que haga en el país en vías de desarrollo y que tienda a incrementar el crecimiento económico en tal país.

De lo antes expuesto, se puede concluir que la ley de Impuesto Territorial Agropecuario no contempla una doble imposición, por las razones siguientes: se ha considerado entre diversos sectores, que dicha ley contempla una doble imposición ya que la comparan con la ley de Via-

lidad, así, sostienen que ambas leyes gravan los bienes inmuebles. Tomando en consideración a la Ley de Vialidad, tenemos que el sujeto, el objeto y el hecho generador son los que nos dan la base para establecer la diferencia de que no hay doble imposición cuando se toma el Impuesto Territorial Agropecuario y la Ley de Vialidad, ya que el impuesto de Vialidad cubre todo el patrimonio de una persona, el cual lo conforman tanto los bienes muebles como los inmuebles, mientras que el impuesto territorial agropecuario recae únicamente sobre los bienes inmuebles rústicos que tengan vocación agropecuaria; es decir, en este último impuesto relacionado, o sea el impuesto Territorial Agropecuario, el objeto del impuesto es distinto en relación con la Ley de Vialidad; asimismo, el hecho generador en la ley de Impuesto Territorial Agropecuario comprende tener la posesión del bien al 31 de diciembre de cada año, en cambio, en la ley de Vialidad, es tener el capital al 31 de diciembre de cada año, que pudieran ser o no bienes inmuebles rústicos.

## CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

- 1- El Art. 5 de la Ley en sus literales b y c) relacionan el valor de las viviendas y las edificaciones destinadas a escuelas, hospitales, clínicas y otros servicios similares. Por su parte el Art. 9 del Reglamento nos determina las reglamentaciones para la construcción de tales obras, así como el procedimiento a seguir para la autorización de las construcciones aludidas. Con dichas medidas se está limitando la finalidad de la ley, cual es el procurar en el menor plazo el bienestar de las clases de menores recursos y con la intervención de los Ministerios de Obras Públicas, Salud Pública y Asistencia Social, Educación y del Interior para la respectiva calificación de las obras a realizarse da origen a grandes retrasos, dada la característica burocrática en la administración pública, por ende la ley no cumplirá a corto plazo la finalidad apuntada.
- 2- Los Arts. 5 literal g) de la Ley y Art. 9 literal g) del Reglamento de la Ley nos refieren el monto de la deuda hipotecaria. Pero el Inc. 2 del literal g) del Art. 9

del Reglamento nos dice: "Para los efectos de esta ley y de este Reglamento... "

Con esta última regulación apuntada se trató de salvar las regulaciones de la ley en estudio, cuando en realidad en la ley en comento la que amérita sus reformas, mediante una adición en el sentido de que se haga alusión de que en el Reglamento de la Ley se determinarán las condiciones que debe reunir la garantía hipotecaria.

3- Entre las deducciones reguladas por el Art. 5 de la Ley en estudio, no se hizo incapié en las obras de infraestructura que son las que vienen a complementar las señaladas por los literales b) y c) de dicho Art. para que la ley cumpla a cabalidad todas las finalidades; entre tales obras hubiera señalado las de riego, drenaje, construcción de caminos, electificación rural, ya que de - que le sirve al campesino tener servicios de asistencia médica, educación, etc., cuando no va a tener los mínimos medios de infraestructura que poseen las zonas urbanas.

4- En cuanto a las exenciones, el Art. 6 de la Ley en estudio, se relaciona con el Art. 4 del Reglamento de la Ley. El Art. 6 referido dice: "Esta exentos del impuesto: a) el valor de los bienes específicos en esta ley, que posean... " y el Reglamento en su Art. 4 alude a -

los bienes inmuebles rústicos y los de nuda propiedad - y usufructo que sobre los mismos posea el Estado..." -

De lo expuesto, a simple vista se nota que el Reglamento se está excediendo a lo dispuesto por la Ley, por lo que amerita una reforma el Art. 6 enreferencia.

#### RECOMENDACIONES:

- 1- Que se funde un Departamento dependiente de la Dirección General de Contribuciones Directas que tengan todas las atribuciones y concernientes a la aplicación de los preceptos de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, cuyo personal sea capacitado en lo posible, con el objeto de controlar lo relacionado con su administración.
- 2- Creemos que debe adicionarse al Art. 5 literal g) de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, mediante la respectiva reforma, lo relativo a que se haga alusión - que en el Reglamento se determinarán las condiciones - que debe reunir la garantía hipotecaria , a fin de darle valor a lo determinado en dicho Reglamento.
- 3- Que se regule específicamente de la Ley en comento, las obras de infraestructura, tales como las obras de drenaje, construcción de caminos, electrificación rural, ya

que únicamente se concretó a regular ampliamente las características que deben reunir las obras de construcción ya nominadas (escuelas, clínicas, etc.), dejando levemente denominadas en los literales e y f ) del Art. 5 relacionado, algunas obras donde podría haber tales infraestructuras.

4- El Art. 6 de la Ley en estudio, amerita reforma en el sentido de que diga: Art. 6. Están exentos de este impuesto:

A) El valor de los bienes especificados en esta Ley y su Reglamento , que posean el Estado...", con el fin de darle validez a lo normado por el Art. 4 del Reglamento de la Ley.

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

- Dino Jarach.                      Curso Superior de Derecho Tributario Tomo I, Edición nueva actualizada. Liceo Profesional, Cense Buenos Aires, República Argentina.
- Ignacio Blanco Ramos              Derecho Tributario, Parte General y Legislación. 1972.
- Fernando Sainz de Bujanda        Hacienda y Derecho, Tomo IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- Hugo Araneda D.                    Finanzas Públicas y Nociones Fundamentales. Universidad de Chile. Instituto de Ciencias Administrativas.
- Ernesto Flores Zavala              Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México 1975
- Manuel Morselli                    Compendio de la Ciencia de la Hacienda. Editorial Atalaya, Buenos Aires. 1947
- Mario Hernández Provostos y Héctor Fernández Provoste              Principios de Derecho Tributario. Editorial Jurídica de Chile.
- Guilliani Fonrouge                Derecho Financiero, Tomo II y III.
- Sergio Francisco de la Garza        Derecho Financiero Mexicano. 8ª Ed. ampliada y puesta al día. Editorial Porrúa, S.A. México 1978

- Héctor B. Villegas      Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1972.
- Raynard M. Sommerfeld      La REforma de los Impuestos y la Alianza para el Progreso. -
- Temas de Derecho Financiero Español. Inspección General del Ministerio de Hacienda. Índice Nos.2, 3, 4 y 5.
- John F. Deu      Análisis Económico de los Impuestos. Editorial Ateneo, Buenos Aires.
- Aerl R. Rolph      Teoría de la Economía Fiscal.
- Rafael Bielsa      Ciencia de la Administración. 2ª Ed. actualizada. Roque Depalma, Editor 1955.
- Dr. Bernardino C. Horne      Reformas Agrarias en América y Europa Editorial Claridad, Buenos Aires.
- Ricardo Guillermo Castaneda      Tesis Doctoral: Impuesto sobre Ganancia de Capital, 1967
- José Carlos Costa - Calderón      El Usufructo Legal en Materia Impositiva, Tesis Doctoral, 1978
- Carlos Escalante h.      Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Tesis Doctoral, 1966
- José Salvador Soto      Análisis Jurídico de las Instituciones sobre Ganancia de Capital, Tesis Doctoral

Luis Antonio Díaz      Su Impuesto sobre la Renta.  
Vasconcelos

Federico Flora          Manual de Ciencia de la Hacienda.

Manual de Clasificación de los Ingresos Públicos. Ministe-  
rio de Hacienda, 1972

Tercera Conferencia Interamericana sobre Tributación. Orga-  
nización de los Estados Americanos.

Guillermo Cabanelas    Diccionario Usual

Otto Eckstein          Finanzas Públicas, Manual UTEA.

ESTADISTICAS

ANEXAS

Cuadro N° 1

METAS DE DEMANDA GLOBAL DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS

(Millones de colones a precios 1977)

	V a l o r		Incremento Porcentual
	1978	1979	
<u>Global</u>	<u>2,812.4</u>	<u>2,934.2</u>	<u>4.3</u>
Agrícola	2,163.9	2,252.8	4.1
Pecuaria	481.0	509.3	5.9
Pesquera	45.8	48.5	5.9
Forestal	121.7	123.6	1.6
<u>Interna</u>	<u>1,424.3</u>	<u>1,470.6</u>	<u>3.3</u>
Agrícola	822.0	838.8	2.0
Pecuaria	464.2	490.5	5.7
Pesquera	16.4	17.7	7.9
Forestal	121.7	123.6	1.6
<u>Externa</u>	<u>1,388.1</u>	<u>1,463.5</u>	<u>5.4</u>
Agrícola	1,341.8	1,413.9	5.4
Pecuaria	16.8	18.3	11.9
Pesquero	29.4	30.8	4.8
Forestal	-	-	-

FUENTE: MAG, Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

Cuadro N° 2

METAS DE DEMANDA DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS, EXCLUYENDO  
LOS PRODUCTOS TRADICIONALES DE EXPORTACION.

(Millones de colones a precios de 1977)

	Valor		Incremento Porcentual
	1978	1979	
<u>Global</u>	<u>1,268.1</u>	<u>1,316.6</u>	<u>3.8</u>
Agrícola	619.6	635.2	2.5
Pecuaria	481.0	509.3	5.9
Pesca	45.8	48.5	5.9
Forestal	121.7	123.6	1.6
<u>Interna</u>	<u>1,213.3</u>	<u>1,251.6</u>	<u>3.2</u>
Agrícola	611.0	619.9	1.5
Pecuaria	464.2	490.5	5.7
Pesca	16.4	17.6	7.3
Forestal	121.7	123.6	1.6
<u>Externa</u>	<u>54.8</u>	<u>64.9</u>	<u>18.4</u>
Agrícola	8.6	15.3	77.9
Pecuaria	16.8	18.8	11.9
Pesca	29.4	30.8	4.8
Forestal	-	-	-

FUENTE: MAG, Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

Cuadro N° 3

METAS DE OFERTA GLOBAL DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS

(Millones de colones a precios 1977)

	<u>Valor</u>		<u>Incremento Porcentual</u>	<u>Participación Porcentual</u>	
	<u>1978</u>	<u>1979</u>		<u>1977</u>	<u>1978</u>
<u>Global</u>	<u>2,812.4</u>	<u>2,934.2</u>	<u>4.3</u>	<u>100</u>	<u>100</u>
Agrícola	2,163.9	2,252.8	4.1		
Pecuaria	481.0	509.3	5.9		
Pesca	45.3	43.5	5.9		
Forestal	121.7	123.6	1.6		
<u>Producción</u>	<u>2,672.0</u>	<u>2,791.6</u>	<u>4.5</u>	<u>95.0</u>	<u>95.1</u>
Agrícola	2,081.0	2,170.7	4.3		
Pecuaria	437.6	464.3	6.1		
Pesca	42.5	45.0	5.9		
Forestal	110.9	111.6	0.6		
<u>Importación</u>	<u>140.4</u>	<u>142.6</u>	<u>1.5</u>	<u>5.0</u>	<u>4.9</u>
Agrícola	82.9	87.1	- 0.1		
Pecuaria	43.4	45.0	3.7		
Pesca	3.3	3.5	6.0		
Forestal	10.8	12.0	11.1		

FUENTE: MAG, Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

## SUPERFICIE, RENDIMIENTO Y PRODUCCION

	1977			1978 2/			1979 1/		
	Superficie (Has.)	Rendimiento (Kgs./Has.)	Producción (TM)	Superficie (Has.)	Rendimiento (Kgs./Has.)	Producción (TM)	Superficie (Has.)	Rendimiento (Kgs./Has.)	Producción (TM)
<b>AGRICOLAS</b>									
<b>- Cereales -</b>									
Arroz (Granza)	12 448	2 633	32 780	13 881	4 301	59 708	19 000	4 301	81 719
Maíz	244 601	1 550	379 738	263 881	2 046	540 040	246 000	2 100	516 600
Maicillo	132 028	1 144	151 110	127 482	1 378	175 610	130 000	1 381	179 579
<b>- Tubérculos -</b>									
Papa	475	14 629	6 949	500	15 000	7 500	525	15 500	8 138
Yuca	1 259	10 128	12 751	1 500	10 200	15 300	1 750	10 500	18 375
<b>- Leguminosas -</b>									
Frijol	52 535	642	33 743	52 378	826	43 240	55 000	855	47 025
<b>- Sacarinas -</b>									
Caña para azúcar 1/	41 224	84 198	2 892 204	37 960	84 198	2 678 338	37 500	84 500	2 653 300
Caña para panela	7 902	52 625	415 840	8 000	52 625	420 950	8 200	52 625	431 484
<b>- Oleaginosas -</b>									
Semilla de Algodón	-	-	134 282	-	-	143 663	-	-	144 900
Semilla de Aceituno	2 250	675	1 519	2 300	680	1 564	2 350	700	1 645
Ajonjolí	6 224	592	3 685	6 300	650	4 095	8 000	700	5 600
Copra	4 126	8 400	3 087	4 500	8 400	3 570	4 800	8 400	3 675
Cacahuete	594	1 084	644	650	1 100	715	670	1 100	735
Cacao	350	851	298	360	851	306	365	851	310
<b>- Fibras Vegetales -</b>									
Algodón (oro)	99 371	808	80 320	104 000	814	84 656	105 000	814	85 470
Kenaf	490	965	483	550	1 050	577	600	1 100	660
Itenequén 1/	8 824	801	5 672	9 000	801	5 908	9 500	955	6 848
<b>- Estimulantes -</b>									
Café (oro) 1/	203 900	710	138 300	205 400	849	168 000	205 900	868	178 399
Tabaco	4 346	1 565	2 107	1 600	1 580	2 528	1 650	1 600	2 640
<b>- Hortalizas 2/</b>									
	4 306	-	63 478	4 570	-	69 800	4 795	-	72 725
<b>- Frutas -</b>									
	17 398	-	160 024	175 000	-	161 050	185 000	-	169 630
<b>- Balsamo -</b>									
	-	-	180	-	-	185	-	-	190
<b>CUARIOS -</b>									
<b>- Carnes -</b>									
Bovina	-	-	36 455.1	-	-	36 949	-	-	38 516
Porcina	-	-	6 463.2	-	-	7 026	-	-	7 398
Aves	-	-	12 963.1	-	-	14 923	-	-	16 117
<b>- Leche (Miles de Litros)</b>									
	-	-	265 449.4	-	-	283 532.2	-	-	299 861.9
<b>- Huevos (Miles de Unidades)</b>									
	-	-	691 971.2	-	-	742 012.8	-	-	797 039.4
<b>- Apícolas -</b>									
Miel	-	-	2 117	-	-	2 371	-	-	2 883
Cera	-	-	265	-	-	296	-	-	360
<b>- Pesca -</b>									
Camarón	-	-	3 243	-	-	3 634	-	-	3 800
Pescado	-	-	6 352	-	-	6 745	-	-	7 400
<b>- Forestal (M<sup>3</sup>)</b>									
	-	-	3 865 730	-	-	3 867 303	-	-	3 869 033

NTE: M.A.G., Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.-

1/ Superficie Sembrada.-

2/ Incluye Melón y Sandía.-

3/ Provisional.-

Cuadro N° 4

AUMENTOS EN LA PRODUCCION AGRICOLA INDUCIDA POR AUMENTOS EN LA SUPERFICIE Y EN LOS RENDIMIENTOS

(Millones de colones)

Producción		Incremento	Incremento		Incremento	
1978	1979	Absoluto	por Superf.	%	por Rendim.	%
2,081.0	2,170.6	89.6	24.3	27	65.3	73

FUENTE: MAG, Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

Cuadro No. 8

USO AGRICOLA DEL SUELO  
(Miles de hectáreas)

	1978 <u>1/</u>	1979	Variación %
1. Cultivos Anuales	575.8	571.2	- 0.80
2. Cultivos Semi-permanentes	47.5	47.5	-
3. Cultivos Permanentes <u>2/</u>	239.0	242.4	1.40
Total	862.3	861.1	- 0.10

FUENTE: MAG - Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

1/ Cifras preliminares.

2/ No incluye áreas forestales.

Cuadro No. 10

INVERSION AGROPECUARIA EN FINCAS 1978-1979

(En colones a precios de 1977)

	1978	1979	%
A. Mejoras	84,772,453	82,571,761	- 2.6
1. Plantaciones	37,438,695	37,332,565	- 0.3
- Pastos Mejorados	11,198,735	12,540,767	-12.0
- Cultivos permanentes, fru- tales y otros.	3,449,850	4,261,810	23.5
- Otros cultivos permanentes (café).	12,024,608	10,399,862	-13.5
- Cultivos semi-permanentes (caña de azúcar y panela)	10,765,502	10,130,126	- 5.9
2. Riego y Drenaje	3,185,163	3,185,163	-
3. Otras Mejoras	44,148,595	42,054,033	- 4.7
- Construcciones	38,828,623	36,734,061	- 5.7
- Cercos	5,319,972	5,319,972	-
B. Medios de Explotación	121,434,881	129,977,473	7.0
1. Incremento en existencias pe- cuarias.	37,199,591	42,770,823	15.0
2. Maquinaria y Equipo	29,231,225	31,223,925	6.8
3. Material Rodante	50,145,523	51,371,432	2.4
4. Envases	4,858,542	4,611,293	- 5.1
<b>Total</b>	<b>206,207,334</b>	<b>212,549,234</b>	<b>3.1</b>

FUENTE: MAG - Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

Cuadro No. 11

OFERTA Y DEMANDA DE MANO DE OBRA EN EL SECTOR AGROPECUARIO

	1978	1979	Variación Porcentual
1. PEA Agropecuaria <sup>1/</sup> (personas).	669,722	684,796	2.2
2. Oferta de Mano de Obra (Miles de Jornales).	172,119	175,992	2.3
3. Demanda de Mano de Obra (Miles de Jornales Empleados).	113,760	116,575	2.5
4. Porcentaje de Ocupación.	66.1	66.3	
5. Porcentaje de Subutilización - Global de Mano de Obra.	33.9	33.7	
6. Días promedio trabajados al año por persona.	170	170	

FUENTE: MAG - Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

<sup>1/</sup> Proyecciones de la Política Nacional de Población. Ministerio de Planificación y Coordinación del Desarrollo Económico y Social.

Cuadro No. 12

OCUPACION DEL SECTOR AGROPECUARIO A NIVEL DE SUBSECTORES  
(Miles de Jornales)

Subsectores	1978	%	1979	%
Agrícola	88,954	78.2	90,218	77.4
Pecuario	22,484	19.8	23,741	20.4
Forestal	69	0.6	915	0.8
Pesquero	1,630	1.4	1,701	1.4
Total	113,760	100.0	116,575	100.0

FUENTE: MAG, Oficina Sectorial de Planificación Agropecuaria.

I- P O B L A C I O N -

281- Proyecciones de la Población Total

(miles)

---

AÑO	POBLACION	AÑO	POBLACION
1960	2512	1969	3326
1961	2585	1970	3441
1962	2661	1971	3560
1963	2741	1972	3685
1964	2827	1973	3814
1965	2917	1974	3949
1966	3012	1975	4092
1967	3112	1980	4901
1968	3217		

---

FUENTE: Anuario Estadístico de América Latina 1973

Naciones Unidas - Nueva York

Comisión Económica para América Latina, Santiago de Chile.

283 - Proyecciones de la Población Urbana y Rural

Población (miles)

AÑO	TOTAL	URBANA	RURAL	Porcentaje de Población Urbana.
1960	2512	788	1724	31.4
1965	2917	998	1919	34.2
1970	3441	1305	2136	37.9
1975	4092	1715	2377	41.9
1980	4904	2259	2645	41.6

FUENTE: Anuario Estadístico de América Latina 1973

Naciones Unidas- Nueva York

Comisión Económica para América Latina, Santiago de Chile.

## - INSTRUCCIONES -

# Para la Presentación de las Declaraciones del Impuesto Territorial Agropecuario

### OBLIGADOS A DECLARAR

De conformidad a la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario, deben presentar declaración de dicho impuesto:

- 1) Toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, que sea propietaria o poseedora de bienes inmuebles rústicos que tengan vocación agropecuaria situados dentro del territorio nacional o de los derechos de nuda propiedad y usufructo, que recaigan sobre inmuebles de esa naturaleza y situación, cuyo valor incluidos los cultivos permanentes, semi-permanentes y mejoras existentes al 31 de diciembre de mil novecientos setenta y siete, sea mayor de Doscientos Mil Colones.

A vía ilustrativa, se entiende como cultivo semi-permanente aquel que no siendo anual tiene un ciclo económico de vida no mayor de cinco años, es decir, que necesita ser renovado cada dos, tres, cuatro o cinco años, (Caña de azúcar, papaya, piña, etc.).

- 2) Las sucesiones y fideicomisos, domiciliados o en el país, que sean propietarios o poseedores de inmuebles rústicos situados dentro del territorio nacional o de los derechos de nuda propiedad y usufructo, que recaigan sobre inmuebles de esa naturaleza y situación, cuyo valor incluidos los cultivos permanentes, semi-permanentes y mejoras existentes al 31 de diciembre de mil novecientos setenta y siete, sea mayor de Doscientos Mil Colones.

### PERIODO DE IMPOSICION

El período de Imposición es anual y el impuesto se causará a la media noche del 31 de diciembre de cada año, a menos que el contribuyente tenga autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas para llevar período especial para los impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie "A", en cuyo caso el impuesto se causará a la media noche del último día de dicho período.

### CUANDO DEBE PRESENTARSE LA DECLARACION (Vease última página)

El plazo para presentar la primera declaración para el pago de este impuesto vencerá el día 30 de abril de 1978, para contribuyentes cuyo ejercicio de imposición concluya el 31 de diciembre de 1977 y para los que tengan autorizado un ejercicio especial de imposición que concluya en una fecha posterior al 31 de diciembre de 1977, pero antes del 1o. de marzo de 1978.

### DONDE DEBE PRESENTARSE LA DECLARACION

La declaración del Impuesto Territorial Agropecuario debe presentarse en la Delegación Departamental más cercana a su domicilio en el formulario elaborado por la Dirección General de Contribuciones Directas. En San Salvador, podrá presentarse en la Delegación Departamental, ubicada en el Edificio de las Direcciones Generales del Ramo de Hacienda, primer piso, Centro de Gobierno, o en su defecto en las instituciones bancarias que se designen oportunamente.

## **SANCIONES AL NO PRESENTAR EN TIEMPO LA DECLARACION**

De conformidad con la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario todo el que estando obligado a rendir declaración, lo hiciera fuera del término prescrito, será sancionado con las multas siguientes: a) con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes; b) con el diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses; c) con el quince por ciento, si el retardo es de más de dos meses, pero no mayor de tres meses; d) con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Las multas a que se refiere el presente apartado, salvo el caso del párrafo siguiente, no podrán ser inferiores a veinticinco colones.

Si la infracción a que se refiere este apartado, fuera cometida por una Sociedad, además de aplicarse las multas que correspondan de conformidad con los párrafos que anteceden, deberá considerarse como de las señaladas en el literal b) del Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art. 12 No. 15 de la Vialidad y sancionarse con las multas respectivas.

## **COMO LLENAR EL FORMULARIO**

El formulario deberá llenarse cubriendo todos los requerimientos exigidos para cada caso, en el sentido de que el declarante llenará las casillas que correspondan a su situación personal, dejando en blanco aquellas que no le afecten o no le sean aplicables. Al efecto el formulario ha sido elaborado en forma sencilla a fin de facilitar al contribuyente el suministro de aquellos datos que se han considerado indispensables a los fines del impuesto, de acuerdo a las indicaciones siguientes:

### **PAGINA 1.**

En el primer cuadro se indicará la fecha en que se determina el impuesto y el nombre completo o aquel con que se encuentra registrado el contribuyente para los efectos de los impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie "A", o la razón social o denominación de la sociedad titular de los bienes rústicos o del derecho real de usufructo o de la nuda propiedad en su caso, su dirección y el número de identificación tributaria.

Similar información deberá suministrar si se trata de una sucesión o de un fideicomiso.

En el segundo cuadro anotará el lugar y la fecha de nacimiento, el número de la Cédula de Identidad Personal, cuando se trate de persona natural o la fecha de constitución cuando se trate de una persona jurídica; la nacionalidad del contribuyente, y si lleva contabilidad formal a cargo de quien está.

## **CUADRO CORRESPONDIENTE AL RESUMEN DE LOS BIENES INMUEBLES RUSTICOS**

En los diversos renglones de este cuadro deberá anotar los totales de los cuadros A, B y C de la página 2 a fin de determinar el valor total de los bienes inmuebles rústicos.

## **CUADRO DE DEDUCCIONES**

En el renglón 5 anotará como deducción la suma de ₡ 200.000.00 cuando el valor total del renglón anterior (4) no exceda de ₡ 900.000.00.

PAGINA 2

Cuadro A— Este cuadro se refiere a los bienes de los cuales es propietario o poseedor el contribuyente. Deberá suministrarse, en su caso, el número, folios, libro y departamento en que se encuentra inscrito cada bien rústico; la descripción y ubicación exactas, su nombre -si lo tiene- extensión, el valor de la tierra, el de los cultivos permanentes y semi-permanentes y el de las mejoras al 31 de diciembre de 1977, o a la fecha en que concluya el ejercicio especial de imposición totalizando en la última columna el valor del conjunto.

Cuadro B— Este cuadro se refiere a los bienes sobre los cuales el contribuyente tiene solo la nuda propiedad y se anotarán los datos que correspondan a los inmuebles rústicos que se declaran en tal calidad al 31 de diciembre de 1977, o a la fecha en que concluya el ejercicio especial de imposición puntualizándolos en las columnas respectivas.

Cuadro C— Este cuadro se refiere a los bienes rústicos sobre los cuales el contribuyente tiene solo el derecho de usufructo, al 31 de diciembre de 1977, o a la fecha en que concluya el ejercicio especial de imposición. Anotará en él los datos que correspondan a los bienes sobre los cuales recae el derecho, puntualizándolos en las columnas respectivas.

**DETERMINACION DEL VALOR QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS DE USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD.**

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 del bien, la siguiente tabla:

EDAD DEL USUFRUCTUARIO	VALOR DEL USUFRUCTO	VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD
Hasta 20 años cumplidos .....	7/10	3/10
Más de 20 hasta 30 años cumplidos .....	6/10	4/10
Más de 30 hasta 40 años cumplidos .....	5/10	5/10
Más de 40 hasta 50 años cumplidos .....	4/10	6/10
Más de 50 hasta 60 años cumplidos .....	3/10	7/10
Más de 60 hasta 70 años cumplidos .....	2/10	8/10
Más de 70 años cumplidos .....	1/10	9/10

Si el usufructo vitalicio correspondiere simultáneamente a varias personas, se procederá así: se determinará el valor que corresponda a la nuda propiedad, calculándose únicamente, conforme a la tabla precedente, en relación con la edad del menor de los usufructuarios. El resto se dividirá entre el número de usufructuarios.

Cuando el usufructo 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.



- 15 -

DIA \_\_\_\_\_ MES \_\_\_\_\_ AÑO 197 \_\_\_\_\_

NOMBRE DENOMINACION O RAZON SOCIAL Y DIRECCION \_\_\_\_\_ Núm. de Identific. Tributaria (NIT) \_\_\_\_\_

Si la Dirección o Nombre de arriba no son correctos sírvase modificarlos en este espacio.

TELEFONO \_\_\_\_\_

NO ESCRIBA EN ESTE ESPACIO PARA USO EXCLUSIVO DE LA OFICINA

CLASE DE CONTRIBUYENTE	PROFESION	CLASE DE ACTIVIDAD	CLASE DE PERSONA	DOMICILIO	CODIGO

PRESENTE ESTA DECLARACION EN LA DELEGACION DEPARTAMENTAL CON LA TARJETA IBM ADJUNTA

Lugar y fecha de Nacimiento \_\_\_\_\_ Cédula de Identidad Personal No. \_\_\_\_\_ Nacionalidad \_\_\_\_\_ ¿ Lleva Contabilidad formal \_\_\_\_\_ La contabilidad está a cargo de \_\_\_\_\_ Fecha de constitucion de la sociedad \_\_\_\_\_

RESUMEN DE BIENES INMUEBLES RUSTICOS

1 En posesión (Del cuadro "A", página 2) .....	010	Ⓒ
2 En nuda propiedad (Del cuadro "B", página 2) .....	020	"
3 Derecho de Usufructo (Del cuadro "C", página 2) .....	030	"
4 VALOR TOTAL .....	040	Ⓒ

DEDUCCIONES

(Agregar Documentos comprobatorios en su caso)

5 Si el valor total del renglón 4 no excede C 900 000.00 anote aquí como deducibles la cantidad de C 200.000.00 .....	050	Ⓒ
6 Valor Vivienda y terreno proporcionados gratuitamente a trabajadores .....	060	"
7 Valor edificios y terrenos de escuelas, hospitales, etc., para trabajadores .....	070	"
8 Valor obras bienestar material y cultural, gratuitas, a trabajadores .....	080	"
9 Valor edificios y terrenos, maquinaria y equipo destinados a fines industriales, etc. ....	090	"
10 Valor terrenos para cultivos, conservación, etc., recursos forestales .....	100	"
11 Valor obras terrenos dedicados a investigaciones científicas, etc. ....	110	"
12 Monto de deudas Hipotecarias contraídas para adquisición inmuebles grav. p/ste Impto. ....	120	"
13 TOTAL DE LAS DEDUCCIONES .....	130	Ⓒ

COMPUTO DEL IMPUESTO

14 Monto imponible (Renglón 4 menos renglón 13 de esta página) .....	140	Ⓒ
15 IMPUESTO (1% sobre el monto imponible) .....	150	"
16 DEDUCCIONES DEL IMPUESTO (Cuadro "E", página 2) .....	160	"
17 Excedente aplicable a otros ejercicios .....	170	"
18 IMPUESTO A PAGAR (Renglón 15 menos renglón 16) .....	180	Ⓒ

DECLARACION JURADA Declaro solemnemente bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración de Impuesto Territorial Agropecuario así como los contenidos en los estados anexos y demás documentos que se acompañan, han sido elaborados ( o examinados ) por mí, y según mi leal saber y entender, constituyen una información verdadera, exacta y completa, a la fecha mencionada.

Lugar y fecha de la declaración

Firma del Contribuyente o representante

Nombre y dirección del representante que asistió a este quien firmó la declaración