

077532

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

UES BIBLIOTECA CENTRAL



INVENTARIO: 10122138

ANALISIS JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

JOSE SALVADOR SOTO

PREVIA A LA OPCION AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

OCTUBRE DE 1968.



SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA.

378.7284

UES-T.D.

ST18a

1968

Eg. 1-18030

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES:

Dr. JOSE MARIA MENDEZ

SECRETARIO INTERINO:

Dr. RICARDO MARTINEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

Dr. RENE FORTIN MAGAÑA

SECRETARIO:

Dr. FABIO HERCULES PINEDA



TRIBUNALES EXAMINADORES

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

PRESIDENTE: Dr. Armando Napoleón Albanez
PRIMER VOCAL: Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz
SEGUNDO VOCAL: Dr. Francisco Bertrand Galindo

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE: Dr. Rafael Ignacio Funes
PRIMER VOCAL: Dr. Rodrigo Raymundo Pineda
SEGUNDO VOCAL: Dr. Manuel Antonio Ramírez

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

PRESIDENTE: Dr. Francisco Callejas Pérez
PRIMER VOCAL: Dr. Miguel Antonio Granillo
SEGUNDO VOCAL: Dr. Romeo Aurora


ASESOR DE TESIS

Dr. Francisco Bertrand Galindo

JURADO EXAMINADOR DE TESIS

PRESIDENTE:	Dr. Guillermo Manuel Ungo
PRIMER VOCAL:	Dr. Javier Angel
SEGUNDO VOCAL:	Dr. Salvador Navarrete Azurdia

En el Decanato de la Facultad de Jurisprudencia y -
Ciencias Sociales: San Salvador, a las diez horas del día -
veintiséis de septiembre de mil novecientos sesenta y ocho.
Reunidos los suscritos miembros del jurado nombrado para ca-
lificar la tesis doctoral presentada por el bachiller JOSE
SALVADOR SOTO, intitulada "ANALISIS JURIDICO DE LAS INSTITU-
CIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", por unanimi-
dad de votos ACUERDAN: a) aprobar el trabajo sometido a su
consideración; y b) considerar al alumno capaz de defender-
la, después de haberlo sometido al examen que prescribe el
Reglamento respectivo. c) Recomendar al Departamento de Pu-
blicaciones de la Facultad, la publicación de la mencionada
tesis, por el interés, utilidad y esfuerzo que representa.
d) Sugerir a las autoridades competentes de la Facultad la
elaboración de un reglamento, que regule el otorgamiento -
de premios, a las mejores tesis de grado que hayan sido -
elaboradas durante un año lectivo.- No habiendo más que ha-
cer constar, se da por terminada la presente acta que fir-
mamos.-


GUILLERMO MANUEL UNGO,
Presidente.


JAVIER ANGEL,
Primer Vocal.


SALVADOR NAVARRETE AZURDIA,
Segundo Vocal.

PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS	1
<u>LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA</u>	
TITULO I	
<u>Sujeto y objeto del Impuesto</u>	
CAPITULO I	
Del Sujeto del Impuesto (Arts.: 1o. al 4)	6
CAPITULO II	
Del Objeto del Impuesto (Arts.: 5 y 6)	14
TITULO II	
<u>Determinación de la Renta</u>	
CAPITULO I	
De la Renta Bruta (Arts.: 7 al 24)	22
CAPITULO II	
De la Renta Neta (Arts.: 25 al 29)	68
CAPITULO III	
De la Renta Imponible (Arts. 30 al 31)	93
CAPITULO IV	
Del Ejercicio de Imposición (Arts.: 32 y 33)	94
TITULO III	
<u>Del Domicilio</u> (Arts. 34 al 36)	98
TITULO IV	
<u>Del Cálculo del Impuesto</u> (Arts.: 37 al 48)	103
TITULO V	
<u>Investigación de la Renta</u>	
CAPITULO I	
Declaraciones (Arts.: 49 al 55)	117
CAPITULO II	
Indicios (Art. 56)	125
CAPITULO III	
Información (Arts.: 57 al 62)	126
CAPITULO IV	
Investigación Pericial (Art. 63)	129
TITULO VI	
<u>Determinación de la Renta</u>	
CAPITULO I	
Comprobación de las Declaraciones (Arts. 64 al 68)	132
CAPITULO II	
De los Recursos (Arts.: 69 al 73)	142

TITULO VII

Recaudación y pago del Impuesto

CAPITULO I

Pago Ordinario (Arts.: 74 y 75) 154

CAPITULO II

De la Retención (Arts.: 76 al 90) 156

CAPITULO III

Impuesto en Mora (Arts.: 91 y 92) 164

CAPITULO IV

Devoluciones (Art. 93) 165

TITULO VIII

Tribunal de Apelaciones (Arts. 94 a 97) 166

TITULO IX

Sanciones (Arts.: 98 a 106) 168

TITULO X

Disposiciones Generales y Transitorias

CAPITULO I

Disposiciones Generales (Arts. 107 al 116) 181

P R E A M B U L O

Al haber escogido el presente punto para cumplir con uno de los requisitos previos al doctoramiento, sólo me ha animado la intención de desarrollar mis inquietudes sobre el Derecho Financiero y en especial sobre la Ley de Impuesto sobre la Renta, materia en la cual hay mucho que investigar, tanto desde el punto de vista jurídico como del económico-fiscal. Por otra parte, estimó que los que hemos aplicado muchas veces la ley señalada, estamos obligados a exponer nuestra experiencia para que los estudiosos encuentren campo abonado en tan particular rama del Derecho.

Demás está decir que en el Derecho Financiero, la ley de Impuesto sobre la Renta es uno de los temas más apasionantes que podemos encontrar, por su conjugación con una serie de instituciones que cada día se van perfeccionando y la dinámica que las finanzas le van inyectando.

El trabajo se ha desarrollado, en primer lugar, con un breve bosquejo del principio de legalidad que aparece en nuestra Constitución Política; luego se analizan las instituciones que contiene la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el orden que la misma ley las presenta, cubriendo en lo posible los aspectos doctrinarios, y de la prueba, la cita de la jurisprudencia en los puntos más sobresalientes y el planteamiento de algunos problemas prácticos en la aplicación de la Ley. Se ha omitido el desarrollo histórico de la Ley en estudio por estimar que sólo éste merece un trabajo especial.

PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS

Los análisis históricos en materia constitucional nos señalan que el primer antecedente en la materia surgió en la Gran Bretaña, en la famosa disputa entre los barones y el Rey Juan Sin Tierra, de la cual se conquistó el documento que se designa como la Carta Magna, en uno de cuyos contenidos se presentan las primeras normas impositivas, en el sentido de que los barones podrían intervenir en la fijación de los impuestos.

Este principio fue recogido luego por las Constituciones de los Estados particulares de la Unión, las cuales iban precedidas de Declaraciones de Derechos, con fuerza obligatoria para los representantes del pueblo. Ahora bien, se ha planteado al respecto la discusión sobre qué Estado ha producido primeramente la Declaración de Derechos. Jorge Jellinek sobre el particular señala lo siguiente: "El primer Estado que ha producido una Declaración de Derechos, en el pleno sentido de la palabra, fue el de Virginia". (1)

Es decir, que antes de la Declaración de Derechos de los franceses y de la "Declaración de los Derechos del Hombre", el Estado de Virginia había incorporado a su Constitución el principio que ahora nos ocupa. Luego este postulado universal fue llevado a la Constitución francesa de 1791, y a todas las constituciones de los Estados modernos que aceptaron, para su organización, un ordenamiento jurídico con el cual se les calificó como "Estados de Derecho".

A continuación se transcribe el texto de Jellinek, el principio que se analiza, según la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" y la "Declaración de Derechos de los Estados Unidos".

Art. 14.- Todos los ciudadanos tienen derecho de constatar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, así como el de consentirla libremente, investigar su empleo, determinar la calidad, la cuota, el pago y la duración.

Massachusetts XXIII. Ningún subsidio, gravamen, tasa, impuesto o contribución, puede ser bajo ningún pretexto establecido, fijado, quitado ni suspendido, si no es con el consentimiento del pueblo o de sus representantes en la legislatura.

Este hecho constitucional, como todos sabemos, dejó sentado el nacimiento de los conceptos de soberanía nacional y de gobierno constitucional, que dieron base para que el pueblo ejerciera su derecho de aprobar, por sí y ante sí, los impuestos con que se le debía gravar y, además, la participación en la distribución de los gastos públicos.

Nosotros, desde la Constitución de 1824, recogimos dicho principio y lo hemos conservado en todas nuestras constituciones. En el campo del Derecho Público, surgen con categoría constitucional el Estado y el Municipio en su carácter de entes autónomos, como sujetos activos de la relación jurídica, con la potestad de recaudar impuestos.

(1) Jorge Jellinek, "La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", Pág. 32 Editorial Nueva España, S. A.

Dicha atribución se le señala a los Poderes Legislativo y Ejecutivo como propios de la función legislativa y administrativa respectivamente, de conformidad con las siguientes disposiciones:

Art. 47 N°. 15 C. P. "Corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente decretada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias".

El Artículo anterior se complementa con el 119 de la misma Constitución que dice: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias estarán exentos de impuestos sobre inmuebles".

En cuanto al Artículo pertinente al Poder Ejecutivo es el 123 que prescribe lo siguiente: "El Poder Ejecutivo, en el ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado".

Por otra parte, decíamos anteriormente que las Municipalidades aparecen en nuestro sistema jurídico con categoría constitucional con facultades de recaudar impuestos previamente aprobados por el Poder Legislativo. En efecto el Art. 105 Inc. 3° C. P. prescribe lo siguiente: "Elaborarán sus tarifas de arbitrios, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, la cual podrá decretar las modificaciones que juzgue necesarias".

De lo anterior se concluyen las siguientes situaciones:

Que dentro de la teoría de la división de los tres poderes, como lógica consecuencia, la atribución potestativa tenía que corresponder al Legislativo por ser el que representa la voluntad popular, tal como lo señala el Art. 44 C. P. que dice: "Los diputados representan al pueblo entero y no están ligados por ningún mandato imperativo".

Y respecto al principio de legalidad de los impuestos, es el Art. 119 ya relacionado el que lo contiene en el sentido de que no pueden crearse impuestos si no es mediante una ley.

Pasaremos a examinar otras disposiciones que han creado un problema de extensión en los vocablos empleados por el legislador, en lo que se refiere a las tasas, contribuciones e impuestos.

Sobre el Art. 47 N° 15° se ha sostenido que el legislador constitucional, al haber usado la conjunción disyuntiva "o", en su primera parte, fijó la facultad para determinar las contribuciones o los impuestos en forma diferente, o sea que los trató específicamente y no en forma sinónima.

En este sentido, también se argumenta que el Art. 119 C. P. se mal interpreta al pretender generalizarlo a todos los impuestos, y no sólo de las contribuciones, pues este Art. el 119, es una repetición enfática del numeral 15° del Art. 47 C. P. (2)

Ahora bien, para aclarar tal conflicto, es necesario que nos remitamos a otra disposición constitucional, propia de las Finanzas Públicas: el Art. 118 N° 4 que dice:

"Forman la Hacienda Pública: Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le corresponden".

(2) "Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Impositivo - Salvadoreño" Tesis Doctoral, Oscar Adalberto Zepeda, Oct. 1965.

De las tres disposiciones citadas se colige que el legislador constitucional, en el capítulo especial de la Hacienda Pública, hizo caso omiso del significado que en doctrina tienen los vocablos: contribución, tasa e impuesto. Sin entrar en forma analítica al estudio de los vocablos, concluyo, para cerrar este punto, que el término "contribución" se ha usado en forma genérica, no obstante que la intención del legislador de 1950, era otra, según se puede deducir de los documentos históricos de la Constitución Política Salvadoreña de aquel entonces. En efecto, veamos las ideas contenidas en la página 147 de dicho documento:

"Este artículo engloba los bienes que forman la Hacienda Pública. La parte final del número cuarto es muy comprensiva, y abarca los derechos que quedan fuera de la enumeración, como son los derechos de herencia y legado".

"Se dice derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones para hacer incapié en esta importante fuente de la Hacienda Pública, porque desde luego, son créditos activos".

"La Comisión ha creído oportuno hacer mención expresa de las obligaciones que afectan a la Hacienda Pública".

"El significado que la técnica hacendaria dá de los términos aquí empleados, nos libra de otros comentarios".

En consecuencia, con base en el último inciso, se puede apreciar que el legislador sí quería distinguir el significado de los términos que nos ocupan.

También es oportuno referirnos al inciso primero del Art. 119, en donde el legislador constitucional señala que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Es decir, que la ley dada por el legislador ordinario debe llenar todos los requisitos formales y materiales que para su formación son necesarios, para que sea ley de la República. En tal virtud, las situaciones impositivas creadas por los Reglamentos y no comprendidas por la Ley, no pueden tenerse como obligatorias y, en efecto, la administración debe de abstenerse de aplicarlas. Al respecto puede advertirse que muchas de las disposiciones que se encontraban en el Reglamento de la Ley de 1951, fueron incorporadas a la Ley de 1963. Tal es el caso de la depreciación y de los intereses pagados a los Socios, que no eran deducibles a la renta bruta de la Sociedad.

La otra parte del inciso en comento es la que se refiere al servicio público. Se ha mantenido en forma dogmática que los impuestos que producen ingresos al Estado, tienen la finalidad de cubrir los gastos causados por el servicio público para los administrados. Pero este concepto es tan extenso que el legislador fiscal, al crear el impuesto correspondiente, omite decir que será para el servicio público, y es aquí donde a veces se cae en situaciones que pueden vulnerar el principio de generalidad, cuando el impuesto creado se impone para favorecer a un sector social, o cuando se da para contrarrestar un impacto económico en una clase determinada, sacrificando el Servicio Público. En el caso del impuesto sobre la Renta tenemos presente el Decreto 300 del Directorio Cívico Militar, en el cual de lo que menos se habló fue del servicio público.

Otra situación en la que no se pueden precisar los alcances de la ley es la del Art. 47 N° 15° C. P. cuando dice: "Corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos,

en relación equitativa, etc."

Nos interesa de esta última parte el concepto de "relación equitativa". En primer lugar, creo que no es lo mismo hablar de servicio público y de relación equitativa. Son dos conceptos distintos que deberían de unificarse y así evitar esa ligereza con que el legislador constitucional usó los términos. Ahora bien: en qué sentido podemos interpretar esto de la relación equitativa? A simple vista parece que el legislador constitucional estaba influenciado por los principios de Adam Smith y aplicó el de "Justicia" que dice:

"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos". (3)

Respecto al impuesto sobre la renta, conforme el concepto anterior, tendríamos que buscar la equidad en la progresividad de la cuota para las personas naturales, en relación con todas las situaciones que tratan de regular la capacidad contributiva del sujeto obligado al tributo.

Expuesto lo anterior, me parece oportuno recoger las ideas sobre el tema de los sujetos de la obligación tributaria expuestas por Fernando Sainz de Bujanda, y luego analizar el tema conforme nuestro sistema impositivo, en lo que se refiere al sujeto activo dentro del campo de las funciones de los Poderes del Estado.

Sainz de Bujanda, primeramente, nos recuerda la esencia de la obligación tributaria, como una obligación legal de derecho público, cuyo objeto consiste en una prestación en dinero. Luego aclara el problema de la subjetividad tributaria, así:

"El concepto de obligación tributaria es más restringido que el de relación jurídica tributaria, ya que aquella constituye el núcleo central de ésta y se integra por el crédito del ente público y la deuda del sujeto pasivo de la imposición". (4)

En doctrina, para muchos tratadistas, el sujeto activo de la relación jurídica impositiva es el Estado y no importa su desplazamiento por funciones en la existencia tripartita de los poderes. En cambio otros, como Sainz de Bujanda el autor antes citado, a pesar de reconocer la personalidad jurídica del Estado al cual se le atribuye la calidad de sujeto activo, enmarcados dentro de la ley positiva distinguen dos sujetos: uno como titular del poder para dar la norma que crea el impuesto, que es el Poder Legislativo, y otro que ejecuta la norma y que ejerce el derecho del acreedor contra el deudor obligado del tributo. Ahora bien, a mi juicio, sólo existe una relación jurídica de derecho público emanada de la ley, en la cual surge el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. En consecuencia, el titular del crédito fiscal es el Estado y no el Poder Ejecutivo como según algunos lo quieren hacer aparecer.

(3) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ernesto Flores Zavala. Pág. 125.

(4) Los Sujetos de la Obligación Tributaria, ensayo publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México, D. F. Pág. 618.

Queda una situación por analizar, como es la determinación de la autoridad demandada en el proceso constitucional de amparo.

Al respecto del Inc. 2° y 3° del Art. 12 de la Ley de Procedimientos Constitucionales señala lo siguiente:

"La acción de amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus organismos descentralizados, que viole aquellos derechos u obstaculicen su ejercicio".

"La acción de amparo únicamente podrá incoarse cuando el acto contra el que se reclama no puede subsanarse dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos".

En efecto, la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad venida en apelación, ya no puede subsanarse mediante otros recursos y, en consecuencia, nace la acción de amparo. A primera vista se puede sostener que la única autoridad demandada sería el Tribunal de Apelaciones, pero por la naturaleza jurídica de los actos decisorios de la Dirección General de Contribuciones Directas, por una parte; y del Tribunal de Apelaciones por otra, se individualizan dos entes que deben ser demandados en el sentido indicado.

Esta acción de amparo que nace de la violación de una garantía constitucional, en la práctica se ha venido viciando por parte de los litigantes, como una instancia en la que entran a discutir apreciaciones probatorias y otras circunstancias propias de la percepción del impuesto y no de las violaciones constitucionales que la ley ampara; los artículos que generalmente se consideran violados son: el Art. 119, 163, 164, todos en relación al Art. 221 de la C. P.

Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sala de Amparos así lo ha determinado, según sentencia pronunciada a las doce horas del día veintiocho de febrero de mil novecientos sesenta y cuatro, en la cual resolvió lo siguiente:

"Esta Sala estima que, en primer lugar, debe de considerarse la cuestión planteada por el señor Fiscal de la Corte en el sentido que el Amparo es improcedente porque debió demandarse no solamente el Tribunal de Apelaciones, sino que también la Dirección General de Contribuciones Directas, quien además es la encargada de emitir los correspondientes mandamientos de ingreso. En el caso de autos la demanda se ha interpuesto únicamente contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad que ha conocido en grado de las resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas. El Tribunal demandado puede, en uso de sus facultades legales, revocar, modificar o confirmar las resoluciones de la autoridad administrativa aguo. En consecuencia, el acto de decisión que vulnera o no las garantías constitucionales, se deriva de las resoluciones que pronunció el Tribunal de Alzada, independientemente del criterio que pudo haber sustentado la Dirección General de Contribuciones Directas, en la sentencia objeto del recurso de apelación. La sentencia de la Dirección General de Contribuciones Directas, podría tener el vicio de inconstitucionalidad, pero estando sujeta al conocimiento del Tribunal superior éste puede subsanar dicho vicio. Si el Tribunal en grado no lo hace, la persona agraviada puede dirigir la acción de amparo contra el acto de decisión del Tribunal de Alzada, ya que, dicho acto, es el que quedando firme, debe cumplirse; y, por otra parte, el acto reclamado no se puede enmendar por ningún recurso u otro medio legal, y por consiguiente el acto reclamado por su propia naturaleza de acto de decisión es violatorio por sí de las garantías constitucionales".

"Ahora bien, si la autoridad encargada de cumplir el acto reclamado, que dicta los actos de decisión, es diferente de la autoridad que pronunció el acto de decisión, y sólo se ha demandado a ésta, no podría sostenerse que el Amparo es improcedente por no haberse demandado también aquella, ya que el acto reclamado, como se ha expresado, por su propia naturaleza, por sí, quebrantan-

do los derechos garantizados por la Constitución Política, aún cuando fuere potencialmente, estaría sujeto al conocimiento de la Sala".

"Esta Sala estima que sería improcedente el amparo si se hubiese dado la situación contraria, es decir, si sólo se hubiera demandado a la autoridad que ejecuta el acto y no a la que la ha decidido porque aquella autoridad no tiene la facultad de reconocer sobre la esencia o naturaleza del acto reclamado, y - por consiguiente no sería contradictor legítimo en el juicio de amparo".

Nótese en este último inciso, que la Sala señala que si sólo se hubiera demandado a la Dirección General de Contribuciones Directas sería improcedente el amparo, porque ésta es la autoridad ejecutora del acto y no la decisoria como lo es el Tribunal de Apelaciones, consecuentemente deben demandarse a ambas autoridades, aunque si sólo se demanda al Tribunal de Apelaciones, el amparo no podrá ser declarado improcedente.

Hecho el análisis del principio constitucional, es la ley especial respectiva la que desarrolla todos los elementos del impuesto, como son: el hecho generador de la obligación fiscal; la determinación del sujeto pasivo y del objeto del impuesto; y, además, desarrolla el principio de comodidad en el pago del impuesto y otras instituciones que en su oportunidad examinaré.

1) SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

a) DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

El área doctrinaria del sujeto pasivo de la obligación fiscal, presenta tal gama de situaciones económicas y jurídicas, que perfectamente podría escribirse un texto sobre el tema.

En este estudio me concretaré únicamente a exponer los puntos de vista - que, a mi juicio, deben limitarse al problema tratado, y marginar los detalles sin relevancia.

A prima facie, sujeto activo y sujeto pasivo son términos equivalentes a los de acreedor y deudor en el terreno jurídico privado; pero resulta que en la creación de la obligación fiscal existe el presupuesto específico de la realización del hecho imponible, que oportunamente examinaremos para ver si ésta es la causa del nacimiento de ella.

✓ Hay autores que: entienden por sujeto pasivo de una obligación tributaria "a la persona que, según la ley, está obligada para con la Administración a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios". (5)

Sainz de Bujanda, por ejemplo, sostiene lo siguiente: "En términos jurídicos, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que consiguientemente se ven constreñidos a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación". (6)

Como puede verse, los conceptos anteriores tienen un sentido lato, y cabe preguntarse si comprende a otros obligados que ocupan otras posiciones distintas a la del sujeto pasivo, tales como la del "responsable" y la del "sustituto". Son muchos los sistemas tributarios que han recogido esta trilogía de obligados. En el nuestro, también aparecen los tres sujetos, según lo veremos en el estudio de la Ley. *"

(5) "Principios de Derecho Tributario". Mario Fernández Provoste y Héctor Fernández Provoste, Editorial Jurídico de Chile. Pág. 277.

(6) Obra citada.

Ahora bien, el concepto doctrinario que se da de los tres obligados es el siguiente:

Sujeto Pasivo: en sentido estricto, son los que realizan el hecho imponible y asumen, por tal razón, la posición deudora en la obligación tributaria. Ej.: El contribuyente persona natural o jurídica, las sucesiones y los fideicomisos.

Responsable: Son los que han de cumplir la obligación aludida si se realizan los presupuestos de hecho que el precepto establece y se colocan en la misma posición de los sujetos pasivos. Ej.: Los subsidiarios por los sujetos pasivos con una responsabilidad especial. El Representante legal de los menores.

Sustitutos: Son aquellos que la ley los coloca en una posición que correspondería a los sujetos pasivos, asumiendo así la titularidad de deudores en lugar de los sujetos pasivos. Ej.: los herederos."

Ahora bien, para nuestro estudio solo me quedaré con el sujeto pasivo y excluiré a los otros dos sujetos para tratarlos posteriormente. "Este sujeto pasivo presenta notas esenciales que bien merecen un somero análisis así:

- 1) El hecho imponible.
- 2) Si el sujeto pasivo es deudor con la realización del hecho imponible o lo es desde el momento de hacer la declaración respectiva, con la correspondiente liquidación del impuesto.

Por regla general, las actividades económicas de las personas caen en el terreno impositivo y se vuelven hechos imponibles generadores de un crédito fiscal, cuando el sujeto los realiza conforme lo señala la norma tributaria, es decir, que con la realización de este hecho, se establece la relación que la ley exige que se produzca entre lo señalado por ella y la persona que lo realiza, para que ésta quede obligada. Esta realización de hechos se concreta, en el caso del Impuesto sobre la Renta, en la percepción de utilidades, sueldos, intereses, alquileres, dividendos, etc."

En este sentido, podemos señalar que el legislador, al tipificar los hechos imponibles, vincula el principio de capacidad contributiva que es otro tema de tratamiento especial. El Código Fiscal de la Federación del Estado de México, a mi juicio, es claro sobre este aspecto, porque en el concepto que nos da de impuesto, señala que nace el crédito fiscal cuando la situación del individuo coincida con la que la ley señala como generadora.

Veamos: Art. 2.- "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (7)

* De lo anterior se desprende que ocupamos la posición de sujeto pasivo cuando realizamos el hecho generador de la obligación fiscal, señalado por la ley. Podemos decir dentro de la teoría de la norma que entre el supuesto que contiene la norma tributaria y la realización del supuesto, hay una relación

contingente, y entre la realización del supuesto y la consecuencia jurídica - hay una relación necesaria. Este fenómeno jurídico nos trae el problema ya señalado, que ha sido motivo de extensa literatura desde los tratadistas clásicos del Derecho Tributario hasta nuestros días. Las obligaciones del responsable y del sustituto nacen de otras causas que señalaremos en su oportunidad, - ya que ellos no realizan el hecho generador del crédito fiscal.

Se concluye pues, que es sujeto pasivo de la obligación fiscal quien realice el presupuesto objetivo que la ley de impuesto prevé para el nacimiento - del crédito fiscal.

El segundo problema, con la estructura básica del anterior, es la determinación de si se es deudor desde el momento en que se realice el hecho imponible, o cuando se compute el impuesto en la declaración de Renta. Sobre este punto se han emitido variadísimas tesis. Una de las más convincentes es que - la liquidación del impuesto es un acto administrativo constitutivo de la obligación fiscal, que conlleva la especificación concreta de la persona del deudor.

Ya vimos los elementos constitutivos para tener la calidad de sujeto pasivo. Pero surge, desde luego, el imperativo de la determinación de la suma debida al Fisco conforme la tasa aplicable. A este respecto haremos uso de una institución del Derecho Tributario Italiano denominada "ACCERTAMENTO", que según Mario Fernando Provoste es: "el acto o la serie de actos que tienen por fin establecer o prever la ocurrencia del hecho gravado, determinar la base imponible y la tasa aplicable y concluir señalando el objeto, es decir, el monto y los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria". (8)

Podríamos concretar el párrafo anterior diciendo que son las normas procesales de tipo administrativo para hacer efectiva la recaudación del impuesto.

Mario Pugliese dice que el "accertamento", en sentido lato, puede considerarse introductivo al juicio tributario". (9)

Esta palabra de origen italiano tiene las siguientes acepciones: aseguramiento o afirmación, averiguación; y atribución de impuestos hecha por el fisco.

Fernando Provoste dice que "para el Derecho Italiano el "accertamento" - consiste en el acto o la serie de actos necesarios a la constatación y valoración de los distintos elementos constitutivos de la obligación tributaria, con la consiguiente aplicación de la tasa del impuesto a la base imponible, obteniéndose como resultado la determinación de la cantidad precisa a que asciende la deuda del contribuyente". (10)

Por otra parte, la doctrina señala que hay diversas formas de accertamento así: a) la que hace el propio deudor por sí mismo y sin intervención alguna de la autoridad administrativa ni de ninguna otra; Ej.: La liquidación del impuesto en el período de presentar la declaración respectiva.

b) La que hace la Administración sin intervención del deudor. Ej.: cuando la Dirección General de Contribuciones Directas emite tasaciones originales

(8) Obra citada, Pág. 332.

(9) La Prueba en el Proceso Tributario, Mario Pugliese, Pág. 29.

(10) Obra citada, Pág. 333.

contra el contribuyente cuando no esté calificado o no ha presentado su declaración; y c) La que hace la Administración con la cooperación del obligado. -
 Ej.: Cuando la Dirección General de Contribuciones Directas previene a los presuntos contribuyentes que declaren sus ingresos para no ser sancionados por evasión del impuesto.

• En nuestro sistema impositivo a la renta, podemos señalar algunos elementos que constituyen esta fase del "accertamento" por medio del cual se fija la deuda por el impuesto a pagar y determina al deudor en el mismo acto. Sobre el particular debemos señalar que la liquidación del impuesto es uno de los puntos del derecho formal o procesal del derecho financiero.

Tales elementos son los siguientes:

a) La consumación de un lapso, puesto que la renta se considera ganada después de la media noche del último día para los casos generales. Constituye excepción la sola realización del hecho imponible, como en el caso de los conjuntos artísticos, pero siempre con el acto de liquidación ya señalado.

b) La determinación de la Renta Bruta, Renta Neta, Renta Imponible y el Impuesto a pagar en la declaración respectiva, en el período para presentarla; y

c) El período de pago del Impuesto liquidado. . . .

Gómez de Sousa desarrolla el punto anterior así:

1) "Una fase de soberanía: desde que existe una ley que impone un tributo, siempre que se produzca un hecho o una situación definida en aquellos la obligación ya existe en abstracto, esto es, potencialmente, pero aún no se ha concretado ni individualizado; todos y cada uno de los individuos que lleguen a encontrarse en la situación prevista en la ley estarán en principio obligados al pago del tributo;

2°) Una fase de Derecho objetivo: al realizarse en la práctica una situación o hecho generador previstos en la ley, la OBLIGACION SURGE AUTOMATICAMENTE en ese caso particular, respecto al INDIVIDUO DE QUE SE TRATE y de conformidad con las circunstancias en que hubiere tenido lugar el hecho o situación previstos; en otras palabras, la obligación, que en la primera fase era abstracta, se CONVIERTE EN CONCRETA pero aún falta individualizarla; y

3°) Una fase de Derecho Subjetivo: producida la liquidación, esto es, conocida oficialmente por el Fisco la realización del hecho o de la situación previstos en la ley, comprobadas las circunstancias en que esa realización tuvo lugar, calculado el tributo o identificado el sujeto a quien compete pagarlo, el Fisco REQUIERE A ESE INDIVIDUO EL PAGO: la obligación, que en la primera fase era abstracta y en la segunda se transforma en concreta, queda finalmente individualizada en la persona del respectivo contribuyente". (11)

Como puede apreciarse, el planteamiento anterior fácilmente nos podría llevar a sostener la tesis de que la liquidación del impuesto es un ACTO CONSTITUTIVO de la Administración y que da origen al nacimiento individualizado de la obligación tributaria, pero a mi juicio, desde el punto de vista material del Derecho Tributario, es la realización del hecho el que genera la OBLIGA---

(11) Cita de Fernando Sainz de Bujanda. Nacimiento de Obligación Tributaria, Rev. de D. Financiero y Hda. Pública. Pág. 258 Vol. XV # 58.

CIÓN FISCAL. Lo demás como lo dijimos anteriormente, son aspectos procesales que pueden concluir con una sentencia de contenido declarativo de algo que ya se produjo. Podría argumentarse de que hay hechos generadores que los ignora la administración, y cuya efectividad es ineficaz como obligación fiscal; aparentemente así es; pero indudablemente la obligación nace con el hecho producido y lo que ha pasado es que el sujeto pasivo, para evadir el impuesto, no lo informa a la Administración y ésta, por otra parte, no alcanza a descubrir estas evasiones.

Antes de entrar en el estudio de la ley, deseo hacer la aclaración de que las teorías sobre la capacidad contributiva de la persona natural y los criterios de justificación del gravamen para las personas jurídicas, los expondré cuando analice el principio de equidad que debe contener toda Ley de Impuesto sobre la Renta.

También he omitido en esta parte algunos elementos que inciden en el sujeto pasivo como es el estado civil, la edad, y otros factores, que aparecerán en otra parte de este estudio. En lo relativo a la capacidad del sujeto para contraer derechos y obligaciones, nuestra ley sigue las reglas generales del Derecho Común.

ESTUDIO DE LA LEYCAPITULO IDEL SUJETO DEL IMPUESTO

Personas naturales
y Sucesiones.

Art. 1.- Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta ley.

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

Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador, sólo pagarán el impuesto sobre las Rentas obtenidas en el territorio nacional.

Personas Jurídicas.

Las personas jurídicas nacionales, y las extranjeras, domiciliadas o no en el país, pagarán el impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional.

COMENTARIO :

La primera crítica que hacemos a la ley en estudio es que, al regular este primer título, habla del sujeto sin calificarlo. Otras legislaciones son claras al respecto y dicen: "del sujeto pasivo etc." En consecuencia, falta esa calificación, tomando en cuenta que es propia del Derecho Financiero y es al sujeto pasivo a quien la ley se está refiriendo.*

El principio del Inciso Primero señala como sujetos de la obligación tributaria solamente a las personas naturales nacionales o extranjeras, a las sucesiones y a los fideicomisos domiciliados en el país. Podemos decir, en primer lugar, que el legislador ha seguido el criterio del domicilio para hacer sentir la soberanía impositiva y, en efecto, a los domiciliados los da un tratamiento distinto del que obtienen los no domiciliados, tal como lo veremos oportunamente.

* Respecto a los sujetos señalados, la ley modifica la división clásica, que contienen casi todos los Códigos Civiles, en personas naturales y jurídicas. ha creado, además, como sujetos de la obligación fiscal a las Sucesiones, a los Fideicomisos y a los Conjuntos Artísticos y deportivos comprendidos en el Art. 19. Llama la atención la existencia legal de estos sujetos para fines fiscales porque, en la liquidación del impuesto, a los dos primeros les aplica la tabla de las personas naturales del Art. 37, pero no les otorga el crédito fiscal de \$ 180.00, aunque tengan el domicilio en El Salvador. Cabe hacer la observación de que el legislador excluyó como sujeto de impuesto la unidad económico-social de la familia; sin embargo, le otorga deducciones especiales a los contribuyentes casados, como en el caso de la deducción por los honorarios profesionales pagados a médicos por atenciones a la cónyuge, además de la deducción por los hijos menores de 18 años y de 18 a 25 años. x

La ley de 1951 determinaba como sujeto de impuesto a la Comunidad, y la trataba con la tabla progresiva de las personas naturales; por razones de equidad y para atender mejor a la capacidad contributiva, fue excluido dicho suje-

to y en la actualidad cada comunero declara en lo particular la proporción de renta bruta y las deducciones que le corresponden en las fuentes generadoras de ingresos en proindiviso.

Indudablemente que el status jurídico de la sucesión y de los fideicomisos dentro de nuestro sistema tributario, es distinto del que tienen en Derecho Común. En el primero se han asimilado a los sujetos naturales, tal vez porque constituyen unidades económicas en las cuales la fuente generadora de ingresos y egresos está constituida por todo su patrimonio, y da lugar a medir así su propia capacidad contributiva que, en definitiva, es soportada por los herederos. Respecto a los fideicomisos, el Fiduciario constituye el sujeto pasivo o el obligado a cumplir la obligación fiscal. *

En relación a los conjuntos, antes de la ley en estudio, se venían gravando de hecho teniendo como responsables a sus Representantes. El legislador fiscal del 63, tomó en cuenta que son los conjuntos en sí, y no sus componentes en lo particular, quienes realizan el hecho generador de la obligación fiscal. Esta situación, desde luego, hace más práctica la percepción del impuesto que si se les diera un tratamiento en cabeza de sus miembros. La ley recogió esta realidad y fijó como sujeto pasivo de la obligación fiscal a los conjuntos. Por regla general, en la recaudación del impuesto interviene el Agente de Retención y es muy difícil que lo evadan.

La parte final de este Artículo, cuando dice: "pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional", señala dos situaciones importantes: la primera es que genéricamente determina el hecho imponible en la percepción de rentas; y la segunda es que esas rentas sean obtenidas dentro o fuera del territorio. La ley anterior sólo gravaba las rentas obtenidas dentro del territorio y no las provenientes de fuera. Obsérvese que la actual no obliga a las personas jurídicas que quizá son las que más operan fuera del territorio. Sobre el particular el Reglamento señala dos requisitos: que se especifique el país de origen de tales rentas; y que tanto la renta neta recibida y el impuesto pagado en el extranjero, deberán computarse en moneda nacional al tipo de cambio, etc. Art. 1° Inc. 1° y 2° Reglamento.

El Inc. 2° señala la existencia fiscal de las sucesiones como sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia. Este Inciso se relaciona con los Arts. 33 y 52 en el sentido del cálculo de la renta y del impuesto cuando el ejercicio es menor de un año, así como la forma de declarar la renta de la Sucesión y la de los herederos. Al llegar a estos Artículos, para mayor aclaración, pondré unos ejemplos con los cálculos respectivos. Lo anterior no quiere decir que la Sucesión desaparezca para otros efectos impositivos como es el Impuesto Sucesoral. En muchos casos se acepta herencia y la Sucesión continúa existiendo porque no puede pagar el impuesto respectivo debido a los retardos en la liquidación, originados en la mala administración.

Respecto al Inc. 3° la ley señala que las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados, sólo están obligados a declarar las rentas obtenidas en el país. El legislador omitió las sucesiones no domiciliadas, pero para los efectos del impuesto que deben de pagar, las con-

prendió en el Art. 41 señalando que pagarán un impuesto proporcional del 28%. Esta omisión da lugar a sostener que la Sucesión no domiciliada no puede ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, ya que uno de los requisitos del impuesto, como es el sujeto obligado, no está determinado; crearlo por analogía no sería legal. Lo conveniente sería reformar la ley e incluir a dicho sujeto.

El último inciso se refiere a las personas jurídicas domiciliadas o no en el país, como sujetos de impuesto. Este sólo recaerá sobre las rentas que ellos obtengan en el país. Sobre la exclusión de las rentas obtenidas fuera del país por las domiciliadas en él, la única inferencia que hacemos es que sea una medida de política fiscal para fomentar la creación de personas jurídicas que impulsen el desarrollo económico, ya que no hay otra razón que justifique un tratamiento distinto del que se le está dando a la persona natural.

Personas
exentas.

Artículo 2.- No están sujetas al pago del impuesto sobre la Renta:

- 1.- Las corporaciones y fundaciones de derecho público;
- 2.- Las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, establecidas de conformidad con la ley.

Para los efectos de exención de impuestos se considerarán de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivos, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su institución y en ningún caso se distribuyan directamente entre los miembros que las integran.

Requisito
para gozar
de la - -
exención.

Art. 3.- Para gozar de la exención del impuesto, las corporaciones y fundaciones de utilidad pública a que se refiere el artículo anterior, deberán obtener de la Dirección General de Contribuciones Directas la declaración correspondiente y ésta no podrá resolver de conformidad la solicitud respectiva mientras no se compruebe a su satisfacción que la entidad solicitante cumple con los requisitos que señala el citado artículo.

La exención así concedida se considerará otorgada por periodos anuales que coincidan con los ejercicios de las entidades beneficiadas y se entenderá renovada automáticamente mientras la Dirección no comunique por escrito su revocación.

Revocatoria
de la exen-
ción.

Artículo 4.- Si una entidad a quien se le hubiere concedido el beneficio de exención dejare de estar comprendida entre los señalados en el artículo 2 de esta ley, deberá ponerlo en conocimiento de la Dirección General dentro de los diez días siguientes y quedará sujeta al cumplimiento de las obligaciones que legalmente le correspondan como contribuyente.

Si no cumpliera con lo dispuesto en el inciso anterior, y se comprobare que indebidamente ha continuado aprovechándose de la exención, la Dirección General revocará la resolución en que la declaró procedente y en tal caso la entidad interesada deberá pagar el impuesto desde la fecha en que legalmente se causó, sin perjuicio de los recargos y sanciones correspondientes.

* Antes de entrar en materia sobre el presente artículo, me parece oportuno señalar que el legislador no ha distinguido entre las Corporaciones y fundaciones de utilidad pública y las Asociaciones de interés particular, que no tienen un fin lucrativo, y cuyas finalidades se enumeran en el inciso tercero de la misma disposición. En tal virtud, para dejar claras las cosas, debe --

agregarse el numeral tercero que comprende a dichas instituciones y no asimilar las analógicamente en el numeral dos como en la actualidad se está interpretando. "

La exención del impuesto a las Corporaciones y Fundaciones de derecho público y de utilidad pública, obedece a que las primeras son Institutos descentralizados de los Servicios Públicos que el Estado está obligado a dar.

Respecto a las segundas, es una medida de política fiscal en el sentido de proteger los fines que persiguen dichas Corporaciones y Fundaciones como son las de asistencia social, fomento de construcción de caminos, etc. Ahora bien; sobre estas últimas hay una nota distintiva, motivo de observación, en el sentido de que no deben ser lucrativas, es decir que el legislador ha considerado que el ánimo de lucro desnaturaliza el concepto de utilidad pública, y determina el paso al campo mercantil. Por otra parte, se les impone la condición de que sus ingresos se destinen exclusivamente a los fines de su institución y en ningún caso se distribuyan entre los miembros que la integran. Este tratamiento es lógico porque, de lo contrario, estaríamos frente a una asociación con fines lucrativos en beneficio de sus asociados y la exención iría contra el principio de igualdad para el sujeto pasivo."

La protección que el Estado otorga a estos Entes jurídicos, llega hasta los límites admitiéndoles como deducibles las donaciones que estos los hagan, siempre que sean comprobadas por la Dirección General. (Art. 27 (c) Ley en relación con el Art. 27 # 7 del Reglamento) Sobre esto último "cabe hacer notar que las donaciones hechas a los Partidos Políticos son deducibles, puesto que persiguen una de las finalidades que la ley señala."

Los Arts. 3 y 4 regulan los requisitos para que las Corporaciones y Fundaciones puedan gozar de la exención y los efectos de la revocatoria de ella. Estas, como puede apreciarse, son medidas de carácter administrativo, cuyo cumplimiento está a cargo de la Dirección General de Contribuciones Directas, con el fin de cerrar en lo posible la evasión del impuesto, ya que nada costaría simular jurídicamente una Corporación o Fundación y por otra parte defraudar la ley en estudio. Los Arts. 2 y 3 del Reglamento señalan el procedimiento y los documentos que deben presentarse ante la Dirección General de Contribuciones Directas para obtener la autorización de la exención. En caso de revocatoria de dicha exención, entendemos que las Corporaciones y Fundaciones recibirán el tratamiento que corresponde a las personas jurídicas, o sea que pagarán su impuesto social. Por lo tanto, sus asociados quedarán, por analogía, asimilados a los socios de las Sociedades de Capital, y pagarán el impuesto sobre utilidades realmente percibidas. Este tratamiento sería el más justo y legal, tomando en cuenta que dichos entes seguirían existiendo civilmente como tales y, en consecuencia, los derechos del asociado no podrían modificarse por la simple revocatoria de la exención. En tal virtud, no habiendo reparto de beneficios, será en la liquidación de dichas instituciones donde se conocerá el ingreso realmente percibido por el asociado.

b) 'DEL OBJETO DEL IMPUESTO'

Sobre el particular, podemos decir que en doctrina los tratadistas con--

servan un mismo criterio y, en consecuencia, el análisis del tema se simplifica. Ahora bien: antes de tocar el fondo del asunto, debo aclarar que tenemos que excluir lo que se conoce en Derecho como el objeto del contrato y el objeto de la obligación, pues ya hemos visto que la relación jurídico-tributaria no nace de un contrato, y en cuanto al objeto de la obligación, estamos de acuerdo en que, para el sujeto pasivo, el objeto de la obligación es dar en dinero una parte de sus ingresos o de su capital, según el caso. Por lo tanto, el objeto del impuesto es algo específico dentro del Derecho Financiero. No olvidemos que estamos en el estudio único del impuesto sobre la renta y a ello me concretaré en los párrafos siguientes:

/ Flores Zavala, dice que "el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (12)

Este concepto, desde luego, es genérico y para nuestro caso serían los hechos imponibles que la ley de la materia señala.

✓ También se sostiene que el objeto del impuesto es la materia misma conexa al impuesto, por ejemplo, se dice que el objeto del Impuesto sobre la Renta, es la renta, o la suma de ingresos en cuyo recibo el impuesto o lo soporta. Es decir, que no se habla de percepción de alquileres, ni de sueldos, ni utilidades, sino que todas estas especies de ingresos se agrupan en lo que genéricamente se le llama RENTA. "

Otras veces se habla del objeto del impuesto para darle nombre al gravamen, según sea el ingreso que lo soporta. Ejemplo: Impuesto sobre utilidades provenientes de Sociedades Anónimas. En esta segunda forma, se denomina impuesto sobre la renta, porque el objeto es la renta; impuesto sobre el capital porque el objeto es el patrimonio líquido del contribuyente.

Dentro del concepto anterior, podemos inferir que el criterio predominante es que el objeto de este impuesto sean los ingresos y aquí surge el fenómeno económico de las fuentes generadoras de ingreso. Aparecen dos grandes fuentes específicas, a saber: los BIENES muebles e inmuebles, tangibles e intangibles, y las ACTIVIDADES DEL HOMBRE capaces de generar ingresos. Este criterio tomado como base para establecer el objeto del impuesto, varía de un Estado a otro. En el nuestro, por ejemplo, en la ley de 1916 y en el Decreto 300 de 1961, se discriminaron las rentas provenientes del Capital, del Trabajo y las Mixtas, dándoles un tratamiento especial en las deducciones básicas y en las cuotas sobre la base imponible. Otros países aplican el sistema cédular para cada clase de ingresos, según provengan éstos de la agricultura, ganadería, industria, comercio, trabajo, etc. Actualmente la ley vigente en nuestro caso sigue el sistema global, sin distinción de la fuente generadora de ingresos.

* Para autores como Nicholas Kaldor, el objeto del impuesto es el gasto del contribuyente pero, por razones administrativas, no ha sido aceptada dicha tesis."

✓ Debe quedar claro que el impuesto no recae sobre los bienes de capital sino sobre lo producido por éstos bienes, que constituyen un factor de la producción. Los frutos civiles, naturales o industriales de los factores constituyen lo que en derecho financiero se le llama RENTA."

Generalmente se grava sólo la renta obtenida en el territorio nacional, siguiendo el principio de que los factores productivos se rigen por la ley del territorio. Es decir, que se sigue un criterio territorial para gravar la renta. Nosotros tradicionalmente traíamos este último sistema pero, a partir de la ley de 1963, con un impulso bastante romántico se pretende gravar los ingresos provenientes de actividades realizadas fuera del país para las personas naturales que, según los especialistas en la materia, se conocen como RENTA MUNDIAL.

Para efectos de política fiscal, el impuesto sobre la renta es uno de los instrumentos básicos que dan lugar a determinar la percepción de ingresos para el Estado y permite darle un tratamiento especial a los distintos factores de la economía nacional. En este sentido se exonera la renta imputada del que habita su propia casa; los intereses provenientes de los depósitos bancarios, las ganancias reinvertidas y otras medidas similares.

Reservamos el concepto de Renta para un capítulo posterior.

Con base en lo anterior, tenemos que concluir que, si el objeto del impuesto son los hechos imponibles, éstos no pueden ser otros que los ingresos que aumentan el patrimonio de los titulares o sujetos pasivos. Por otra parte podemos señalar, con base en este criterio, que el impuesto es al mismo tiempo personal y real, puesto que recae sobre la renta pero tiene en cuenta, como se verá, algunas circunstancias personales del contribuyente."

DE LA LEY

CAPITULO II

Del objeto del Impuesto.

Rentas obtenidas en El Salvador.

Artículo 5.- Se reputan rentas obtenidas en El Salvador las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, los Municipios o las entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

Para los efectos del inciso anterior:

a) Los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor;

b) La propiedad industrial, la intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la ley, se consideran situados donde se hayan registrado oficialmente; y

c) Las concesiones se reputan situadas donde se hayan obtenido legalmente.

Rentas obtenidas parcialmente en el país.

Art. 6.- Para las rentas obtenidas de actividades realizadas parcialmente en el territorio nacional, el Reglamento respectivo establecerá el método para determinar la proporción que de dichas rentas deba considerarse como percibida en el territorio nacional.

COMENTARIO

El inciso primero adopta el criterio territorial del impuesto. Por otra parte, el legislador hace una estimación amplia del origen de dichas rentas y fija como rentas obtenidas en El Salvador, las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional. Es decir que recoge de la clasificación doctrinaria de la renta global,⁵ unificando las provenientes del capital y del trabajo; porque al decir bienes, tenemos que comprender los muebles e inmuebles y al usar el vocablo actividades no pueden ser otras que el trabajo, no en el sentido laboralista, sino en el económico, que comprende cualquier acción lucrativa desarrollada tanto por una persona natural como jurídica. Estas son dos causas de naturaleza económica que generan ingresos con lo cual se constituye el punto de arranque para crear el impuesto que ahora nos ocupa. Ahora bien, la estimación aludida queda limitada en dos aspectos: Primero: 'Los bienes tienen que estar situados en el territorio nacional, con lo cual se confirma el principio jurídico de que los bienes se rigen por la ley del territorio y, segundo: las actividades -el trabajo-, deben de realizarse en el territorio.' Para el caso de los bienes situados fuera del territorio, sería difícil la aplicación de la ley, e ineficaz por razones de soberanía y de control fiscal gravar sus productos, aunque sus propietarios residieran en el país.' En el fondo lo que sucede es que, tanto los bienes como los sujetos que realizan actividades dentro del territorio, reciben los beneficios del Estado en materia de servicios públicos y el Estado regula su contribución a la riqueza nacional, con miras a su mejor distribución.'

El otro aspecto que señala la ley es que estos ingresos son gravables aunque se reciban o paguen fuera de la República. Esta situación es una consecuencia de lo anterior porque, determinada la generación del ingreso, queda pendiente la determinación de su valor monetario y el lugar en donde ocurrió el recibo o el pago y, en esta forma, evitar las posibles evasiones que se produzcan; de allí que el legislador señala que son gravables en el sentido indicado.' Tal solución es lógica y justa porque, en el caso de las actividades, no habría razón para gravar sólo las pagadas en el territorio y no las pagadas fuera, lo que, desde luego, daría lugar a evadir el gravamen.

Con base en este Inciso, quedan obligados al pago del impuesto las personas naturales que eventualmente llegan al país a desarrollar actividades técnicas y mercantiles, cuyos honorarios profesionales son pagados por las matrices fuera del territorio. El problema que surge de esta última situación es medir los ingresos de estas personas y reconocerles las deducciones respectivas, en el caso de que éstas no estén debidamente determinadas.' La Ley, sin embargo, no es clara sobre la definición de las rentas obtenidas fuera del territorio. En su Art. 1º define como sujeto del impuesto a los domiciliados que obtengan rentas dentro o fuera del territorio. Con todo, el Art. 5º no considera las rentas percibidas en el exterior como objeto del Impuesto. Si consideramos que el sujeto pasivo es la persona que se coloca en la situación que la ley señala como generadora de crédito fiscal y que el objeto del impuesto está constituido por esa misma situación, no podremos concluir que el sujeto pasivo del

Impuesto sobre la Renta sea quien reciba rentas generadas en el exterior, pues to que esa situación no está contemplada en la Ley al definir el objeto.

Ahora bien: la omisión evidente del Legislador en el Art. 5° fue subsana da por el Art. 1° del Reglamento. No obstante, este artículo, al querer regla mentar el concepto de sujeto pasivo, reglamenta en realidad el objeto del impues to, con el hecho contradictorio adicional de que al reglamentar éste, se refie re al cálculo de la Renta Mundial. En otras palabras, el Reglamento excede el contenido de la Ley.

* Los ingresos percibidos por los funcionarios y empleados salvadoreños en el extranjero, pagados por el Gobierno Salvadoreño y por los Municipios, son - gravables tomando en cuenta que dichos sujetos, para efectos fiscales se consi deran domiciliados en el país, de conformidad con el Art. 34 (b) de la ley en estudio.

Los literales a), b) y c) regulan tres problemas específicos como son la situación de los créditos, la de la propiedad industrial, intelectual y demás derechos análogos y la de las concesiones. Las leyes anteriores no contenían esta aclaración y daba lugar a la aplicación de criterios arbitrarios en la -- percepción del impuesto, en el sentido de que se discutía el lugar de situación de dichos derechos, tanto de carácter personal como real, considerados como - bienes, y, por tanto, la ley aplicable a dichos bienes. En tal virtud las co- sas se han aclarado y para la prueba de estos derechos (bienes) situados en el extranjero, habrá que ceñirse a las reglas del Derecho Internacional Privado.

Respecto al literal a), el legislador fiscal limita la autonomía de la - voluntad de las partes porque no queda a su arbitrio fijar el domicilio corres pondiente. Los resultados de esta limitación más que todo son de política fis cal con los acreedores extranjeros, considerando la posición deudora de nues- tra banca, industria y comercio con las instituciones de crédito extranjeras y cuyos intereses pagados deben ser gravables. Pero ésto tiene su contrapartida en las exenciones porque, según el Art. 21, numeral 14, no son gravables los - intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones de crédito domi ciliadas en el exterior. En este sentido, los intereses pagados a las perso- nas naturales son gravables. Para los créditos otorgados por nacionales den- tro del territorio nacional no hay problema respecto a su situación.

* El Artículo 6, en relación con el Artículo 4 del Reglamento, señala el - procedimiento para determinar la proporción que de las rentas obtenidas de ac- tividades realizadas parcialmente en el territorio nacional, deba considerarse como percibida en el país. La aplicación de este Artículo debe ser para los - domiciliados, puesto que los no domiciliados pagan el impuesto proporcional so bre el total de la renta imponible respectiva. Por otra parte, el legislador, al usar el vocablo "actividades", da la idea de que sólo se refiere a las per- sonas naturales, pero debe entenderse que también comprende a las jurídicas, - puesto que ambas pueden ejercer actividades capaces de generar ingresos.

Sobre la aplicación del Art. 4 del Reglamento, se han presentado dos mé- todos planteados en las tesis doctorales de Carlos Escalante hijo, y de Hernán López Silva. A continuación se expondrán, con el objeto de hacerles las críti cas correspondientes y pronunciarnos por la más razonable.

Método de Carlos Escalante hijo (Pág. 93)

Caso de un supuesto negocio de transportes:

Renta Bruta obtenida en El Salvador	¢	50,000.00
Renta Bruta obtenida en Honduras	"	20,000.00
Renta Bruta obtenida en Nicaragua	"	12,000.00
Renta Bruta Total	¢	82,000.00

Gastos totales en los 3 países: ¢ 36,000.00

$$\frac{\text{¢ } 50,000.00}{\text{¢ } 82,000.00} = 1.64 \text{ cociente}$$

$$\text{Luego } \frac{\text{¢ } 36,000.00}{1.64} = \text{¢ } 21,951.21 \text{ (gastos deducibles en El Salvador)}$$

$$\begin{array}{r} \text{¢ } 50,000.00 - \\ \underline{\text{¢ } 21,951.21} \\ \text{¢ } 28,048.79 \end{array} \quad \text{(Renta neta percibida parcialmente en El Salvador)}$$

Esta última cantidad se suma en su caso a la renta neta obtenida totalmente en El Salvador por la supuesta empresa de transportes, para establecer el impuesto que deberá pagar.

Método de Hernán López Silva

Art. 6 Ley. 4 del Reglamento (2 ó más actividades)

Una empresa que ha desarrollado actividades mundiales y parciales en el país, presenta los datos siguientes:

<u>ACTIVIDADES</u>	<u>INGRESOS MUNDIALES</u>	<u>GASTOS MUNDIALES</u>	<u>INGRESOS NACIONALES</u>
"A"	¢ 24,000.00	¢ 9,000.00	¢ 8,000.00
"B"	¢ 36,000.00	¢ 30,000.00	¢ 24,000.00
"C"	¢ 40,000.00	¢ 16,000.00	¢ 5,000.00
	¢ 100,000.00	¢ 55,000.00	¢ 37,000.00

1º.- Se divide el Ingreso Mundial obtenido en cada actividad entre el Ingreso obtenido directamente en El Salvador, en cada actividad, así:

INGRESOS (literal a)

$$\begin{array}{l} \text{"A"} - \frac{\text{¢ } 24,000.00}{\text{¢ } 8,000.00} \text{ igual a } 3 \\ \text{"B"} - \frac{\text{¢ } 36,000.00}{\text{¢ } 24,000.00} \text{ igual a } 1.50 \\ \text{"C"} - \frac{\text{¢ } 40,000.00}{\text{¢ } 5,000.00} \text{ igual a } 8 \end{array}$$

2º.- Luego los gastos mundiales habidos en cada actividad se dividen entre el cociente correspondiente, obtenido de la aplicación del literal a), así:

EGRESOS (literal b)

$$\begin{array}{l} \text{"A"} - \frac{\text{¢ } 9,000.00}{3} \text{ igual a } \text{¢ } 3,000.00 \\ \text{"B"} - \frac{\text{¢ } 30,000.00}{1.50} \text{ igual a } \text{¢ } 20,000.00 \\ \text{"C"} - \frac{\text{¢ } 16,000.00}{8} \text{ igual a } \text{¢ } 2,000.00 \end{array}$$

INGRESOS EN EL PAIS (literal c) ₡ 37.000.00

GASTOS

"A"	-	₡ 3.000.00			
"B"	"	20.000.00			
"C"	"	2.000.00		" 25.000.00	
					₡ 12.000.00

RENTA NETA

SEGUNDO CASO

<u>ACTIVIDADES</u>	<u>INGRESOS MUNDIALES</u>	<u>GASTOS MUNDIALES</u>	<u>INGRESO NACIONAL</u>
" A "	₡ 9.000.00	₡ 3.000.00	₡ 6.000.00
" E "	" 12.000.00	" 9.000.00	" 3.000.00
" C "	" 80.000.00	" 50.000.00	" 40.000.00
" D "	" 18.000.00	" 12.000.00	" 6.000.00
	₡ 119.000.00	₡ 74.000.00	₡ 55.000.00

1°.- Literal a)

"A" $\frac{₡ 9.000.00}{₡ 6.000.00}$ igual a 1.50

"B" $\frac{₡ 12.000.00}{₡ 3.000.00}$ igual a 4

"C" $\frac{₡ 80.000.00}{₡ 40.000.00}$ igual a 2

"D" $\frac{₡ 18.000.00}{₡ 6.000.00}$ igual a 3

Literal b)

"A" - $\frac{₡ 3.000.00}{1.50}$ igual a ₡ 2.000.00

"B" - $\frac{₡ 9.000.00}{4}$ igual a ₡ 2.250.00

"C" - $\frac{₡ 50.000.00}{2}$ igual a ₡ 25.000.00

"D" - $\frac{₡ 12.000.00}{3}$ igual a ₡ 4.000.00

Literal c) GASTOS MUNDIALES

"A"	-	₡ 2.000.00
"B"	"	2.250.00
"C"	"	25.000.00
"D"	"	4.000.00
		₡ 33.250.00

R E S U M E N

Renta Nacional		₡ 55.000.00
Gastos Mundiales ..	"	33.250.00
RENTA NETA		₡ 21.750.00

De las dos situaciones propuestas, la primera se aleja demasiado del -- texto de la ley y, en consecuencia, sus resultados son inexactos; en cambio la segunda me parece más lógica y más técnica aunque, en mi opinión, no debe llamarse a las actividades y a los gastos, "Ingresos Mundiales" y "Gastos Mundiales" respectivamente, por que dá lugar a confundir los casos con lo que se conoce por "Renta Mundial" que es otra cosa distinta. Ahora bien, hay un aspecto de fondo en cuanto al numeral segundo en relación con el literal (b). La Ley señala que el cociente debe "aplicarse" y, en cambio, en el método propuesto se divide. Esta incongruencia debe corregirse mediante una redacción clara

de la ley. Acepto que sea una división, porque sólo así se puede llegar a -- una conclusión razonable para determinar la renta neta procedente de las actividades parcialmente realizadas en el país. Es preciso señalar que los gastos por cada actividad realizada, inciden igualmente en la renta de las actividades realizadas tanto dentro como fuera del país, y es ésta la razón por cual, a base de porcentajes, se llega a determinar los gastos deducibles por la renta obtenida en el país.



TITULO II

DETERMINACION DE LA RENTA

CAPITULO I

DE LA RENTA BRUTA

ASPECTO DOCTRINARIO

Dijimos anteriormente que el concepto de renta lo dejaríamos para el estudio del presente capítulo, pues en aquél sólo se fijó el objeto del impuesto referido a los ingresos provenientes de todos los bienes situados en El Salvador y a los provenientes de las actividades realizadas dentro y fuera del territorio. Ahora bien, determinadas las causas generadoras del crédito fiscal, en doctrina del derecho financiero se ha hecho necesario precisar un concepto de lo que es renta, para que no quede al arbitrio del Estado gravar otros ingresos que no lo sean. Esto, desde luego, conlleva el principio de certidumbre en la fijación y pago del impuesto, en beneficio del sujeto pasivo y del cual es un valor jurídico que no puede abandonar el derecho.

El Doctor Alvaro Magaña, al respecto, dice lo siguiente: "Igual que otros actos o hechos a los cuales la ley asigna el atributo de generar una obligación tributaria, su definición debe llenar los requisitos apropiados de precisión para determinar el gravamen con certidumbre y amplitud que permita lograr que el impuesto tenga las mayores características de generalidad". (13)

Para fines administrativos, la mayor extensión del concepto de renta es un instrumento que permite medir con bastante agilidad la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del impuesto. También para los mismos fines se ha discutido la conveniencia del sistema global o cedular, pero la mayoría de legislaciones han optado por el primero por ser la forma que más se aproxima a medir la situación económica del contribuyente y permite darle un tratamiento personal más directo en relación a su capacidad contributiva.

Expuestas las ideas generales anteriores, entraremos al estudio propio del concepto.

En su sentido natural y obvio, según el Diccionario de la Lengua, Renta significa utilidad o rédito anual, que en un período fijo, produce el capital. Nótese que debe existir una cosa que rinda utilidades o beneficios, o de la que pueda cobrarse algo. La cosa productiva de la renta se llama fuente, y de ella hicimos mención anteriormente. Por regla general no se produce la renta, sea de trabajo o de patrimonio, sin gasto alguno. De allí que en un proceso de depuración se habla de Renta Bruta, Renta Neta y Renta Imponible. Otro aspecto esencial que es preciso señalar, es que el concepto de renta implica un período en razón del cual se produce, que puede ser anual o de cualquier otra extensión.

Fernández Provoste dice al respecto lo siguiente:

"En efecto, no hay fuente productiva que dé frutos en forma instantánea y sin que transcurra un tiempo, un período de producción". (14)

(13) Alvaro Magaña: "La Naturaleza Fiscal de la Renta Imputada en la Casa Habitada por su Propietario". Rev. La Universidad, Pág. 9, N° 5, Sept./ Oct. 1965.
(14) Principios de Derecho Tributario. Pág. 123. Editorial Jurídica de Chile.

Otro concepto de renta que se ocupa mucho en materia fiscal es el que los economistas y financistas han elaborado y sobre el cual la mayor parte de legislaciones impositivas han proyectado sus normas.

Según Vander Borgh, siguiendo un concepto que ya fué definido por Fuis-ting en su "Fundamento de la Teoría Tributaria", la renta es el total de ingre-sos emanados de una fuente permanente durante cierto período de tiempo.

Shanz define como renta: "El acrecentamiento neto de la fortuna durante un período determinado, comprendidos los usos y servicios de terceros aprecia-bles en dinero". Este concepto ha sido desarrollado por Simons dentro de una concepción de renta como "incremento patrimonial" y la define como la suma al-gebraica de: 1) el valor de los consumos efectuados; y 2) el cambio de valor - del patrimonio entre el principio y el fin del período considerado. (15)

Eckstein, en su tratado de "Finanzas Públicas", interpreta a Henry Simons en esta materia, como uno de los pensadores más sobresalientes y dice que va - aún más lejos, puesto que sostiene que todos los impuestos, cualquiera que sea su base nominal, deberán gravar los ingresos individuales. Una vez efectuados todos los trasposos, todo impuesto es pagado por alguien y reduce, de hecho, el ingreso individual. Simons quería crear un sistema tributario de perfecta -- equidad horizontal, en el que las personas de iguales ingresos pagarían los - mismos impuestos, y de equidad vertical basada asimismo en la cuantía del in-- greso. (16)

El mismo autor cita también a Nicholas Kaldor, con su tesis del impuesto sobre el gasto, que viene a constituir un impuesto sobre el consumo. Sostiene que es más bien el consumo que el ingreso el que debería tomarse como base tri-butaria. Es el consumo, en efecto, el que mide lo que el individuo extrae -- realmente de la economía para su uso personal. La parte no consumida de su in- greso, sus ahorros, aumentan la reserva de capital del país y contribuyen a - aumentar la total capacidad productora.

El Dr. Alvaro Magaña agrega que Simons desarrolla su fórmula algebraica así: es el resultado obtenido al sumar el consumo durante el período, a la ri-queza al fin del período, y restar la riqueza al principio del período. (17)

Con base en lo anterior pondremos un ejemplo sencillo de la manera si--- guiente:

D A T O S

- a) \$ 6.000.00 - Consumo durante el período;
- b) \$ 5.000.00 - Riqueza al principio del período; y
- c) \$ 10.000.00 - Riqueza al fin del período.

RENTA EN EL PERIODO

Riqueza al fin del período	\$	10.000.00
Más Consumo durante el período	"	6.000.00
	\$	16.000.00
Menos Riqueza al principio del período	"	5.000.00
T O T A L	\$	<u>11.000.00</u>

(15) Alvaro Magaña, Obra citada, Pág. 11.

(16) Otto Eckstein, "Finanzas Públicas", Pág. 113, manuales UTEHA.

(17) Obra citada, Pág. 11.

Doctrinariamente los conceptos se agrupan en dos grandes categorías: como "corriente o flujo de riqueza", y como "Incremento Patrimonial". El concepto de Simons se califica como incremento patrimonial e incluye: las ganancias de capital, la renta imputada de quien habita su propia casa, las cantidades recibidas en concepto de herencias y de donaciones, y en conclusión se sostiene que constituye el índice más exacto para reflejar la condición económica del contribuyente, y una de las medidas para determinar la capacidad contributiva.

El otro concepto como "corriente o flujo de riqueza", también comprende las ganancias de capital, pero con la característica de que éstas deben de ser realizadas y no sólo la simple valorización según el concepto de Simons. Dentro de este concepto, para que haya flujo de ingresos, se impone la realización de negocios entre el contribuyente y terceros y, en efecto, el simple aumento de valor de los bienes no puede considerarse como renta. Por ejemplo; la plusvalía de los bienes inmuebles, mientras no se haya realizado.

Ahora bien, este problema del concepto de renta es desde el punto de vista jurídico concomitante a la naturaleza jurídica del hecho imponible y es aquí donde se suscita la pugna entre el poderío de la ciencia económica y el Derecho tributario. Nadie desconoce el aspecto substancial del hecho económico como base para dar el concepto de renta, pero tampoco podemos decir que el jurista deba permanecer pasivo y no elaborar sus propias conclusiones inherentes a la naturaleza del derecho tributario. A este respecto Sainz de Bujanda dice:

"Efectivamente, el legislador parte de unos supuestos que le brinda el mundo circundante pero no se limita, como reiteradamente hemos expuesto, a INVENTARLOS, para atribuirlos, tal como son unos determinados efectos jurídicos, sino que, al llevarlos al mundo normativo, los RECREA en cierto sentido, a virtud de un proceso operativo que le permite eliminar unos aspectos incorporativos y modificar, en fin muchos de los que no son objeto de ninguna de esas dos operaciones". (18)

Por otra parte, el jurista no puede apartarse de los juicios valorativos hacia los cuales tiende el derecho. Este toma de la vida social y económica los hechos que deben de ser regulados, para ordenar jurídicamente a una sociedad, y aquí hay que reconocer que es ésta una de las misiones más grandes del jurista. En este sentido, Economía y Derecho se interrelacionan y no puede darse a la primera un carácter sustantivo decisivo y al segundo un carácter meramente formalista valorativo.

John F. Due señala que el criterio último expuesto es el que la mayoría de las legislaciones impositivas interpretan como rédito, o sea el ingreso monetario o en especie hacia el contribuyente, durante el período. Ahora bien: en dos aspectos básicos el método del flujo de ingresos produce importantes diferencias en el tratamiento impositivo: 1) La imposición recae sobre el beneficio realizado pero no sobre el causado por la mera valorización; y 2) El impuesto es aplicable solamente cuando se verifica una transacción entre terceros y el contribuyente, ya que sólo entonces existe un flujo de ingresos hacia el mismo. Por lo tanto, el valor lucrativo de la casa-habitación ocupada por su

(18) Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Rev. de D. Financiero. Pág. 352 Rev. # 62.

dueño, se halla exento, así como las verduras cultivadas por una persona en su huerta y cosas similares. (19)

Al respecto, el Dr. Magaña señala que el concepto, en la legislación positiva, es el resultado de una combinación de criterios económicos, contables y en la gran mayoría de casos, principalmente de carácter administrativo. (20)

Concluimos este punto relacionando las características de la renta que señalan Narciso Amorós Rico y Hermenegildo Rodríguez en su obra "Contribución General sobre la Renta."

1) Posibilidad de reducción a moneda. Esta situación excluye las rentas síquicas que no armonicen con las exigencias de nitidez y claridad de los métodos fiscales, ni con la precisión de las fórmulas jurídicas.

2) Periodicidad. La periodicidad debe entenderse como la repetición del hecho en intervalos determinados.

3) Rentas no potenciales. Excluye las posibilidades y las expectativas de su rendimiento.

4) Independencia de la fuente. Este problema linda con la plusvalía o aumento del capital, en el sentido de separar lo que es la fuente generadora y la renta misma.

Previo al estudio de la ley es oportuno exponer algunas ideas generales sobre los siguientes temas: LA RENTA MUNDIAL, LA RENTA IMPUTADA DEL QUE HABITA SU PROPIA CASA, y LA GANANCIA DE CAPITAL.

DE LA RENTA MUNDIAL

Esta categoría de ingresos llamada "Renta Mundial", a partir de la reforma fiscal acordada en Punta del Este, poco a poco va incorporándose en las legislaciones impositivas latinoamericanas, con el objeto de medir con mayor objetividad la capacidad contributiva del obligado, haciéndole pagar el impuesto sobre los ingresos obtenidos fuera del territorio nacional. Dentro de las medidas de política fiscal es uno de los problemas más debatidos, ya sea por el impacto económico que pueda producir, o por su difícil administración en su fase recaudativa. Se ha dicho que la exclusión de estos ingresos es debida a la aplicación del sistema cedular que sigue el principio de gravar las rentas en el lugar de origen; en cambio, los que aplican el sistema unitario, se pronuncian por el lugar de residencia del que recibe los ingresos. Es lógico deducir que dicho problema conlleva la posición que pueda adoptar un país exportador e importador de capital. Se preguntan los tratadistas si es factible extender el impuesto sobre la renta a los intereses y dividendos provenientes de cuentas bancarias y de valores mantenidos en el extranjero, y si la administración puede ser capaz de obtener la información necesaria para que tales ingresos puedan gravarse. La solución que se ha encontrado y que a mi juicio es la más práctica, es la suscripción, por parte de los Estados, de una red de convenios que obligue recíprocamente a dar la información deseada, para poder hacer efectiva la legislación positiva que al respecto se haya dado como en el caso de El Salvador. También se ha dicho que al regular esta situación se persiguen dos objetivos básicos: evitar el ausentismo de los capitales e inducir a

(19) Análisis económico de los Impuestos. J. F. Due. Pág. 101 Editorial "El Ateneo", Buenos Aires.

(20) Obra citada. Pág. 12

la repatriación de fondos que ahora se mantienen en el extranjero, y obtener, como consecuencia directa, la percepción de mayores ingresos fiscales.

En nuestro sistema impositivo no se legisló sobre dichos ingresos sino hasta 1963, y sólo para las personas naturales.

Para concluir este punto podemos decir que la renta mundial está compuesta por todos los ingresos obtenidos fuera del territorio cuyo gravamen debe hacerse sobre los ingresos netos.

DE LA RENTA IMPUTADA DEL QUE HABITA SU PROPIA CASA

Este es otro de los problemas clásicos que en materia impositiva mantiene preocupados a los legisladores, no porque se dude de si es renta o no, sino por la inconveniencia o conveniencia que puede producir el gravamen en los sujetos de bajos ingresos. Doctrinariamente se habla de renta imputada como sinónimo de "Renta Potencial", "Renta Presuntiva", o "Renta Síquica". Su naturaleza se busca en los ingresos en especie ya que estos constituyen una de las categorías de renta, que en términos monetarios se agregan a los otros ingresos para formar la masa gravable. Los ingresos en especie se han clasificado así: Los ganados como retribuciones recibidas en especie, y los imputados por el valor de uso de ciertos bienes. Esto, desde luego, constituye una situación excepcional, porque la regla general es operar sobre bases concretas cuyo valor monetario sea de fácil determinación. Desde el punto de vista económico se afirma que el propietario que habita su propia casa está recibiendo el producto de su inversión en el inmueble, o sea un ingreso implícito por beneficios o servicios que obtiene de la casa, es decir, que el propietario satisface sus necesidades de vivienda y elimina el pago del alquiler que, en caso de no ser propietario, estaría obligado a hacer. Para efectos de fiscalización, la mayoría de países fijan el canon del arrendamiento con base en el valor de la propiedad inmueble.

Se analiza también este problema desde el punto de vista de la equidad, en el sentido de que la exclusión de estos ingresos produce una clara discriminación contra el arrendatario, si se le compara con el propietario que habita su casa; en el campo de la progresividad del impuesto salen favorecidos con la exención los contribuyentes de niveles más altos de rentas, y ella puede no tener ningún valor para los contribuyentes que se encuentran en las categorías de más bajos ingresos.

Otro efecto negativo que se señala con la exclusión de la renta imputada en el caso del alquiler, es la desviación en el mercado de las inversiones, en el sentido de que, en igualdad de condiciones, dos contribuyentes que invierten, uno en un bien inmueble para habitarlo y otro, en títulos valores, el primero resultará pagando menos impuesto que el segundo sin existir una razón que lo justifique. Sobre esta situación el Dr. Alvaro Magaña hace la siguiente crítica: "Para examinar la "ventaja indiscutible" a que se refiere la frase transcrita debemos indagar sobre la verdadera naturaleza del problema en El Salvador, que a nuestro juicio, se relaciona con el financiamiento. Es nuestra impresión que, mientras no se resuelva en forma adecuada este problema, las exenciones de impuestos serán simplemente donativos injustificados del Estado a los contribu-

yentes que construyen su propia casa". (21)

En la historia de nuestro sistema impositivo podemos señalar cuatro períodos así: El primero, conforme al Art. 4 del Reglamento de la Ley de 1915, que consideró gravable el arrendamiento que produciría la casa de su propiedad que el contribuyente o sus familiares habitaren. Esta disposición estuvo vigente hasta 1951.

El segundo período se produjo desde la ley de 1951 hasta el Decreto 300 de 1961. El Art. 15 del Reglamento de aquella, dice: "El contribuyente computará en su renta el valor del arrendamiento que produciría la casa de su propiedad que él habitare o cuyo derecho de habitar cediere gratuitamente a terceros".

La tercera situación se dá con el Decreto 300 hasta la ley de 1963, y la última con el régimen vigente. Ahora bien: el Decreto 300 dejó un problema de interpretación porque reformó la ley del 51, al adiconarle al Art. 3 la exclusión a la Renta Bruta, del valor del arrendamiento que produciría la casa propiedad del contribuyente que él mismo habite, y por otra parte, dejó vigente el Art. 15 del Reglamento antes relacionado, con lo cual entendemos que sólo era gravable el alquiler potencial cuando el derecho de habitar se cedía gratuitamente a terceros.

La ley vigente exonera dichos ingresos, pero regula dos situaciones especiales, que serán motivo de estudio en su oportunidad.

GANANCIA DE CAPITAL

Desde la creación del impuesto sobre la renta, tanto los hacendistas como los juristas de derecho tributario vienen discutiendo si la ganancia de capital representa un ingreso que debe gravarse o no, dada su naturaleza económica y las incidencias fiscales que presenta en el campo tributario. Actualmente la mayoría de tratadistas están de acuerdo en que ella constituye un ingreso que debe gravarse, porque el sujeto pasivo obtiene con ella una mayor capacidad económica y, en consecuencia, siguiendo el principio de que quien más tiene debe contribuir con mayor cantidad relativa al pago de los gastos públicos, se viene regulando dicha institución en el derecho positivo.

John F. Due, en su obra "Análisis Económico de los Impuestos", dice: -- "Constituyen ganancias de capital todos los incrementos en el valor de la realización del patrimonio poseído, excepto las utilidades provenientes de la compra-venta de bienes como actividad lucrativa. Por lo tanto si tierras, edificios, equipos de capital, títulos, acciones y similares pueden venderse a precios superiores a las sumas pagadas originalmente por ellos se ha realizado una ganancia de capital". (22)

Sobre las características de las ganancias de capital se señalan las siguientes:

-
- (21) La Naturaleza de la Renta Imputada de la Casa Habitada por su Propietario. Rev. La Universidad, Pág. 40 N° 5. Sept.°Oct. 1965. Edit. Universitaria.
- (22) "Análisis Económico de los Impuestos". John F. Due. Pág. 164 Editorial Ateneo. Buenos Aires.

- a) Son ganancias eventuales, esporádicas e imprevistas;
- b) Generalmente se acumulan en períodos largos; y
- c) Se materializan al "realizarse la negociación del bien".

Las dos primeras tienen relación con el tratamiento impositivo que se quiera dar a las ganancias de capital para diferenciarlas de la renta ordinaria, y la última, se relaciona con el concepto de renta que se pueda adoptar con base en los conceptos mencionados anteriormente. Nos interesa esta última situación porque tiene relevancia dentro del capítulo en estudio.

En doctrina, la ganancia de capital puede ubicarse bien dentro del concepto de renta como "Flujo de Ingresos", o bien dentro del concepto de "Aumento Patrimonial", según se tome el criterio de ganancia realizada o de simple acumulación, respectivamente. De los dos criterios el que más acogida ha tenido es el primero, puesto que la realización de la ganancia es la situación más conveniente para apreciarla, o sea el momento en que se transfiere la propiedad del bien que ha experimentado la ganancia o pérdida señalada. El otro criterio, aunque no se desprecia, tiene el inconveniente de no poder precisar la ganancia o pérdida de capital en una forma objetiva y justa para medir la capacidad contributiva del sujeto obligado. En nuestro sistema impositivo se ha seguido con buen juicio el criterio de la realización, tal como lo veremos oportunamente.

Expuesto lo anterior, cabe señalar que la realización del hecho imponible, que produce el crédito fiscal, es el momento en que se transfiere la propiedad de los bienes que conllevan la ganancia o pérdida obtenida.

Ahora bien, la fuente productora o generadora de las ganancias y pérdidas de capital reside en los activos fijos, entendiendo el vocablo activos como los bienes adquiridos con el propósito de hacerlos producir renta y no de consumirlos, tales como los bienes muebles e inmuebles, acciones, bonos del Estado, derechos de participación social y otros que podrían ubicarse dentro de los intangibles.

Ya vimos que la ganancia de capital debe gravarse porque representa un ingreso que aumenta la capacidad contributiva del causante, y no hay razón para discriminarlo con los otros sujetos obligados, cuya capacidad contributiva legal nace de la percepción de ingresos ordinarios. Con este criterio es que muchos arguyen su exclusión del gravamen correspondiente, porque estiman que dichas ganancias son eventuales y se presentan aisladamente en la vida económica del contribuyente, por lo cual deben excluirse de la renta personal. Pero es precisamente esta situación la que exige que a dichas ganancias se les dé un tratamiento especial, y en este aspecto de procedimiento hay muchas variantes; pero se ha estimado, como regla general, que la ganancia obtenida en los bienes inmuebles poseídos hasta seis meses dentro de un ejercicio, debe gravarse como renta ordinaria. De aquí en adelante, algunas legislaciones determinan porcentajes fijos, otras las gravan exonerando cierta cantidad y otras, como es el caso nuestro, las integran con la renta ordinaria. Este problema es de los más complejos para el legislador por que es allí donde entra en juego el principio de equidad y seguridad para el sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Otro argumento que se trae a cuento para excluir las ganancias de capital, desde el punto de vista económico, es que las inversiones crediticias sufren un cierto congelamiento y ésto no es conveniente para el desarrollo económico de un país. En este sentido se sostiene que, por lo menos la ganancia obtenida en venta de acciones, no debe ser gravada; el otro argumento bastante -deleznable por cierto, es que el aumento de precio de los bienes absorbe la ganancia obtenida en la venta de los bienes y que, en el fondo, es una "ganancia de papel" la que se obtiene. Este argumento desde luego cae por su base, porque el aumento de los precios absorbe las ganancias sin determinar su origen y ésto hace que se encuentren en igualdad de condiciones tanto el que percibe una renta ordinaria como el que la percibe de una renta extraordinaria como lo es la ganancia de capital.

Para terminar este tema sólo queremos dejar enunciado que la ganancia de capital se relaciona estrechamente con el impuesto social de las Sociedades de Capital, porque la acumulación de utilidades en éstas, la plusvalía de sus bienes inmuebles y otros factores económicos que hacen que sus acciones alcancen un valor superior al nominal, y en especial la acumulación de utilidades cuya venta genera ganancia o pérdida de capital, obligan al legislador a una integración del impuesto que debe pagar el socio y el impuesto que debe pagar la sociedad.

Ahora bien, el gravamen debe aplicarse sobre la ganancia neta, o sea que a la ganancia bruta deben descontarse el costo del bien, las mejoras hechas y los gastos necesarios para producir dicha ganancia.

ESTUDIO DE LA LEYT I T U L O I IDeterminación de la RentaCAPITULO IDE LA RENTA BRUTA

Ingresos
Gravables.

Artículo 7.- La renta bruta se determinará sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingresos incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales; y los provenientes del ejercicio de profesiones u oficios; actividades agrícolas, industriales y comerciales; utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; compra-ventas, permutas o transacciones de cualquier clase y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

Del contexto del artículo anterior se desprende que el legislador no nos da un concepto de lo que es renta, pero sí nos hace una relación de las distintas categorías de ingresos gravables y, para los casos no señalados, termina diciendo: "y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen". Al respecto el Dr. Alvaro Magaña señala que deben considerarse dentro de este concepto amplio, la renta potencial de quien habita su propia casa y los dividendos, al percibirse por los socios. (23)

Por otra parte, podemos señalar que, si el legislador del 63 gravó las ganancias de capital, ha sido más amplio que el legislador de 1951. Ahora bien: de la situación anterior se ha llegado a concluir que el legislador se colocó en una posición intermedia entre los dos conceptos de renta, pero que más se inclina al de "flujo de ingresos" al hacer determinadas exclusiones específicas.

Sobre la ausencia del concepto de renta, el legislador está consciente, y lo justifica en la exposición de motivos de la ley de 1951, así: "Falta en la ley vigente el concepto de la renta objeto del impuesto. La necesidad de expresar en la ley ese concepto es obvia, ya que a nadie se le escapa que se trata precisamente de uno de los elementos esenciales del impuesto. A más de ser una necesidad de orden teórico, la práctica ha demostrado que la ausencia de una expresión legal que establezca con claridad cuál es la renta objeto del impuesto, ante las diversas concepciones teóricas de la renta proporcionadas por los expositores de aquellas disciplinas científicas que se ocupan de definirla, provoca a cada paso dificultades en la aplicación de la ley por parte de los órganos administrativos y en el cumplimiento que de la misma hacen los contribuyentes".

Observemos que el legislador le asigna a este capítulo el nombre "De la Renta Bruta", y es porque ha seguido un orden depurativo, pasando después a la "Renta Neta" y por último a la "Renta Imponible". Las dos primeras situaciones no deben confundirse con los conceptos contables de "Utilidad Bruta" y "Utilidad Neta" del campo empresarial.

(23) La Naturaleza Fiscal de la Renta Imputada de la Casa Habitada por su propietario. Alvaro Magaña, Rev. La Universidad, Pág. 15, Sept., Oct. 1965 # 5, Edit. Universitaria.

El artículo en comento se relaciona con el Art. 5 del Reglamento que -- agrupa los ingresos en seis literales y nos hace relación de lo que debe entenderse por "Renta Bruta", en la cual deben tomarse en cuenta aún las que no consistan en dinero, o sea las recibidas en especie.

Uno de los pocos problemas que presenta esta disposición surge cuando se discute la naturaleza del ingreso derivado de la paralización de inmuebles, cuyos propietarios realizan varias ventas en un ejercicio, puesto que ese ingreso podría considerarse bien como renta ordinaria o como ganancia de capital. Sobre el particular, tanto la Dirección General de Contribuciones Directas como el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, han sostenido que se trata de renta ordinaria, por considerar que varias ventas consecutivas constituyen habitualidad y, además, conllevan el ánimo de lucro. Al recurrir de amparo, la parte interesada sostuvo la tesis que, en un caso como el que se discute, no se venden tantos inmuebles como lotes resultan, porque quien es dueño de un inmueble no puede vender más que ese inmueble y, en efecto, dicho caso no está comprendido dentro del Art. 7 citado. Al respecto la Honorable Sala de Amparos, por sentencia pronunciada a las diez horas del dos de Mayo de mil novecientos sesenta y siete, resolvió lo siguiente:

"Que con relación al punto alegado de que se aplicó por los Tribunales -- referidos de manera incorrecta el Art. 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al subsumir la situación jurídica del contribuyente señor X en ese precepto fiscal, aún cuando ello hubiere sido así, la Sala no puede entrar a examinar si ha habido aplicación indebida, falsa o errada de la ley mencionada, porque ello sería conocer del asunto en última instancia, para lo cual no tiene competencia esta Sala, por una parte; y por otra se tiene que las resoluciones que motivan el amparo solicitado se basan, en este particular, en la prueba pericial -- que no fue desvirtuada ni en procedimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas ni en los recursos de que se hizo uso ante el Tribunal de Apelaciones, valoración de prueba que no puede examinar esta Sala por estar fuera de sus atribuciones constitucionales. A lo anterior se agrega que el Art. 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable a la fecha de las declaraciones prescribía que: La renta bruta se determinaría sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingresos, incluyendo los provenientes de salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales; ejercicio de profesiones u oficios; actividades agrícolas, industriales y comerciales; utilización o explotación de bienes inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; compra-ventas, permutas o transacciones de cualquier clase efectuadas con fines lucrativos; y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que fuese su origen. Tal disposición como se ve, facultaba a los Tribunales demandados para determinar la renta bruta del señor X".

Además del Art. 5 del Reglamento antes relacionado, se pueden agregar -- los siguientes: Art. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 23 y 24 como reglamentarios del Art. 7 de la Ley.

De los artículos anteriores sólo nos vamos a detener en los últimos tres por presentar situaciones específicas de mucho interés.

Art. 22.- RENDA VITALICIA - en relación con el Art. 16 de la Ley de Vialidad.

De conformidad con el Art. 2020 del Código Civil, la constitución de renta vitalicia es un contrato aleatorio en que una persona se obliga, a título oneroso, a pagar a otra una renta o pensión periódica, durante la vida de cualquiera de estas dos personas o de un tercero.

Con base en lo anterior pondremos un caso y luego aplicaremos los Arts. 22 y 16 citados.

Fecha constitución Renta Vitalicia: 1° de enero 1967.
 Valor o precio de la renta vitalicia: \$ 100.000.00.
 Cuota mensual: \$ 1.000.00 o sean \$ 12.000.00 al año.
 A y B deudor y acreedor respectivamente, ambos mayores de edad.
 Interés legal: 6% Art. 1964 Inc. 2° Civil.

Ejercicio 1967.

B, Acreedor, tiene que declarar \$ 6.000.00 como renta en concepto de intereses, y el activo correspondiente para efectos de vialidad al 31 de diciembre de 1967, será de \$ 94.000.00

A, deudor, tendrá que declarar la renta que le producen los bienes dados como precio de la renta vitalicia y reclamar como deducibles en los gastos respectivos, los \$ 6.000.00 pagados como intereses y, para efectos de vialidad, su pasivo al 31 de diciembre de 1967 será de \$ 94.000.00

Ejercicio 1968

B, acreedor tiene que declarar \$ 5.640.00 como renta en concepto de intereses, y el activo correspondiente para efectos de vialidad, al 31 de diciembre de 1968, será de \$ 87.640.00

A, deudor tendrá que declarar la renta que le producen los bienes dados, como precio de la renta vitalicia y reclamar como deducibles en los gastos respectivos \$ 5.640.00, pagados como intereses y, para efectos de vialidad, su pasivo será de \$ 87.640.00. Es decir, que en este ejercicio el reintegro del precio de la R. V. fue de \$ 6.360.00

Art. 23.- Empresas de SEGUROS, FIANZAS, CAPITALIZACION o de AHORROS

Primeramente debemos señalar que por la naturaleza de ingresos de estas empresas no se pueden adaptar en ninguno de los cuadros que contiene el formulario respectivo, teniendo por consiguiente que elaborar sus propios cuadros a fin de satisfacer las exigencias fiscales. El artículo en comento enumera cuatro clases de ingresos, siendo los tres primeros de carácter específico y el último de tipo general. Veamos:

- 1.- Sumas que arrojan las primas recaudadas;
- 2.- Cánones de arrendamiento o intereses producidos por los bienes y derechos en que se hayan invertido el capital y las reservas;
- 3.- Sumas pagadas por los reaseguradores o reafianzadores, sean provenientes de cuotas de indemnización a consecuencia de siniestros ocurridos o de comisiones sobre reaseguros o reafianzamientos cedidos; y
- 4.- Cualquier otra utilidad proveniente de inversiones o de operaciones ordinarias, incidentales o extraordinarias relacionadas con el negocio.

Ahora bien, con respecto al primer numeral, deben entenderse las primas recaudadas durante el ejercicio declarado, pero deben agregarse al importe que al fin del ejercicio anterior hubieren tenido las reservas matemáticas o técnicas constituidas de acuerdo con la ley o con las disposiciones pertinentes de autoridad competente.

El segundo numeral se refiere al caso de que dichas empresas inviertan su capital en edificios y en operaciones crediticias que les produzcan arrendamientos e intereses.

El tercero comprende los ingresos provenientes de los reaseguradores y reafianzadores, puesto que para éstos dichas sumas constituyen egresos.

El numeral primero se relaciona íntimamente con el Art. 29 del mismo reglamento, tanto para formar la renta bruta como la neta, que resulta después de hechas las deducciones a que tienen derecho las compañías de seguros. Tóme se nota de que en el literal (1) de este artículo 29, quedan comprendidas como deducibles el importe de las reservas matemáticas o técnicas al final del ejercicio.

De las Reservas Matemáticas.

Con las limitaciones del caso, haré unas breves consideraciones sobre la naturaleza de las Reservas antes señaladas, tomando en cuenta que, en la determinación de la renta imponible de las Empresas de Seguros, toma relevancia tal situación. En efecto, el concepto en estudio ha sido aceptado por todos los especialistas en la materia, y poco a poco se ha ido incorporando a las legislaciones de tipo administrativo que regulan a las empresas que explotan el negocio del seguro. Ahora bien, son reservas porque están constituidas por cantidades de dinero de propiedad legítima de las compañías aseguradoras, procedentes de las primas cobradas a los asegurados, en virtud de lo convenido en las pólizas. Su constitución a veces surge voluntariamente de las compañías y, en otras ocasiones, se impone en forma coercitiva con base en las normas pertinentes como sucede en nuestro caso con el Reglamento de la Ley de Empresas de Capitalización y de Ahorros, cuyo cumplimiento se controla mediante la fiscalización de la Superintendencia de Bancos y otras Entidades Financieras. Son matemáticas, porque la determinación de su cuantía, en relación con la de cada prima que se venza, depende de sucesivas operaciones aritméticas, no siempre uniformes. Otras expresiones que se usan para calificar dichas reservas son: "Reservas Técnicas", "Reserva de Garantía", "Reserva de Primas" y "Fondo de Seguros".

Respecto al origen de estas Reservas, es sabido que en los seguros de vida operan las tablas de mortalidad, que sirven de base a las compañías para la fijación de las primas que, en relación a su edad, deben pagar los asegurados. La tarifa del seguro crece a medida que aumenta la edad del asegurado, puesto que cada vez son mayores las probabilidades de su muerte. Pero las compañías, para no atemorizar y ahuyentar a los clientes, establecen primas uniformes o primas únicas que, en el tecnicismo del seguro, se denominan "primas niveladas", porque representa la nivelación de primas crecientes.

Por otra parte, esta prima nivelada incluye una proporción de ahorro o prima de ahorro, que viene a constituir las reservas matemáticas o técnicas. De hecho son cobros recibidos por adelantado, aunque legalmente no lo son, puesto que no constituyen deudas efectivas a favor del asegurado. También existe la variante de que dichas reservas no son las mismas en las distintas compañías, porque dependen de la forma en que se hagan las operaciones, en el

sentido de que en ocasiones pueden ser reservas puras y en otras se les reduce cargándoles distintas partidas, especialmente gastos.

Art. 24.- Obligaciones de hacer realizadas en un período mayor de un año.

El año fiscal es la regla general como período del ejercicio, y la excepción son los períodos menores de un año, o sea que el legislador no permite períodos mayores de un año para el cobro del impuesto. Este artículo señala el procedimiento para determinar la renta bruta y neta en los casos especiales en que la capacidad contributiva del sujeto de impuesto está condicionada a un período mayor de un año, como en el caso de la construcción de puentes, presas y otras obras similares. Expondremos un caso sencillo para mayor ilustración:

Plazo de la obra: Año y medio o sean 18 meses.
Valor de la obra: \$ 300.000.00
Valor obra realizada durante un año: \$ 100.000.00
Costo de lo realizado: \$ 75.000.00
Otras deducciones: \$ 10.000.00

Determinación de la renta neta

Ingresos durante el ejercicio		\$ 100.000.00
Costo parcial en el ejercicio	\$ 75.000.00	
Otras deducciones	" 10.000.00	" 85.000.00
RENTA NETA		<u>\$ 15.000.00</u>

Reglas especiales para la determinación de la renta para las Sociedades.

Art. 8.- Todas las sociedades estarán sujetas al régimen de las colectivas, excepto las anónimas.

El presente artículo es una novedad en nuestra legislación fiscal, en cuanto las leyes anteriores a la vigente no contemplaban este problema. En mi opinión, esta disposición sobra, tomando en cuenta que el Art. 1° Inc. 4°, fija como sujeto de impuesto a las personas jurídicas, y que en lo atinente al impuesto social, el Art. 40 señala un impuesto progresivo sin distinguir si se trata de sociedad de personas o de capital. Por otra parte, la ley es bastante clara al señalar el procedimiento a seguir para determinar la renta imponible, ya sea en una sociedad de personas o de capital, lo mismo que el tratamiento que debe dárseles a los socios. Además, el legislador, con el Decreto N° 609 del 20 de mayo de 1966, vino a especificar el régimen especial sobre las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país.

La única situación que inferimos para justificar el artículo en mención, es que el legislador haya querido comprender a las sociedades civiles y mercantiles, división que aún existe entre nosotros. Se sostiene que las primeras no son personas jurídicas como las segundas, sino que se rigen por los contratos y, como la ley habla de personas jurídicas, muchos han querido excepcionarse por tal circunstancia. Respecto a las sociedades de hecho o comunidades, no cabe hacer consideración alguna porque en ningún momento pueden considerarse como sujetos de impuesto. También deben excluirse las "Cuentas en Participación", porque no constituyen jurídicamente una Sociedad para fines impositivos.

Artículo 9.- Una sociedad anónima puede acordar por un número de votos que represente por lo menos las tres cuartas partes del capital, pedir el tratamiento de una sociedad colectiva para los efectos del pago de los impuestos de la sociedad y de los socios.

Esta decisión deberá tomarse y comunicarla a la Dirección General de Contribuciones Directas, antes de iniciarse el próximo ejercicio impositivo de la sociedad.

Verificado lo anterior, la sociedad y los socios deberán declarar en la forma adoptada y mientras no obtengan la autorización de la misma Dirección General no podrán recobrar el tratamiento de sociedad anónima.

Una sociedad anónima que se haya acogido a los beneficios que establece el inciso primero de este artículo y posteriormente haya obtenido la autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas para recobrar el tratamiento de sociedad anónima, no podrá volver a usar de esta prerrogativa mientras no transcurran tres años a contar de su retorno al tratamiento como sociedad anónima.

Las utilidades no distribuidas que se hayan obtenido bajo el tratamiento de sociedad colectiva o de anónima, se distribuirán de acuerdo con el régimen en que se hubieren obtenido.

La presente disposición es una forma de integrar el impuesto de las sociedades y el de los socios, pero en el fondo viene a resolver uno de los problemas que existen para las sociedades de familia o cerradas, como se les llama en doctrina, y que para fines fiscales perfectamente pueden acomodarse al régimen de las colectivas y, en consecuencia, salvar el obstáculo de las utilidades acumuladas, retención de impuesto u otros pormenores que la ley determina para las sociedades anónimas. Ahora bien, tómesese en cuenta que esta decisión está limitada única y exclusivamente para fines fiscales, y que de ninguna manera trasciende al ámbito mercantil y, en consecuencia, no se modifica la estructura jurídica de la sociedad. Sobre esta situación las sociedades anónimas que se refugien en esta disposición deben de tener mucho tacto y analizar detenidamente dicha decisión, para no caer en falsas apreciaciones sobre las posibilidades de evadir el impuesto.

También contiene dicha disposición los efectos que produce una decisión de esa naturaleza, tanto para la sociedad como para los socios, y el plazo en que se puede hacer uso de la alternativa señalada.

El Inciso último regula el tratamiento que debe darse a las utilidades no distribuidas dentro del régimen de sociedad colectiva o de anónima.

Para los socios.

Artículo 10.- Al determinar su renta personal, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las obtenidas por la sociedad colectiva a que pertenece.

Tomando en cuenta la estructura jurídica y económica de las sociedades de personas y de capital, el legislador ha regulado la forma en que debe hacerse la distribución de utilidades para los efectos impositivos del socio, correspondiéndole al Artículo en comento la situación del socio de una colectiva o de personas. En este tipo de sociedades es donde más problemas se han presentado debido a que el socio generalmente es también acreedor de la sociedad, y por sus depósitos recibe intereses que no son deducibles dentro de los gas--

tos de la sociedad. Pero en este momento sólo nos quedaremos en lo que debemos entender por "utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las obtenidas por la sociedad colectiva a que pertenezca". En efecto, existen tres conceptos de utilidad así: Utilidad Contable; Utilidad Fiscal o gravable conforme la ley; y Utilidad Distribuible. El primero se refiere a la utilidad que arroja el cuadro de resultados o de pérdidas y ganancias de la sociedad en un ejercicio económico determinado; esta utilidad sólo tiene efectos internos entre los socios y terceros, pero no para el impuesto que debe pagar la sociedad y ni para el de los socios en lo particular. El segundo, alude a la utilidad que el Fisco exige que debe determinarse, ya sea por parte del contribuyente o por la Dirección General de Contribuciones Directas, partiendo de la utilidad contable para luego depurarla fiscalmente, haciéndole los rechazos que contablemente son deducibles pero que fiscalmente no lo son. Esta situación hace rebajar las pérdidas contables y, en consecuencia, aumenta la utilidad base del gravamen. El último concepto de utilidad, como su nombre lo indica, se refiere a la que debe distribuirse entre los socios, pero siempre conforme a la ley de la materia. Hay que tomar en cuenta, no obstante, que en el caso de las sociedades de capital el socio sólo está obligado a declarar las realmente percibidas.

Ahora bien, la distribución total que debe hacerse conforme a la disposición en estudio se refiere a todas las utilidades, aunque parte de ellas se hayan dejado en reserva o sin distribuir desde el punto de vista contable. Cabe aquí hacer mención del caso de las ganancias de capital obtenidas por las sociedades colectivas. Para algunos, esas ganancias no deben distribuirse entre los socios como renta ordinaria. Nosotros opinamos lo contrario, dándole aplicación a esta disposición y al artículo 7 ya comentado.

Artículo 11.- El socio de sociedad anónima, al determinar su renta personal, deberá computar únicamente las utilidades realmente percibidas.

Se entiende por utilidades realmente percibidas aquellas que han sido distribuidas al socio, sea en efectivo, en especie o mediante operaciones contables.

La disminución de capital que se efectúe posteriormente a una capitalización de utilidades no distribuidas, se considerará como distribución de utilidades hasta la concurrencia del monto de las utilidades no distribuidas que hubieren sido capitalizadas de acuerdo con el Art. 22.

Regula la presente disposición la situación del socio de una sociedad anónima y señala en el primer inciso que sólo debe computar las utilidades realmente percibidas. Luego, en el segundo inciso, nos da el concepto de lo que debe entenderse por utilidades realmente percibidas y nos señala tres formas de ingreso para el socio, así: En efectivo, cuya naturaleza no cabe discutirse; en especie, cuyo caso más común se presenta cuando se capitalizan las utilidades acumuladas y las reservas generales, y el socio recibe acciones por la parte que le correspondería de las utilidades acumuladas. Aquí se produce para el socio lo que podemos llamar una renta capitalizada, porque concomitantemente se da el ingreso como renta en concepto de utilidad recibida en especie, y a la vez se aumenta el patrimonio con el valor de las acciones. Para

algunos, erróneamente interpretan que no se produce un ingreso porque no existe la realización del hecho imponible porque si bien es cierto que el socio tenía antes de la capitalización una expectativa de realización de ingresos, esta se destruye con la capitalización y en consecuencia tales utilidades nunca llegaron al poder del contribuyente. Aparentemente el argumento anterior tiene fundamento, pero se desestima, que cuando el accionista en Junta General acuerda capitalizar dichas utilidades está disponiendo de ellas y es aquí precisamente donde la realización del ingreso se produce.

Ahora bien, conforme el Art. 22 derogado por el Decreto 609 del 20 de mayo de 1966, no se computaba dicho ingreso pero se mantiene dicha exoneración conforme el Art. 5 del Decreto mencionado. Las otras formas de pago en especie pueden entenderse genéricamente cuando no se hagan en efectivo ya sean estas especies, bienes muebles e inmuebles. Mediante operaciones contables, debemos entender aquellas que se le abonan al socio por asientos de contabilidad que pueden traer como consecuencia que el socio resulte un acreedor de la sociedad.

El tercer inciso regula las evasiones que se podrían producir al disminuir el capital social posteriormente a la capitalización de utilidades, pues es lógico sostener que dicha disminución de capital sería un reintegro del capital pagado por el socio y no una distribución de utilidades, de allí que el legislador estima que dicha disminución es una distribución de utilidades hasta la concurrencia del monto de las utilidades capitalizadas.

Art. 12.- Para los efectos de la determinación de las utilidades distribuibles éstas deberán comprender, además de las utilidades determinadas conforme a la ley para los efectos del impuesto de la propia sociedad, cualquier otra utilidad que aunque estuviere exenta para la sociedad no lo estuviera para el socio, excepto las cantidades correspondientes a reservas legales en el límite mínimo que señala el numeral 3 del artículo 28 de esta ley, y el impuesto pagado por la propia sociedad.

Sin embargo, no estarán comprendidas entre las utilidades distribuibles, las cantidades que a título de sueldos, sobresueldos, gratificaciones e intereses hubiere pagado la sociedad, aunque para los efectos del impuesto de ésta no se hubieron considerado deducibles.

Dichas cantidades deberán ser computadas como ingresos por las propias personas que las percibieren.

El Inciso primero de esta disposición, comprende la situación del socio de una colectiva y de una anónima, y nos señala los elementos que debe comprender la utilidad distribuible. En efecto, a la utilidad determinada conforme a la ley, de la cual hablamos anteriormente, deberán agregarse aquellas otras utilidades exentas para la sociedad pero no para el socio. Sobre esta situación se relacionan íntimamente los artículos 23 y 24 de la Ley, cuyo examen será oportuno. Termina este inciso, señalando que no serán distribuibles para el socio las cantidades correspondientes a reservas legales en el límite mínimo, ni el impuesto pagado por la propia sociedad. Sobre las reservas legales, se refiere a las sociedades anónimas porque son las únicas que en nuestra legislación mercantil están obligadas a constituir las. (Art. 265 del Código de Comercio). Estas reservas constituyen una deducción específica para las sociedades anónimas, con base en el Art. 28 N° 3 de la Ley en estudio, y el porcentaje se aplica sobre la utilidad contable de la Sociedad.

Además de la anterior exclusión, para los efectos de la utilidad distribuable, se rebaja también el impuesto pagado por la propia sociedad. Esta excepción tiene su razón de ser, porque cuando la sociedad computa el impuesto, generalmente constituye el pasivo a favor del Fisco y, en consecuencia, tal cantidad no queda disponible para la sociedad.

El segundo inciso vino a poner fin a uno de los problemas fiscales que más perjudicaba a las sociedades colectivas, pues en éstas, los socios generalmente son también acreedores de la sociedad, y sus depósitos ganan intereses. Al ser repartida la utilidad, conforme a la ley, al socio le aparecía un ingreso por intereses, y éstos mismos se tomaban como utilidad fiscal de la sociedad. Es a partir del año 1958, por reforma al Art. 6 de la ley entonces aplicable, que se agregó el inciso en estudio y así se puso fin al problema mencionado, sobre el cual la Sala de Amparos pronunció, incluso, jurisprudencia contradictoria. Se relaciona directamente este inciso con el Art. 26 # 6 y 8 de la Ley y con el Art. 27 # 3 del Reglamento.

El rechazo de estos gastos para la sociedad tiene como objeto cerrar las evasiones que se podrían producir al repartir todas las ganancias, ya sea en forma de sueldos, sobresueldos, interese o gratificaciones.

A continuación expondré dos casos hipotéticos de "Utilidad Distribuible" de una sociedad colectiva y de una anónima respectivamente:

Sociedad Colectiva formada por tres socios: A, B y C.

Utilidad contable		₡ 100,000.00
Más		
<u>Gastos rechazados:</u>		
Varios	₡ 20,000.00	
Exceso sueldo socio A	5,000.00	
" " " B	5,000.00	
" " " C	5,000.00	
Gratificación socio A	5,000.00	
Pago intereses " A	10,000.00	
" " " B	10,000.00	
" " " C	10,000.00	" 70,000.00
Utilidad fiscal de la sociedad		₡ 170,000.00
Impuesto de la Sociedad		₡ 19,000.00

UTILIDAD DISTRIBUIBLE ENTRE LOS SOCIOS (1/3 cada uno)

Utilidad determinada conforme la ley		₡ 170,000.00
Menos: Sueldos, gratificaciones e intereses pagados a socios	₡ 50,000.00	
Impuestos de la sociedad	" 19,000.00	" 69,000.00
A REPARTIR		₡ 101,000.00
Socio "A"	₡ 33,666.66	
Socio "B"	" 33,666.67	
Socio "C"	" 33,666.67	
T O T A L	₡ 101,000.00	₡ 101,000.00

Sociedad Anónima

Utilidad contable ₡ 100,000.00

Más gastos rechazados

Varios	₡	20,000.00	
Exceso sueldo Director A		5,000.00	
" " " B. / / /		5,000.00	
" " " C		5,000.00	" 35,000.00

Utilidad fiscal de la Sociedad ₡ 135,000.00

Impuesto de la sociedad ₡ 13,750.00

Utilidad Distribuible

Utilidad contable ₡ 100,000.00

Menos: Reserva legal obligatoria ₡ 5,000.00

5% s/₡ 100,000.00

Impuesto de la Sociedad " 13,750.00

Utilidad distribuible ₡ 81,250.00

N O T A ; En este tipo de sociedad no se hace una distribución directa porque el socio está obligado a declarar lo realmente percibido, o sea el dividendo decretado y pagado por la sociedad.

Artículo 15.- Las utilidades obtenidas por personas naturales o jurídicas que habitualmente se dediquen a la compra-venta, permuta o cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidas, si han sido obtenidas en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores de dos años, en la parte proporcional de las ganancias que corresponden al valor de las cuotas pendientes de pago, siempre que medie contrato celebrado en forma legal. La parte de la utilidad diferida será imponible en los ejercicios en que se perciba realmente.

En el comercio existe la modalidad de las ventas a crédito y, desde el punto de vista fiscal, se ha buscado la forma más apropiada y justa para gravar las utilidades obtenidas en dichas ventas, porque si bien es cierto que se realiza el hecho imponible como es la compra-venta de bienes, la utilidad así obtenida es percibida por el vendedor, de conformidad con los pagos parciales durante el plazo concedido, y a veces no es percibida si hay devolución de los bienes vendidos, o resolución de los contratos respectivos. El problema se agudiza con el caso de los bienes inmuebles cuyos plazos generalmente exceden de los cinco años. Estos contratos se conocen como "Contratos de Arrendamiento con Promesa de Venta", pero no están nominados ni en lo mercantil, ni en lo civil y se ha concluido por ubicarlos en las ventas a plazos. Para fines impositivos se ha hecho la distinción de las "Ventas a Plazos" y los "Arrendamientos con promesa de venta". Ahora bien, el artículo en comento primero señala que tanto las personas naturales como las jurídicas están obligadas a declarar dichas utilidades, pero para que se consideren como renta ordinaria, deben caer dentro de la HABITUALIDAD en ejercer dichos actos. Este vocablo, así empleado, ha traído el problema de lo que debe entenderse por habitualidad por--

que, a la vez, conlleva la calidad de comerciante para quien realiza los actos, con base en la teoría clásica del acto de comercio. (24) En efecto, los tribunos fiscales administrativos, para el caso de los bienes inmuebles, sostienen el criterio de que varias ventas con ánimo de lucro en un mismo ejercicio, producen habitualidad y, en consecuencia, la utilidad es gravable. Las compraventas no habituales se han considerado que producen ganancia de capital y su gravamen es objeto de un tratamiento especial que oportunamente veremos.

Respecto a los bienes muebles, el problema se simplifica porque el legislador, quizá con base en la realidad mercantil, dispuso que las ventas realizadas para dos años de plazo, son computables en el ejercicio en que se verifiquen. Pero si estos plazos son mayores de dos años, PODRAN SER DIFERIDAS, es decir que la ley deja a opción del contribuyente que las utilidades obtenidas en ventas a plazos mayores de dos años pueden ser declaradas en su totalidad en el ejercicio en que se produce la venta, o bien en los ejercicios en que se perciban realmente. Sin lugar a dudas el último tratamiento es el más beneficioso para el contribuyente, aunque implica un mayor control, puesto que, en cada cuota recibida habrá que determinar la parte que corresponde a capital y la que corresponde a la utilidad diferida. Otro requisito que señala el legislador para que dichas utilidades puedan ser diferidas, es que los contratos deben celebrarse en forma legal; de lo contrario, las utilidades deberán computarse en el ejercicio en que se verifique la venta.

Los artículos 7, 8, 9, 10 y 11 del Reglamento regulan las situaciones que pueden presentarse sobre el Art. 13 de la ley. Veamos los tres primeros.

Artículo 7.- Venta a Plazos

En esta disposición se habla de 24 meses, y no de dos años, pero esto no altera la situación, porque la ley es clara cuando dice que su valor total se computará como ingreso habido en el ejercicio impositivo en que la operación se realice. En consecuencia, confirma lo que la ley señala, pero en su parte final contempla el caso de que el saldo adeudado produzca intereses, y establece que éstos se computarán como ingresos, según el sistema contable adoptado por el contribuyente y admitido por la Dirección General. En efecto, para fines fiscales la contabilidad se lleva, bien por el sistema de efectivo, o por el sistema de acumulación, según lo prescribe el Art. 36 del mismo Reglamento y del cual haremos una relación breve oportunamente. Lo anterior no quita que dentro de la técnica contable, el contribuyente no pueda adoptar el sistema que la naturaleza de sus ingresos le exija, aunque para cambiarlo es necesaria la autorización previa de la Dirección General, con base en el Art. 50 del Reglamento. El fundamento de la autorización se debe a que en un cambio de sistema contable podría evadirse el impuesto.

Artículo 8.- Arrendamiento con Promesa de Venta.

Como se expuso en el comentario a la ley, este contrato no está nominado en el campo del derecho común; pero tomando en cuenta que es de uso comercial, y que más que todo es usado por las empresas que se dedican a lotificar y a

(24) Ver Artículo 4, Código de Comercio.

urbanizar lotes, se ha hecho necesario especificar la forma en que deben computarse las utilidades percibidas por tal concepto. En efecto, el legislador, apartándose de la regla que dejó señalada en las "Ventas a Plazo", obliga al contribuyente a computar, en el ejercicio en que se efectúe la operación, el total de las sumas recibidas por arrendamientos, más el precio de la venta si éste no estuviere incluido en aquella, sin tomar en cuenta, como puede verse en dicha disposición, las ventas a dos años de plazo ni el sistema contable adoptado. En cuanto a los intereses por el saldo adeudado, confirma la regla anterior, tomando en cuenta que un interés vencido es un interés ganado. En mi opinión este tratamiento no se justifica, porque tanto las ventas a plazos como las que venimos comentando, tienen en el fondo la misma naturaleza jurídica y, económicamente resulta el mismo ingreso.

Veamos a continuación el recobro del bien, regulado por el Artículo 9.-

El recobro del bien generalmente se origina porque cae en mora el deudor, y no puede seguir pagando el contrato. Tal situación es muy común en las empresas cuyos contratos se combinan con sorteos, y hacen anticipadamente entrega del bien mueble al comprador. Si éste no sale favorecido y cae en mora, está obligado a devolver el bien. Otro caso corriente es el de las empresas que se dedican a vender lotes. Aquí el problema es complejo, por el fenómeno de la plusvalía. El artículo en comento dice que el contribuyente deberá computar como pérdida o ganancia, según el caso, originado en el ejercicio en que recobre el bien, la diferencia que resultare entre el valor real del bien recobrado y la suma de las cuotas no satisfechas, más los rescates pagados. Sobre el particular vamos a presentar dos situaciones: El reintegro de los bienes, cuando la utilidad se declaró en el ejercicio en que se realizó la negociación, como en el caso de las ventas a dos años plazo, y en el de los arrendamientos con promesa de venta; y el caso de la utilidad diferida. Respecto a la primera situación, en el caso de los bienes muebles, se declara, como pérdida en el ejercicio del reintegro, la diferencia que resulta entre el saldo debido y el costo de la mercadería. Respecto a los bienes inmuebles, si la plusvalía no se ha producido, se declara como pérdida el total de la ganancia que se produjo y que fue declarada en el momento de hacer la operación. Ahora bien, el valor que se le dá a la mercadería reintegrada para efectos de inventario, puede computarse así: Si el cliente deudor debe más del valor de costo de la mercadería, el valor de ésta puede ser el valor de su costo inicial para el vendedor, y si el deudor debe menos del costo, el valor de reintegro puede ser el valor de dicho saldo. Esta solución nos parece práctica porque evita complejidades, y ha sido aceptada por las autoridades administrativas recaudadoras del impuesto. Para los bienes inmuebles, el valor de ingreso será el costo inicial para el vendedor.

La otra situación de la utilidad diferida, a la cual parece que se refiere el reglamento, a simple vista no tiene problema. Sin embargo, se han dado casos en los cuales el valor real del bien es modificado por la Dirección General, aumentándolo, dando lugar a la fijación de un complemento de impuesto. Al respecto, el contribuyente debe tener mucho cuidado y de ser posible, debe con

sultar previamente el valor real con la Dirección General de Contribuciones Directas. Debo señalar, antes de terminar este punto, que para reclamar las pérdidas señaladas, debe probarse que en el ejercicio respectivo la utilidad se declaró y causó el impuesto correspondiente. De lo contrario, las pérdidas no serán deducibles. Debemos señalar también que, sobre este problema, el Reglamento de la ley anterior era más claro, según se puede deducir de los artículos: 44, 45 y 46.

Ganancia o
Pérdida de
Capital.

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

1) En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital. Si las deducciones son mayores que el valor de la transacción habrá pérdida de capital.

Se considerarán mejoras todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admisibles como gastos de producción de su renta o de conservación de su fuente.

2) La pérdida de capital será deducible de la ganancia de capital. Si la ganancia excede a la pérdida, el excedente, o sea la ganancia neta de capital, se computará en la renta de acuerdo con el artículo 45. En caso de que la pérdida exceda a la ganancia, el saldo podrá ser usado dentro de los cinco años siguientes contra ganancia de capital;

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

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

El costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1964, será su valor comercial a esa fecha.

El valor comercial así declarado servirá también para efecto de determinar el impuesto de vitalidad, en años posteriores a la declaración.

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

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

Hemos llegado a una de las disposiciones más complejas que tiene nuestra legislación impositiva como es la regulación de la ganancia y pérdida de capital. Desde la ley de 1951, el legislador anunció el gravamen de dichas ganancia

cias pero, más no se hizo efectivo entonces, quizá por razones políticas o económicas. El Art. 7 de la ley del 51, decía lo siguiente: "La ganancia obtenida en la venta, permuta o cualquier otra forma de transferencia de bienes muebles o inmuebles, por una persona que no haga profesión habitual o comercio de la compra-venta, permuta, venta o disposición de tales bienes, será objeto de imposición. Una ley especial reglamentará la forma de computarla y establecerá su gravamen". Tomando en cuenta que han sido ampliamente difundidos los motivos que tuvo el legislador del 51 para pretender que se gravaran las ganancias de capital, los expondremos sucintamente así: "Esta clase de renta, que hasta ahora no ha sido considerada imponible, dentro de nuestra legislación, significa, para los propósitos fiscales, una verdadera renta que proporciona capacidad contributiva, debiendo en consecuencia considerarse como sujeta al impuesto".

"Con el objeto de estimular las inversiones de capital a largo plazo y evitar la especulación, que se desata en épocas de auge económico con grave acentuamiento de los fenómenos inflacionarios, se establece que se tomará el ciento por ciento de las ganancias o pérdidas de capital, cuando el bien ha sido poseído por un término no mayor de dos años, pero si dicho término es mayor de dos años, se tomará solamente el cincuenta por ciento".

"El Plan propuesto tendrá la ventaja práctica de mejorar el impuesto de vitalidad, y de suministrar mejor información para la determinación de los valores, requerida para la administración de diferentes impuestos, como el gravamen de las sucesiones y los mismos impuestos sobre la renta y de vitalidad". (Tomado de la Exposición de motivos de la Ley del 51.)

Para la situación actual nos concretaremos a exponer los distintos criterios que influenciaron al legislador del 63, a fin de descubrir las intenciones que se han tenido al respecto. Los párrafos que a continuación relacionamos han sido tomados de la tesis doctoral de Carlos Escalante hijo.

Informe Cosciani (Pág. 38)

"Sobre las ganancias de capital, estima que su imposición no debe ser considerada solamente como un problema de justicia y equidad fiscal sino como instrumento eficaz para combatir la especulación. Si la perspectiva de una ganancia futura está disminuida por un impuesto, se desalienta la compra de los bienes que se adquieren solamente para esperar que su valor aumente".

Informe Profesor Oldman (Pág. 41 y 46)

"El problema de las ganancias de capital debe ser resuelto, puesto que la ley de 1951 lo remitió a una ley especial que nunca tuvo efectividad. Este aspecto debe examinarse a la luz de las técnicas desarrolladas por los contribuyentes para convertir el cuerpo de las ganancias acumuladas en ganancias de capital libres de impuestos, y también la calidad de sujeto libre de impuestos de las ganancias de capital invertidas en operaciones de mercado para promover inversiones en operaciones de esta naturaleza antes que en operaciones de actividad industrial".

"La ganancia de capital, continúa Oldman, tiene necesariamente que ser gravada, especialmente, en cuanto a bienes inmuebles y acciones de sociedades. El método tendría que ser el de considerar la suma de ganancia de capital la diferencia entre el producto y costo de la venta, menos depreciación autoriza-

da para efectos del impuesto sobre la renta y dividirla primero entre una cifra igual al número de años que el bien hubiere estado en poder del contribuyente. La cifra resultante sería incluida en los ingresos a fin de formular un cómputo provisional del impuesto adeudado; éste sería dividido entre el ingreso gravable a fin de computar la tasa efectiva del impuesto aplicable por un período impositivo. Esa tasa sería entonces aplicada a la parte de la ganancia de capital que había sido excluida del cómputo provisional del impuesto; el impuesto sobre esa parte se sumaría entonces al impuesto provisional para determinar el adeudo impositivo total del contribuyente. Al establecerse, que, un tratamiento especial a las ganancias de capital por concepto de venta o transferencia de acciones de sociedades, podría optarse por una tasa máxima del 25 al 30% sobre tales ganancias o, la autorización de operaciones futuras, libres de impuestos. Estas operaciones serían la reinversión inmediata en otras acciones del producto íntegro de la venta de las acciones de la cual se haya derivado la ganancia de capital".

Del informe del Profesor Shere (Pág. 48)

"Sobre las ganancias de capital señaló que ellas deben proceder de la propiedad real, pero nunca de perspectivas, y como consecuencia deben ser impuestas como rentas personales. Deben ser computadas por la resta del precio de venta del bien, del precio de compra del mismo, más un interés del 8% del precio de compra por cada año que el bien haya estado en poder del contribuyente".

Indudablemente que el criterio recogido por nuestro legislador fue el del profesor Oldman, pero parece que aquél no lo afinó lo suficiente, tanto en su parte sustantiva como en la procesal, y esto constituye un obstáculo para la aplicación clara de la ley.

El primer inciso, sin darnos un concepto de ganancia de capital, expresa que es gravable cuando sea obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles. Ahora bien: el legislador, como puede apreciarse, solo dejó como sujetos obligados a las personas antes señaladas y omitió las Sucesiones y Fideicomisos. Inferimos que la omisión se justifica en cuanto a las Sucesiones, porque los bienes sucesorales son vendidos en abstracto o en concreto por los herederos o legatarios que en definitiva soportarán el gravamen respectivo. Por otra parte, el representante de la Sucesión sólo tiene facultades para ejercer actos de administración y no de enajenación de los bienes inmuebles. Respecto a los fideicomisos, opino que la situación es distinta de conformidad con la misma ley de la materia, o sea que sí pueden realizar hechos generadores de la obligación fiscal. Para fundamentar nuestro criterio nos remitimos a los Artículos 1º y 15 de la Ley de Fideicomisos.

En efecto, el Art. 1º señala que se pueden disponer de los bienes conforme a las instrucciones precisas dadas por el constituyente; y el Artículo siguiente expresa que el fiduciario tiene las acciones y derechos derivados del dominio, que le confieran el derecho común y la escritura de constitución del fideicomiso, o el testamento. En tal virtud, los fideicomisos deberían ser --

sujetos obligados al pago del impuesto por ganancia de capital, aunque, si no se determinaron en la ley que se comenta, no están obligados a declarar esas ganancias.

Otro aspecto de fondo que contiene el inciso en comento, es la condición de que el sujeto pasivo no se dedique habitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles. Este problema de la no habitualidad constituye la causa suficiente para que hablemos en nuestro sistema impositivo de ganancia de capital, pues, a contrario sensu, la habitualidad produce renta ordinaria y caemos dentro de las reglas generales del gravamen.

El vocablo "habitualidad" ha sido interpretado por las autoridades administrativas en forma subjetiva y objetiva. Para la primera situación se han considerado las intenciones lucrativas del contribuyente y la organización de sus negocios como una forma habitual de explotar todas las fuentes de ingreso; y en lo objetivo se han tomado en cuenta el número de ventas en un ejercicio -dos o más- para determinar si la renta es ordinaria o constituye ganancia de capital. Esta ambigüedad sobre la interpretación del vocablo, que perjudica al contribuyente, debe corregirse dando reglas precisas como las que propone en su tesis doctoral Ricardo Guillermo Castaneda Cornejo en la forma siguiente: 1) Que los bienes se hayan poseído un número de años; 2) Que se haya realizado un número mínimo de operaciones de igual naturaleza dentro del ejercicio fiscal; y 3) Cuando el sujeto pasivo se dedique a la especulación de bienes productores de ganancia o pérdida de capital, prescindiendo del tiempo de posesión y del número de operaciones realizadas. En otras palabras, cuando el sujeto haga su oficio o comercio de esa actividad". (25)

En mi opinión, dada la naturaleza impositiva del hecho generador de la obligación fiscal, la habitualidad debe interpretarse en forma objetiva determinando si el ingreso para el contribuyente es ordinario o extraordinario. Si es ordinario hay habitualidad, y no lo habrá en el caso de ser extraordinario. La condición de ordinario podría surgir de la realización de cuatro operaciones o más, tal como se establece en otras legislaciones.

Jurisprudencia.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, por sentencia pronunciada a las diez horas del día veinticinco de marzo de mil novecientos sesenta y tres, resolvió un caso apelado por una Sociedad Colectiva, así: "I) UTILIDAD SOBRE VENTAS DE TERRENOS. Dos elementos son indispensables considerar, para determinar si las ganancias que se obtuvieron de las ventas de los lotes desmembrados de la Finca Sub-urbana "X", son gravables o no; estos son: que sean consecutivos y con ánimo de lucro. La investigación pericial en la contabilidad de la Sociedad apelante, vino a demostrar que esos dos elementos han concurrido en el fraccionamiento del inmueble en cuestión. El Tribunal estima que las determinaciones de estas ganancias son acertadas y deben tomarse como gravables en los respectivos ejercicios".

(25) Impuesto sobre Ganancia de Capital. Tesis doctoral Ricardo Guillermo Castaneda, Pág. 61. Año 1967.

El siguiente caso se resolvió por sentencia pronunciada a las nueve horas del día veinticinco de septiembre de mil novecientos sesenta y cuatro.

"OBSERVACIONES AL DICTAMEN PERICIAL. En otros fallos semejantes al presente, este Tribunal ha sostenido que dos elementos son indispensables considerar para determinar si las ganancias que se obtienen de las ventas de lotes desmembrados de otros inmuebles de mayor capacidad, son gravables o no; estos elementos son: que las ventas sean consecutivas, lo que demuestra habitualidad y que se hagan con ánimo de lucro. El dictamen pericial que sirvió de base a la tasación; así como el rendido en rectificación, demuestran que el Sr. X ha invertido con ánimo de aprovechamiento regular cantidad en las lotificaciones de sus inmuebles, y que son numerosas las operaciones de compra-venta que sobre tales parcelas ha hecho durante muchos años. El hecho de que conserve siempre el remanente de todo el inmueble, no destruye aquellos dos elementos que se mencionaron antes: habitualidad y ánimo de lucro. El Tribunal estima que las determinaciones de estas ganancias son acertadas y deben tomarse como gravables en los ejercicios investigados".

Otra situación que no ha quedado clara es el caso de la obtención de ganancia de capital por una persona jurídica. Se pregunta si esta ganancia, al ser repartida, constituye renta ordinaria para el socio, o sigue siendo ganancia de capital, puesto que resultaría contradictorio darle dos tratamientos distintos a un mismo ingreso. En mi opinión existen dos situaciones diferentes: La de las sociedades de capital, y la de las sociedades de personas. En las primeras, existen dos sujetos distintos, perfectamente identificables: sociedad y socio o accionista. La ganancia de capital opera sólo para la sociedad. Pero cuando dicha ganancia se incorpora a las utilidades sociales y es repartida, se vuelve renta ordinaria para el socio. En las sociedades de personas existe una identificación entre la persona moral de la sociedad y la persona natural de los socios. Esta identificación se origina en el hecho de que en el ánimo de asociación se toman principalmente en cuenta las condiciones personales de los asociados. La propia existencia de la persona jurídica está condicionada a la persona natural del socio. De ahí que, al obligarse la sociedad, por ese mismo hecho, y aún sin el consentimiento expreso del socio, obliga a éste. Por lo tanto, esta identificación de personas determina que, en caso de que se grave la ganancia de capital en cabeza de la sociedad y, además como renta ordinaria, en cabeza del socio, se produzca la doble tributación.

El numeral primero de esta disposición comprende las deducciones específicas a que tiene derecho el contribuyente, pues el valor total de la venta no constituye la ganancia gravable, sino la diferencia que resulte entre el valor de la venta y las deducciones. En efecto, las deducciones que la ley señala son las siguientes: El costo básico del bien; el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor; y los gastos necesarios para efectuar la transacción.

La parte final de este numeral, es una consecuencia lógica de lo anterior, en el sentido de que si exceden las deducciones al valor de las transacciones, se produce una pérdida de capital, que puede compensarse, de conformi-

dad con la Ley, con otra ganancia de capital dentro del mismo ejercicio; y si ésta pérdida no se compensa en su totalidad, el saldo se podrá usar o amortizar dentro de los cinco años siguientes contra ganancias de capital. Sobre esta última situación debemos aclarar que no queda a opción del contribuyente amortizar o no el saldo en cinco períodos, sino que podrá optar por esta forma de amortización solamente cuando no se pueda compensar en un número menor de ejercicios. Puede presentarse el caso de que el contribuyente, en un solo ejercicio, pueda amortizar la pérdida de capital, pero que él pretenda amortizarla en cinco años. En mi opinión, no se podría optar por este tratamiento, puesto que la ley nos habla de que es el saldo de la pérdida el que puede ser usado dentro de los cinco años siguientes y no la pérdida total.

El segundo inciso, señala lo que debe entenderse por mejoras y dice que son aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admisibles como gastos de producción de la renta o de conservación de su fuente. Este último aspecto es necesario analizarlo, porque es corriente que el dueño de inmuebles reclame como deducibles inversiones como las que aquí se señalan y, en caso de haberse aceptado como gastos, es lógico que para fines fiscales no constituyen costo que aumente el valor de la propiedad. Sobre el particular el contribuyente debe tener sumo cuidado, porque las inversiones señaladas deben probarse y esta prueba está constituida por las planillas y por todos los recibos por materiales de construcción. Podemos relacionar esta disposición con el Art. 26 # 7 de la misma ley, a efecto de determinar cuándo las reparaciones son deducibles.

Respecto al numeral dos de este artículo, cuyo comentario adelantamos, debemos relacionarlo con el Art. 27 # 8 del Reglamento, en el cual se especifica que las deducciones a la renta bruta no comprenden las pérdidas de capital.

El costo básico se regula en el numeral tres y al efecto se señalan tres clases de costos: Uno para los bienes adquiridos a título oneroso, que gozan de la deducción de la depreciación que se haya realizado y omitido de acuerdo con la ley.

El segundo, es el de los bienes adquiridos a título de donación o herencia que será el mismo costo del donante o causante.

Esta situación hay que entenderla en el sentido de que el costo de dichos bienes será el que en vida le importó al donante o causante y no el valor que se les da para los efectos del pago del impuesto sucesoral.

Los dos costos anteriores deben entenderse para las situaciones posteriores al 1° de enero de 1964, pues para los casos anteriores a esa fecha, el inciso tercero de este numeral es claro al señalar que el costo básico será el valor comercial, que viene a constituir la tercera especie de costo y que para que el contribuyente lo determinara, se le obligó a declararlo por medio del Decreto Legislativo N° 479, publicado en el Diario Oficial del 21 de diciembre de 1963. Si dentro del plazo que señala el decreto no se declaró el mencionado valor, procede determinarlo por medio de la Dirección General de Contribuciones

Directas con el 50% de rebaja, a guisa de sanción. Este valor comercial, como consecuencia lógica, constituye la base para cobrar el impuesto de Vialidad - para los años posteriores a 1964.

El siguiente numeral, al regular la ganancia de capital en la venta a - plazos, nos remite al Reglamento cuyos artículos pertinentes hemos comentado - atrás.

El último numeral se refiere al costo básico de una porción y establece - el repartimiento proporcional, en relación al costo básico de todo el bien.

Respecto a los gastos necesarios para efectuar la transacción, podemos - mencionar los honorarios pagados al corredor o al comisionista, y los que señala el Art. 1610 Inc. 1º Civil, así:

"Los Impuestos Fiscales o Municipales, las costas de la escritura y de cualesquiera otras solemnidades de la renta, serán de cargo del vendedor; a menos de pactarse otra cosa".

Artículo 15.- La ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas, no será gravable en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción se haya reinvertido en el término de -- quince meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Ministerio de Economía. Tal lista deberá incluir solamente sociedades cuyas principales actividades son efectuadas en El Salvador u otros países centroamericanos.

El costo básico de las acciones en las cuales se hizo la reinversión, será el mismo costo básico que para el contribuyente tenían las acciones vendidas.

Si el contribuyente sólo reinvierte parte de la ganancia de capital en la forma y tiempo indicados en el inciso primero, la parte proporcional correspondiente no reinvertida, deberá agregarse a la renta percibida en el año de - la venta y tasarse de acuerdo con el Art. 45.

Al liquidar una sociedad, el accionista podrá selec-cionar el tratamiento de su participación en la liquidación como recibido del producto de la venta de acciones, en tal caso no recibirá un crédito contra su impuesto por ninguna retención pagada por la sociedad con respecto a las utili-dades acumuladas y distribuidas en la liquidación.

Si el accionista no selecciona tal tratamiento, la - porción de utilidades acumuladas y distribuidas a él, se--rán incluidas en su renta como dividendos y tendrá derecho al crédito por la reducción de la misma manera que se espe-cifica en el artículo 78.

Podemos decir que este artículo representa la segunda parte del trata--miento que nuestra legislación da a la ganancia de capital, y se refiere a una de las situaciones que más se discuten. Tal es la ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas. El primer inciso se - expresa en sentido negativo, señalando que no será gravable la ganancia de capital en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción - se haya reinvertido en el término de quince meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Mi-nisterio de Economía. Esta lista fue publicada en el Diario Oficial N° 169, - T. 208 del 16 de Septiembre de 1965. En mi opinión, el gravamen a las gan-ancias de capital producidas por la venta de acciones se justifica porque cierra de esta manera las evasiones que se podrían producir al acumular las utilida--des en las sociedades de capital, y que producen un aumento en el valor de mer

cado de las acciones. Este aumento de valor es percibido por el socio en el momento de vender las acciones y es pagado por el comprador de ellas. Ahora bien, por razones de política fiscal y económica, sólo se gravan las ganancias que no sean invertidas dentro del plazo que señala la ley. Al respecto, el Art. 13 del Reglamento determina el procedimiento que debe seguirse en el caso de que la reinversión sea parcial, o no se produzca.

El segundo inciso determina que el costo básico de las acciones en las cuales se reinvierte la ganancia de capital, será el mismo que para el contribuyente tenían las acciones vendidas. La redacción del inciso es bastante confusa porque se puede entender en dos aspectos así: X obtiene ganancia de capital en la venta de sus acciones que le costaron ₡ 150.00 y la reinvierte en sociedades de la lista aludida cuyo valor de compra es de ₡ 100.00; según el texto del inciso en comento, el costo de estas acciones sería de ₡ 150.00 y no de ₡ 100.00 como lógicamente debería de ser.

La otra interpretación sería que si A vende acciones que le compró a B, y reinvierte la ganancia obtenida conforme la ley, el costo de estas acciones sería el de B, que fue el primer vendedor de las acciones que dieron ganancia de capital.

El inciso tercero regula el caso de la reinversión parcial y señala que la parte no reinvertida deberá agregarse a la renta percibida en el año de la venta. La medida es lógica y justa porque el contribuyente que no haga uso del derecho de la exoneración, debe quedar en igualdad de condiciones en relación con los demás contribuyentes. Este particular debe relacionarse directamente con el Art. 13 del Reglamento.

Los incisos cuarto y quinto, plantean una situación ambigua porque no son claros en lo que se ha querido determinar. Es sabido que cuando liquida una sociedad, la fase final está constituida por la repartición de los haberes líquidos entre los socios; y si al accionista se le entrega un valor superior al nominal de sus acciones, procedente de utilidades acumuladas que, conforme el Art. 76, eran motivo de retención, éste puede escoger para efectos fiscales, el tratamiento de ganancia de capital y, en consecuencia, no podrá hacer uso del crédito del impuesto retenido por la sociedad. En su defecto, la ley da a dicha porción de utilidades acumuladas el carácter de ganancias distribuidas, y ellas deberán computarse como renta ordinaria, con derecho al crédito por la retención en la forma especificada por el Art. 78. En efecto, el accionista contribuyente debe medir con mucho cuidado el impacto que le pueda producir uno u otro tratamiento porque una disminución aparente del pago de impuesto, resultante de la selección del camino de la ganancia de capital, puede verse excedida por las retenciones del 15% de impuesto.

Con la derogación del Art. 76 por el Decreto 609 antes citado, estimo que este problema desaparecerá porque ya no habrá término comparativo por razones de crédito de impuesto retenido.

Por razones de método vamos a romper el orden que llevamos en los comentarios, y relacionaremos los Arts. 45 y 46 de la ley.

Ganancia de
Capital.

Artículo 45.- La ganancia neta de capital en el caso de una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos el mismo número de años, será ta sada como sigue: el monto de la ganancia será dividido por un número igual al número de años que la propiedad ha sido poseída por el contribuyente. El resultado deberá sumarse a la renta imponible y calcularse el impuesto sobre el mon to de acuerdo con la ley. El impuesto así calculado será dividido por la renta correspondiente y la mitad de la ta sa resultante será aplicada al resto de la ganancia de ca pi ta l que no fue incluido en la renta. El impuesto que re s u l te se agregará al impuesto computado anteriormente.

En el caso de varias transacciones realizadas sobre b i e n e s pos e i d o s durante distinto número de años, el método de computar el impuesto será como sigue:

- a) Se dividirá cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído;
- b) Los cocientes así encontrados se sumarán: los de ga na nc ias, separadamente de los de p é r d i d a; verificado lo anterior las pérdidas se restarán de las ganancias y el saldo positivo resultante se agregará a la renta pro ve n i e n t e de otras fuentes;
- c) Sobre el total se calculará el impuesto de acuerdo con la Ley;
- d) El impuesto así calculado debe dividirse por la renta correspondiente; el cociente que resulte será la tasa efectiva;
- e) La mitad de la tasa efectiva se aplicará al resto de l as ganancias menos las pérdidas que no se habían ag re g a d o a la renta indicada; y
- f) El impuesto que resulte, se agregará al impuesto com pu t a d o an te ri o r mente según el literal c).

Si la operación ha sido considerada como presunta do na ción en virtud de la Ley de Impuesto sobre Donaciones y ha sido determinado por resolución firme el impuesto re s p e c t i v o, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el impuesto a que se refiere este artículo.

A pesar de que la redacción del artículo es confusa, trataremos de aclarar algunas situaciones que, a mi juicio, son de relevancia.

En primer lugar, el texto del artículo da la idea de que éste, sólo es aplicable para la ganancia de capital obtenida en la venta de bienes muebles e inmuebles, y que las acciones quedan excluidas. Pero más que todo, para los in mu e bles, ya que es difícil que resulte ganancia de capital en los bienes mu e bles.

En el caso de las acciones, no nos explicamos la razón que haya tenido el legislador para no tomar en cuenta el número de años que se poseyeron, pues ya vimos en el artículo Catorce que, si no se reinvierte la ganancia, hay que de cl a r a r l a en el ejercicio en que se obtuvo. Por otra parte, el uso del vocablo PROPIEDAD, nos inclina más a creer que se refiere a los bienes inmuebles po r que, en el derecho usual nuestro, éste es el uso que le damos a dicho t é r m i n o. La parte final del inciso primero es la más confusa, porque se ha usado el término TASA, con el equivalente de cociente. Desde el punto de vista g r a m a t i c a l y técnico, no es perdonable esta confusión de t é r m i n os. Nosotros de c i m os que ha debido usarse el término "cociente", porque en la terminología ma

temática así se conoce al término resultante de la división. Además, al desarrollar el segundo inciso que regula la ganancia de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos durante distinto número de años, el literal (d), habla de que el cociente resultante será la tasa efectiva. Tampoco estamos de acuerdo con el uso de los términos "tasa efectiva", puesto que el sentido que le da la doctrina a la tasa marginal y a la tasa efectiva, corresponde a conceptos distintos de lo que conocemos por COCIENTE. También es preciso aclarar que, cuando se habla de "renta correspondiente", hay que entenderla como renta imponible, la cual, desde luego, estará formada por la renta ordinaria más la ganancia de capital. El cálculo de acuerdo con la ley, debe hacerse para las personas jurídicas y para las naturales domiciliadas o no, pues la ley no hace ninguna distinción. Sostener que el Art. 45 no es aplicable a los no domiciliados, sería ir contra los principios del derecho tributario que rigen esta materia.

El último inciso del Artículo en comento plantea una situación justa y equitativa para el caso de las presuntas donaciones cuyo impuesto de donación haya sido determinado por resolución firme. En efecto, las donaciones reales y presuntas excluyen el impuesto sobre la ganancia de capital, al igual que sucede con la renta ordinaria, conforme el Art. 21 numeral 4, de la misma ley.

Artículo 40.- Los bienes adquiridos antes de 1964 para los fines del artículo anterior, se entenderán adquiridos en 1964. El número de años que se ha poseído el bien se aproximará a la mitad del año más próximo, salvo cuando la operación se verificare en los seis meses siguientes a su adquisición, que se entenderá poseído todo el año.

Esta disposición viene a fijar la fecha a partir de la cual se deben considerar como poseídos los bienes motivo del gravamen en estudio, adquiridos antes de 1964.

Para herederos y legatarios.

Artículo 16.- Aceptada la herencia los herederos y legatarios sumarán a sus propios ingresos la parte proporcional que conforme a sus derechos les corresponde en la renta de la sucesión.

Ya vimos que el Art. 1º ha colocado a la sucesión domiciliada como sujeto de impuesto, y que en el inciso segundo de ese mismo artículo se señala el período de imposición. Ahora bien, para efectos fiscales del impuesto sobre la renta, la existencia de la Sucesión, como sujeto de impuesto, termina con la aceptación de herencia. Estimamos que este punto de extinción se tomó en cuenta por los efectos legales que produce la aceptación de herencia, en el patrimonio del heredero, y sobre su responsabilidad como sucesor del difunto. Por lo tanto, está obligado al pago de las obligaciones de la herencia. En la ley de 1951, antes de las reformas de 1953, el impuesto sobre la renta de la Sucesión se fraccionaba entre los herederos hasta que se hubiere practicado en firme la partición de bienes; pero se cambió de criterio en el sentido que lo señala la disposición en comento por los efectos mismos de la aceptación de herencia. En mi criterio, el cambio fue correcto ya que, considerar como sujeto de impuesto a la sucesión y a las comunidades solamente hasta la partición de bienes, da lugar a no medir en una forma real y equitativa la capacidad contributiva de los herederos y legatarios, que es una de las condiciones del gra

vamen en estudio. Por otra parte, al desaparecer las comunidades como sujetos de impuesto, la partición de bienes dejaba de ser el límite para determinar a las sucesiones y comunidades como sujetos pasivos, y debía fijarse, hasta donde fuera posible, la capacidad contributiva de la sucesión y la de los herederos.

Esta disposición también nos obliga a anticipar comentarios sobre el artículo 52 de la ley, con el objeto de dejar claras las situaciones del causante, de la Sucesión y de los herederos, como sujetos de impuesto. Veamos:

Artículo 52.- En caso de fallecimiento del contribuyente, el representante legal de la sucesión estará obligado a presentar la declaración de las rentas percibidas por el causante, y no declaradas por él, dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión.

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

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

El inciso primero se refiere al período en que debe presentarse la declaración del causante, o sea dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión. Esta situación, desde luego, traerá un período de imposición menor de un año, y el cálculo del impuesto deberá hacerse con base en el Art. 33 de la misma ley.

El período de declaración de la sucesión es regulado por el inciso segundo, el cual señala que si la sucesión principia en un ejercicio y concluye en el siguiente, se tendrán que presentar dos declaraciones: una, por los ingresos obtenidos hasta el 31 de diciembre de un período, y otra, por los percibidos en los meses transcurridos del año siguiente.

El inciso último prescribe que la declaración o declaraciones de la sucesión deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aceptación de herencia respectiva. Para mayor efectividad en las diligencias, es oportuno presentar la certificación de la aceptación de herencia del juzgado respectivo.

Para mayor ilustración sobre este problema, expondré un caso sencillo en que la Sucesión principia en un ejercicio y concluye en el siguiente:

D A T O S :

Juan Pérez, sujeto calificado, muere el 31 de octubre de 1967 y tenía los ingresos siguientes: Ganaba como ejecutivo de una empresa \$ 1.500.00 mensuales;

Tenía créditos hipotecarios a su favor por \$ 50.000.00 que le producen el 6% de interés mensual o sean \$ 3.000.00 mensuales.

También era propietario de dos casas de \$ 25.000.00 cada una, que le producían \$ 400.00 mensuales de alquileres.

Al morir deja dos herederos no calificados que aceptan herencia el 27 de febrero de 1968.

Declaración Juan Pérez

Ejercicio del 1° de enero al 31 de octubre de 1967.

Ingresos

Sueldos	₡	15.000.00
Intereses	"	30.000.00
Alquileres	"	4.000.00
T o t a l	₡	<u>49.000.00</u>

Cálculo Impuesto

10 meses ₡ 49.000.00

$$12 \text{ " } X = \frac{49.000 \times 12}{10} =$$

Renta en 12 meses

$$₡ 58.800.00$$

Impuesto deduciendo los
₡ 180.00 de crédito básico

$$₡ \underline{7.586.00}$$

12 - ₡ 7.586.00

Impuesto a pagar

$$10 \text{ - } X = \frac{7.586.00 \times 10}{12} =$$

$$₡ \underline{6.321.66}$$

Período para presentar la declaración: Noviembre, Diciembre y Enero.

Declaración Sucesión de Juan Pérez (Renta)

Ejercicio del 1° de Noviembre al 31 de Diciembre de 1967.

Ingresos

Intereses	₡	6.000.00
Alquileres	"	800.00
Total	₡	<u>6.800.00</u>

Cálculo impuesto

$$2 \text{ meses - } ₡ 6.800.00 = \frac{6800 \times \frac{6}{12}}{1} =$$

Renta en 12 meses

$$₡ 40.800.00$$

Impuesto s/Crédito Básico

$$₡ 4.698.00$$

$$12 \text{ - } ₡ 4.698.00 = \frac{4.698.00 \times \frac{1}{12}}{6} =$$

Impuesto a pagar

$$₡ \underline{783.00}$$

Declaración Sucesión de Juan Pérez (Vialidad)

31 Diciembre 1967

Activo

Créditos Hipotecarios	₡	50.000.00
Bienes Inmuebles	"	50.000.00
T o t a l	₡	<u>100.000.00</u>

Pasivo

No tiene.

Capital Imponible ₡ 100.000.00
 Impuesto ₡ 125.00

Declaración Sucesión Juan Pérez (Renta)

Ejercicio del 1° de enero al 27 de febrero 1968

Ingresos

Intereses ₡ 6.000.00
 Alquileres 800.00
 T o t a l ₡ 6.800.00

Cálculo Impuesto

$$\begin{array}{rcl}
 2 \text{ meses } ₡ 6.800.00 & & \\
 12 \text{ " } & \times & \\
 \hline
 & = & \frac{6800 \times 6}{2} = \frac{\text{Renta 12 meses}}{2} \\
 & & \frac{1}{1} = \frac{40.800.00}{2}
 \end{array}$$

Impuesto s/Crédito básico

₡ 4.698.00

$$\begin{array}{rcl}
 12 - 4.698.00 & & \\
 2 - X & = & \frac{4698 \times 1}{6} = \frac{\text{Impuesto a pagar}}{6} \\
 & & \frac{1}{6} = \frac{783.00}{6}
 \end{array}$$

Fecha presentar declaraciones: Marzo, Abril y Mayo de 1968.

Usufructo legal.

Artículo 17.- Lo percibido en virtud del usufructo legal de que goce el padre o madre de familia, se gravará conjuntamente con su renta personal.

El artículo 769 del Código Civil prescribe que el Usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia y de restituirla a su dueño. Luego el Art. 771 (1°) Civil, señala que se constituye por ley, como el del padre o madre de familia, sobre ciertos bienes del hijo. Por otra parte el Art. 255 del mismo Código, - excluye los bienes sobre los que el padre no goza del usufructo, y el Art. 256 señala el límite del goce. El artículo en comento sólo señala como obligados a declarar en su renta personal dicho usufructo, al padre o madre de familia, o sea que, faltando dichos sujetos, será el menor no emancipado el propio sujeto obligado.

El fundamento fiscal de la disposición es que la renta producida por los bienes del menor, de hecho se confunde con la renta personal del padre o madre de familia quienes, en efecto, disponen de ella como cosa propia. En consecuencia, su capacidad contributiva es mayor. Por otra parte, tendrán derecho, desde luego, a gozar de las deducciones pertinentes. Generalmente estos bienes generadores de renta para el menor, han sido donados por el padre o madre con el objeto de formarle un patrimonio. Las donaciones se constituyen por compra de títulos valores a nombre del menor, o por derechos de participación social en sociedades de personas. Sobre esta última situación se ha sostenido de parte de los padres contribuyentes, que si una Sociedad acredita a los menores en cuentas personales el usufructo respectivo, ellos no están obligados a declararlo, porque dichos ingresos no llegan a su patrimonio.

En grado de apelación, el Tribunal respectivo ha sostenido, por sentencia pronunciada a las nueve horas del día veinticinco de enero de mil novecientos sesenta y seis, lo siguiente:

"En nuestro Código Civil no existe disposición que prohíba la renuncia del usufructo y el artículo 809 dice que el usufructo se extingue también: por la renuncia del usufructuario. El Profesor Luis Claro Solar en el Tomo III de las Personas, a la página 282 dice: "Todos los tratadistas están de acuerdo en que el usufructo legal termina por la renuncia del padre de familia. Es la aplicación del derecho común: cada cual puede renunciar a un derecho particular que le confiere las leyes, si no lo está prohibida su renuncia: y no hay texto alguno que impida al padre de familia renunciar al usufructo legal. Es cierto - como se observa, que la ley al conceder este usufructo al padre de familia se ha determinado por ciertos motivos de orden general y de utilidad pública; pero estos motivos no son tales que la ley haya debido imponer al padre de familia el usufructo contra su voluntad. La ley misma contempla esta situación impuesta por el donante o testador de obtener el hijo la emancipación con la privación del usufructo legal del padre de familia. Además, el padre de familia - que emancipa a su hijo renuncia indirectamente al usufructo; y no se ve por qué no habría de poder hacer directamente, lo que puede efectuarse indirectamente. La renuncia del usufructo era admitida aún en la legislación romana". La afirmación del Dr. X. X. que sea en el Art. 255 donde no obligue a percibir lo o gozarlo, es incorrecta, ya que dicha disposición se refiere a los peculios profesional o industrial y adventicio ordinario y extraordinario, a los cuales sí el padre no goza del derecho de usufructo. No ha comprobado el apelante - que el señor X haya renunciado el usufructo legal de sus menores hijas y el solo hecho que dicho contribuyente no anote las utilidades que le corresponden - no quiere decir que por la misma ley no lo esté obligando a consignarlas, y de conformidad a lo preceptuado en el Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Inciso 2o. que nos dice: "que la renta de los hijos menores de edad, de lo cual goce alguno de sus padres, se gravará conjuntamente con la del padre o madre que disfrute de ella"; el señor X estaba en la obligación legal, de incluir entre sus ingresos la renta obtenida en ese concepto, ya que en el expediente no consta que haya renunciado a dicho usufructo".

Como puede deducirse, el artículo en comento contiene una presunción legal que puede desvirtuarse con la prueba instrumental correspondiente.

Artículo 18.- La renta proveniente de bienes fideicomitidos se declarará por el fiduciario, a nombre y en representación del fideicomiso, en declaración por separado, con deducción de lo percibido por el propio fiduciario en tal concepto y de lo entregado a los fideicomisarios.

Fuera de las consideraciones civilistas y mercantilistas que se pueden elaborar sobre la institución del Fideicomiso, ésta disposición se complementa con el Art. 1o. de la ley en estudio, porque en éste se fija al Fideicomiso como sujeto de impuesto, y en el Art. 18 se determina quién es el obligado a declarar las rentas de dicho sujeto. En efecto, es el fiduciario el obligado a presentar una declaración por separado de los ingresos y egresos del Fideicomiso

so, incluyendo en las deducciones la suma que él perciba como fiduciario, la cual causará impuesto en su declaración particular. El legislador, como puede verse en el Art. 37 de la misma ley, hace tributar al Fideicomiso como persona natural, pero conforme al Art. 38, no le da derecho al crédito básico de \$ 180.00, porque esta disposición expresamente se refiere sólo a las personas naturales. En tal virtud, lo recibido por los fideicomisarios no es renta sino traspaso del capital del Fideicomiso al patrimonio de los fideicomisarios y, en consecuencia, no están obligados a declararlo como tal. El fenómeno que se produce es que la renta, una vez percibida por el Fideicomiso, aumenta el patrimonio de éste y, al ser entregada, se disminuye. Por otra parte, la entrega se hace para cumplir la voluntad del Fideicomitente y no por un derecho de participación de los Fideicomisarios. Distinto fuera que el legislador hubiera dado al Fideicomiso tratamiento de persona jurídica. Entonces sí podríamos apreciar dos sujetos perceptores de renta.

Art. 19.- La renta percibida por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares, desarrolladas en el territorio nacional por personas naturales no domiciliadas en el país, como integrantes de un conjunto, será gravada en su totalidad a nombre del conjunto integrado por las mismas.

Al hablar del sujeto pasivo de la obligación fiscal, señale que los conjuntos artísticos, culturales, deportivos, etc. aparecen como tales, porque el legislador estimó que el hecho generador de la obligación lo produce la colectividad de personas que componen cualquier conjunto de los señalados y no cada uno de sus miembros. En esta disposición se determina sobre la base en que debe recaer el impuesto y se determina al conjunto como sujeto pasivo del mismo. Al hablarnos la ley de que el ingreso será gravado en su totalidad, debemos entender que se refiere al total de ingresos, que se hayan obtenido por las diversas actuaciones verificadas por el conjunto, menos los egresos necesarios para causar la renta. Esta disposición se complementa con el Art. 39, que impone a dichos conjuntos un impuesto del 28% sobre la renta imponible, la cual resulta de restar a la renta bruta los gastos necesarios para la producción de la fuente de ingresos. Generalmente los conjuntos no adquieren domicilio porque su permanencia en el país es muy corta y a esto se debe que tributan con el porcentaje señalado. En el caso de que los partícipes del conjunto pretendieran evadir el impuesto, declarando los ingresos cada uno en lo particular, no podrían, porque, no siendo domiciliados, se les aplica el mismo porcentaje, y el total de todos sería igual a lo pagado por el conjunto.

Bases para la computación de la renta.

"Art. 20.- La computación de la renta se hará usando uniformemente, o el sistema de efectivo o el de acumulación, a elección del contribuyente. En consecuencia, el sistema adoptado para la computación de la renta de un ejercicio deberá usarse en los ejercicios siguientes, salvo autorización de la Dirección General para cambiarlo, que deberá ser solicitada dentro de los tres meses anteriores al comienzo del ejercicio de que se trata. Los contribuyentes deberán hacer los ajustes contables necesarios al cambiar el sistema adoptado".

La naturaleza de la fuente de ingresos trajo la necesidad de fijar la base sobre la cual deben computarse los ingresos del contribuyente, pues no es

lo mismo percibir sueldos, intereses, dividendos y otros similares, que utilidades en la compra-venta de mercaderías, o en la explotación de alguna industria. Este problema ha sido motivo de discusión en el campo de la técnica contable, en el sentido de dilucidar si una empresa debidamente organizada, tomando este concepto desde el punto de vista mercantil, puede operar en la computación de sus ingresos, a base de efectivo o solo de acumulación. Nosotros creemos que la base de efectivo encaja especialmente para las personas naturales - que solo tienen ingresos por sueldos, intereses, etc. y la base de acumulación, para el caso de personas naturales o jurídicas que posean empresas; ni la ley ni el Reglamento nos dan los conceptos de las bases aludidas, más, por los ejemplos que describe el Reglamento, se puede entover lo que debemos entender por sistema a base de efectivo, y por sistema a base de acumulación. En el campo contable y en el fiscal, se ha entendido por SISTEMA DE EFECTIVO, la percepción real de los ingresos en dinero o en especie cuya computación, al final del ejercicio, no comprenda ni los ingresos ni los egresos diferidos, o sea - que el último día del ejercicio en que se considera ganada la renta, la computación de la misma no incide en los ingresos del siguiente ejercicio, ni en la parte patrimonial, y mucho menos en los resultados, manteniendo así una independencia absoluta en los mismos. En cuanto al sistema ACUMULATIVO, es aquel que permite arrastrar -valga el término- los efectos diferidos de un ejercicio para el otro en el aspecto financiero y económico del contribuyente. En este caso podrían situarse las utilidades realizadas, en la venta de mercaderías, - productos intermedios y otros similares, pero no percibidas en efectivo y que solamente se reflejan en la liquidación del costo de lo vendido. En cuanto a los gastos, son aquellos que se computan en el ejercicio como realizados pero no pagados y de cuya extinción se responderá en el siguiente ejercicio con base en las provisiones respectivas. En efecto, son las empresas las que pueden caer en esta situación, y es por esto que a veces puede presumirse la intención de evadir impuesto cuando su declaración de ingresos sigue el método de efectivo. En ocasiones se llega al extremo de que en los balances no aparecen ni siquiera las cuentas bancarias. Ahora bien: como todo negocio o empresa necesita de una contabilidad para registrar sus operaciones, es aquí donde se sostiene que el sistema de acumulación solamente puede reflejarse por medio de la contabilidad. Esta situación se complementa con los sistemas de contabilidad, - porque el cambio de base para declarar puede implicar el cambio de sistema contable.

Sobre el particular me permitiré citar la opinión de W. A. Paton, profesor de contabilidad en la Universidad de Michigan.

"BASE ACUMULATIVA Y BASE EN EFECTIVO. Especialmente en relación con la administración del impuesto federal sobre la renta, se ha creado distinción general entre la base acumulativa y la del dinero en efectivo para la declaración del ingreso. No obstante, esta distinción no es muy clara y no parece corresponder a la distinción histórica entre la contabilidad en numerario y la verdadera contabilidad de los resultados. En el caso de la manifestación individual típica, para los efectos del impuesto sobre la renta, el uso de la base de efec

tivo significa el cálculo del ingreso bruto a base de los cobros en efectivo, de salarios, jornales, intereses, alquileres, etc., sin consideración a las correspondientes acumulaciones. Sin embargo, el empleo de esta base no excluye al hacer una deducción por la depreciación acumulada, cuando sea procedente. Debe además señalarse, que la Hacienda no aceptará una declaración a base de efectivo, si en ella se excluyen los inventarios, tratándose de empresas mercantiles o fabriles, en las cuales el inventario es un factor importante (si bien se permite a los agricultores prescindir del inventario, si lo desean.) En realidad, como indica Dohr ("The Board of Tax Appeals and Net Income", Journal of Accountancy, junio 1926") "cuando la mercancía es un factor productor de rendimientos, la única diferencia entre la base de efectivo y la acumulativa consiste en la consideración de las cuentas por cobrar y por pagar en las fechas de apertura y de cierre que no correspondan a ventas o compras de mercancías".

"Las ventajas generales del sistema acumulativo sobre el sistema de efectivo para la contabilidad de los rendimientos, son tan conocidas que solo es preciso que las citemos escuetamente. En general, el cobro de efectivo no constituye un criterio adecuado, para la realización del resultado. Si el producto se ha fabricado y entregado, y se ha adquirido un activo de valor indiscutible por el importe del valor de venta en forma de algo equivalente que se ha de recibir, el resultado a que conduce, si es que existe, se ha ganado, y debe reconocerse como tal. La misma proposición es válida en el caso de intereses, alquileres e ingresos análogos acumulados. Si los ingresos generalmente se reconocieran sólo en función de los cobros, sería imposible hacer la comparación de los distintos períodos sobre una base racional. Con frecuencia se reconocerían los ingresos de un período durante el período siguiente y no habría seguridad de que tales errores se compensaran entre sí. Además, al poner los gastos a base de efectivo sería aún más dudoso desde el punto de vista práctico sobre todo, como observa Hatfield, porque se opondría al arraigado conservadurismo del contador. En realidad, en casos extremos, un procedimiento semejante significaría que las mercaderías y los servicios se habían adquirido y consumido en la producción y que se efectuaban las ventas y los cobros, antes de que los costos se reconocieran como cargos de los ingresos". (26)

Ahora bien: la disposición que nos ocupa deja a elección del contribuyente el uso de cualquiera de los dos sistemas, pero condicionada la facultad a que el aplicado a un ejercicio deberá usarse en los ejercicios siguientes, salvo autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas para cambiarlo. La violación de esta norma, puede ser sancionada con multa, de conformidad con el Art. 101 literal c) de la ley en estudio. Relacionar Arts. 36 y 50 del Reglamento.

Previo al examen del Art. 21, me permito exponer que de las exenciones a que se refiere esa disposición, unas se fundamentan en medidas de política fiscal, otras en el hecho de no constituir renta en el verdadero sentido de la palabra, y otras en la intención del Legislador de no recargar de impuestos los patrimonios recibidos. Las consideraciones del caso se harán en el orden de los numerales respectivos.

Ingresos
exentos.

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

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

El legislador le da un tratamiento favorable a las sumas recibidas por concepto y en razón de contratos de seguros, complementando esta situación con el Art. 27 literal (a), que acepta como deducibles las primas pagadas por seguros de vida. Debemos buscar el fundamento de esta exclusión de la renta en la estructura del seguro. En efecto, la prima del seguro contiene tres elementos: Ahorro, Seguro propiamente dicho que cubre los riesgos, y Otros Gastos. Las proporciones se hacen con base en cálculos actuariales y generalmente, cuando se paga el seguro a un beneficiario, lo pagado constituye la suma de los componentes, ahorro, seguro e intereses. No profundizaré este problema para no apartarme del objetivo fiscal. Empero, recordemos el aforismo fiscal de que lo que constituye ingreso para una persona es gasto para otra, por lo cual sería gravable lo recibido por concepto de seguro. Ahora bien: dada la naturaleza de los tres elementos ya relacionados, el fundamento descansa en el hecho de que lo recibido no constituye renta, puesto que es una devolución de los ahorros del asegurado. Sin embargo, los intereses deberían ser gravables. La exoneración total de lo recibido conspira contra el principio de equidad y, en consecuencia, es recomendable una reforma a este literal que distinga los elementos seguro y ahorro. Por otra parte, si vemos este problema desde el punto de vista del ahorro, habría desigualdad de condiciones con el ahorro que corrientemente se canaliza por medio de los bancos, pues éste no es deducible en ningún límite, como sucede con la prima de seguro y, en consecuencia, se deja ver que el estímulo no es para el contribuyente ahorrante sino para las compañías de seguro.

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

Este numeral contempla dos categorías de ingresos: unos exentos y otros que no lo están, recibidos ambos por los trabajadores. Debemos, sin embargo, buscar la razón de la distinción que hizo el legislador. Respecto a las excluidas, contenidas en la parte final del numeral en estudio, podemos ver que son de carácter transitorio. En cambio las primeras, son definitivas o permanentes, con la variante de que en éstas aparece la indemnización por accidente y en las segundas no. A nuestro juicio, la razón que tuvo el legislador para excluir las últimas, es que ellas pueden asimilarse al salario y, no quedando incapacitado totalmente el sujeto de impuesto, hay posibilidades de que continúe generando ingresos. En cambio, en las primeras, se le causaría un grave perjuicio económico al contribuyente si, después de quedar incapaz, se le disminuyera la indemnización de que tanto la necesita. Nos parece que el criterio del legislador es razonable y justo. Tenemos conocimiento, no obstante, -

de que la Dirección General de Contribuciones Directas no acepta como deducibles las indemnizaciones por despido pagadas por el patrono, aunque para el que las recibe son gravables. La Oficina recaudadora sostiene el criterio de que dichas indemnizaciones no constituyen gastos necesarios para la obtención de la renta computable, porque operan como sanción contra el patrono por el despido sin causa legal. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, sí ha considerado como deducibles tales indemnizaciones, sosteniendo dos criterios: uno fundamentado en que existe de por medio un convenio privado que hay que respetar. El otro, es en mi opinión más técnico, y lo transcribo para mayor claridad. Se expuso por sentencia pronunciada a las doce horas del día - nueve de mayo de mil novecientos sesenta y ocho.

2 - Indemnizaciones por despido

"En la suma objetada está incluida la suma de \$ 151.54 correspondiente a ejercicios anteriores.

La parte apelante sustenta el criterio de que los pagos que ha efectuado por este concepto, son deducibles desde luego que constituyen una compensación por los servicios prestados directamente en la producción de ingresos computables de acuerdo con el Art. 24 letra c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta - en relación con el Art. 38 numeral 7 de su Reglamento.

En escrito que amplía los conceptos vertidos de su expresión de agravios agrega que este Tribunal ha sentado la jurisprudencia al resolver caso de la - firma filial XX en el sentido de que es un gasto deducible.

Sobre esta última situación, el Tribunal aclara que los actos en los cuales por ley ha tenido que intervenir, han sido resueltos de acuerdo con las situciones prevalecientes en los períodos en que ocurren, siendo de advertir - que el tratamiento que se da a determinado acto, puede ser modificado de acuerdo con los nuevos elementos de juicio que concurren. La apreciación favorable o desfavorable de determinado acto, estará en relación con el criterio que el Tribunal se haya formado con base en los elementos de juicio que obren en el - expediente de que esté conociendo.

Respecto a la tesis de la Dirección General de Contribuciones Directas y que a la vez hace suya el señor Fiscal General de Hacienda, de que las indemnizaciones no son deducibles porque se le pagan al trabajador en reparación del daño causado por la separación de la empresa sin motivo legal justificado, y - que además de aceptarse como deducibles constituirían un premio a la injusticia que la legislación laboral trata de evitar, este Tribunal disiente con dicho criterio estimando que el enfoque laboral del problema no es la fuente para el análisis tributario sobre la deducción que se discute. En efecto, dentro del derecho laboral se han emitido diversas tesis sobre el pago de las indemnizaciones por despido injusto y una de ellas es la que antes se relacionó, pero todas en el fondo tienen la finalidad de proteger al trabajador como parte débil que es en la relación jurídico laboral; en cambio, en el derecho tributa--rio donde el sujeto pasivo es el contribuyente, que para el caso es la sociedad apelante, tiene por finalidad obligar a éste al pago del tributo midiéndole su capacidad contributiva en la cual se toman en cuenta las deducciones de conser

vación y producción de la fuente generadora de ingresos y además, otras que por razones de política fiscal y económica son deducibles. De allí que en la interpretación de la norma tributaria se atenderá de preferencia al fin de las mismas, y a la propia naturaleza del derecho tributario que la caracteriza, según lo prescribe el Art. 57 de la Ley aplicable. En tal virtud, nuestro legislador en el Art. 24 literal c) de la ley aplicable, en relación con el Art. 38 numeral 7, de su Reglamento, acepta como deducibles las cantidades pagadas a los trabajadores a título de salarios, sueldos, sobresueldos, honorarios, comisiones, viáticos, primas, aguinaldos, participaciones en las utilidades u otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de ingresos computables. Pues bien, si la indemnización es una situación económica que incide en la producción de los ingresos computables, porque surge como una consecuencia de uno de los factores de la producción como es el trabajo, tenemos que concluir desde el punto de vista fiscal que es un gasto necesario que debe hacer el contribuyente para obtener las utilidades gravadas con el impuesto sobre la renta, y que a juicio del Tribunal aunque el gasto no está especificado debe aceptarse dentro del margen discrecional que la ley faculta.

En cuanto si se premia o no la conducta del contribuyente por aceptarle como deducible el pago de las indemnizaciones, se estima que es una valoración subjetiva de la cual cada persona puede tener su criterio en lo particular y no constituye por lo tanto un fundamento legal para manetener el rechazo de conformidad con la ley de la materia.

Ahora bien, analizando el fondo sustantivo del problema, es necesario señalar ciertos presupuestos probatorios que el contribuyente debe constituir para hacer uso de dicha deducción.

En el caso que ahora nos ocupa, si bien es cierto que los peritos adscritos al Tribunal comprobaron por medio de las planillas respectivas que todos los trabajadores indemnizados estaban al servicio de la Empresa, los conceptos que aparecen en dichas planillas son tan lacónicos que no dan base suficiente como para definir si las erogaciones se ajustan a la realidad sobre los derechos y obligaciones del contribuyente y los trabajadores indemnizados. En efecto, de los conceptos contenidos en la correspondiente documentación no se puede apreciar el motivo del despido, si las indemnizaciones pagadas a cada trabajador están o no en relación al tiempo de servicios prestados, a los salarios devengados, si en el pago total están incluidas las sumas por vacaciones total o proporcional, etc.

A primera vista se diría que el Tribunal no tiene obligación de conocer esos detalles, pero si la situación se estudia con detenimiento, se llegará al convencimiento de que conforme a la ley el Tribunal tiene que conocerlos, para que la prueba sea fehaciente, ya que existe la posibilidad de que un patrón muy generoso pueda pagar más al trabajador de lo que la ley lo autoriza, tal como ocurre con los aguinaldos, y es aquí donde el Tribunal trata de establecer la DIFERENCIA PAGADA POR EL PATRON EN EL EXCESO de lo autorizado por la ley, para considerarla desde el punto de vista fiscal como PAGO ADICIONAL no necesario para la producción y conservación de la fuente productora de ingre-

sos computables, pues tanto la dependencia tasadora como este Tribunal, que está conociendo en grado, no tienen facultades legales para permitir la baja de las contribuciones que por ley deba pagar el contribuyente o patrón que en forma generosa o dadivosa haya deseado congraciarse con los trabajadores que despida; y como los hechos que se han mencionado no han sido comprobados debidamente por la parte apelante procede declarar improcedente el agravio, confirmando la actuación de la Dirección General de Contribuciones Directas al respecto, aclarando que la suma de \$ 151.54 incluida en la suma total objetada, se rechaza además, por tratarse de gastos de ejercicios anteriores".

El criterio del suscrito es que deben ser deducibles tomando en cuenta de que no obstante que las causas de la indemnización pueden ser diversas, en el fondo existe un desequilibrio de carácter laboral que incide en los factores de producción y en consecuencia en la fuente de ingresos. Por otra parte, esta categoría de ingresos deben ser motivo de un tratamiento especial porque el monto de la indemnización comprende el esfuerzo de varios años de trabajo, con lo cual tiene un símil con las ganancias de capital. Gravar en un solo ejercicio todo el ingreso no hay duda que perjudica en gran medida al causante y lo pone en desigualdad de condiciones con los demás sujetos. El complemento de esta situación para el sujeto que paga la deducción es que ésta debe ser proporcional tomando en cuenta los años que comprende la indemnización pues de lo contrario se violaría el principio de la independencia de ejercicios.

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

De conformidad con el Art. 23 del Código de Bustamante, el domicilio de los funcionarios diplomáticos y el de los individuos que residan temporalmente en el extranjero por empleo o comisión de su Gobierno o para estudios científicos o artísticos, será el último que hayan tenido en su territorio. Esta situación, a condición de reciprocidad, ha comprometido al Estado de El Salvador, para exonerar los ingresos de las personas relacionadas en dicho numeral, pero debe entenderse en la forma limitada que la ley lo señala.

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

Se ha sostenido que, en el concepto amplísimo de renta, el aumento de capacidad económica del contribuyente por herencia, legados y donaciones entre vivos, debería de gravarse al igual que la ganancia de capital por ser ingresos eventuales, pero tanto la doctrina como la mayoría de legislaciones los exoneran dentro de la renta personal. La razón me parece de buen juicio porque dichos ingresos proceden de una transferencia de bienes y no generados por una fuente productora. Por otra parte, gravarlos con ambos impuestos sería perjudicar la masa hereditaria, además de que constituiría doble tributación.

- 5.- Los alquileres provenientes de casas baratas cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Que cuando se trate de casas de apartamentos, el costo de cada apartamento, incluyendo la parte pro

porcional del valor del terreno, no exceda de DIEZ MIL COLONES y el monto de su alquiler anual, del doce por ciento sobre su costo;

- b) Que cuando se trate de casas unifamiliares, el costo, incluyendo el terreno no exceda de VEINTE MIL COLONES y el monto del alquiler anual no pase del doce por ciento sobre su costo;
- c) Que las características de seguridad e higiene de la habitación sean aprobadas por las autoridades correspondientes. La exención durará diez años a partir de la fecha de emisión de la licencia para construir;

Los ingresos exonerados en el presente numeral tienen un fondo de carácter social y se señalan dos condiciones que deben cumplirse simultáneamente, para gozar de la exención: Que el canon de arrendamiento no exceda del 12% del valor de la construcción, y que este valor no exceda de \$ 10.000.00 en el caso del literal a) y de \$ 20.000.00 en el del literal b). Como puede apreciarse, tal situación constituye un instrumento para estimular la construcción de viviendas de alquiler de tipo medio.

- 6.- Las remuneraciones que se perciban por servicios técnicos prestados al Gobierno o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren pagadas por gobiernos o instituciones extranjeros;

Por razones diplomáticas y de política fiscal, se han exonerado dichos ingresos a fin de no perturbar la colaboración que nos brindan los técnicos extranjeros, cuyos honorarios son pagados por gobiernos e instituciones de otros países.

- 7.- Los premios obtenidos en loterías nacionales;

Este ingreso es totalmente extraordinario e imprevisible, y se ha discutido si debe o no gravarse como renta ordinaria. Nuestro legislador, quizá con el ánimo de estimular a los que juegan con la suerte de la Lotería Nacional de Beneficencia, los ha exonerado totalmente, y ha desestimado que bien pudo darles un tratamiento especial basado en porcentajes, tomando en cuenta la naturaleza del ingreso. Debe quedar claro que sólo comprende los premios provenientes de loterías nacionales.

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

La exoneración señalada es uno de los medios con que el Estado favorece el trabajo de los intelectuales. Tiende, además, a enriquecer el patrimonio cultural de la comunidad.

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

No necesita mayores comentarios esta exención, pues no sería lógico que si el Estado y las Instituciones Oficiales premian a sus trabajadores, por otro lado los perjudique con el impuesto en estudio.

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

Los impuestos son creados por medio de leyes dadas por el Poder Legislativo. En consecuencia, el mismo Poder tiene facultades para conceder exoneración.

ciones. Dentro de ellas podemos distinguir cuatro situaciones especiales de carácter permanente: la exención de las utilidades provenientes del cultivo del café; las que concede la ley de Fomento Industrial; las contenidas en los contratos en que interviene el Estado como parte en la ejecución de sus obras; y las contempladas para los intereses provenientes de los Títulos del Estado. Sobre las más importantes haremos una breve relación. Pero antes es necesario señalar que, en el fondo, esas exenciones se deben primordialmente al desarrollo de una política fiscal y económica.

Con respecto a la que se da a las utilidades provenientes del cultivo del café, solamente haremos relación de la última reforma que sustituyó el Art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Exportación de Café, cuyo texto es el siguiente:

"Art. 13.- Mientras se encuentra vigente el impuesto la exportación de café establecida por esta ley, quedan exentos del Impuesto sobre la Renta únicamente las utilidades provenientes de su cultivo y producción.

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

La infracción a la disposición anterior será sancionada con la cancelación, para el comprador, del derecho de obtener inscripción en la Compañía Salvadoreña del Café, S. A. de nuevos contratos de exportación. Dicha sanción será aplicada por el Ministerio de Hacienda, al tener conocimiento, con audiencia del interesado". (D. O. # 233, T. # 189, 15 Dic. 1960).

En el campo de los hechos, esta exención plantea problemas complejos que perjudican mucho al contribuyente que tiene renta gravable y renta exenta ya que, a veces por falta de registros, y otras por falta de técnica en la materia contable-fiscal, las deducciones reclamadas tienen que dividirse en forma proporcional a cada una de las fuentes de ingreso. La reforma señalada vino a determinar que el hecho generador de la obligación fiscal exenta del impuesto, es la renta proveniente del cultivo. Dejó gravada, por lo tanto, la proveniente del proceso del beneficio del grano. Actualmente se aboga porque las utilidades del café se trasladen al régimen del impuesto en estudio, pero se argumenta que, por razones administrativas, no es oportuno hacerlo. Sobre esta exención se han discutido muchos casos que han ido hasta el recurso de amparo, cuando la Dirección General de Contribuciones Directas gravó la participación obtenida por altos empleados de empresas que cultivan, benefician y exportan café, por considerarlas como sobresueldos, habiendo ellos abogado que se trataba de "Cuentas en Participación".

En la mayoría de los casos el amparo ha sido declarado sin lugar, por no haber probado en legal forma la cuenta señalada. Omito la jurisprudencia por haberse publicado en otra tesis doctoral. (27)

Respecto a la Ley de Fomento Industrial, es el literal (f), del Art. 5 - el que establece lo siguiente: "Exención o reducción del impuesto sobre la Renta proveniente de la industria que se establezca".

Esta exención sería de gran sacrificio para las finanzas del Estado porque deja de percibir regular cantidad de ingresos, y dudamos de que sea una de las llaves de la industrialización del país.

(27) "De las Cuentas en Participación". Tesis Doctoral José Domingo Méndez, Octubre 1964.

- 11 - Los intereses, premios y otras utilidades que proven
gan directamente de los depósitos bancarios;

Con el objeto de fomentar el ahorro y canalizarlo por la vía crediticia, ^{provenientes} se exoneraron los intereses, premios y otras utilidades/de depósitos bancarios y éstos también quedaron exentos para los efectos del impuesto de Vialidad -- Serie "A". Ahora bien, estimamos que la fase del fomento del ahorro se ha su-
perado y podemos estar a las puertas de un medio legal de evadir el impuesto, pues nada costaría usar los depósitos como medio de inversión. Por otra parte, la Banca puede burlar la finalidad que se persigue porque si el Banco Central de Reserva faculta pagar para el caso el 5% de interés, los bancos del sistema pagan un interés más bajo. (Los depósitos de ahorro se mueven como Cta. Cte.)

- 12.- El valor del arrendamiento que produciría la casa de propiedad del contribuyente que él mismo habite;

Este numeral exonera lo que conocemos por renta potencial, o renta imputada del que habita su propia casa y se complementa con el Art. 17 del Regla-
mento. El gravamen como puede verse en esta última disposición, sólo opera ^{la persona} para/que tenga el derecho de habitar la casa gratuitamente. El inciso tercero vino a regular una serie de situaciones que no las contenía la ley del 51 y sus reformas, como es el caso de las quintas de recreo que se consideraban como una prolongación de la casa de habitación del contribuyente, y el caso cuando setienen dos casas de habitación por una u otra causa. Otro problema que se plantea al respecto, es la cuantía del alquiler potencial pues generalmente el obligado lo estima con criterio conservador y en consecuencia no se acomoda al principio legal que dice: "computará en su renta el valor del arrendamiento que produciría la casa, etc." En el caso de declarar el alquiler potencial de las quintas de recreo, hay derecho a reclamar el pago del guardián y los impuestos municipales que pueda producir dicha propiedad.

- 13.- Lo percibido en concepto de gastos de representación por los funcionarios diplomáticos;

La disposición se refiere a los funcionarios diplomáticos que nos representan en el extranjero, y el fundamento de la exoneración es que lo recibido no es una compensación por servicios prestados sino un fondo destinado a gastos. La misma situación se presenta con los viáticos que se pagan por viajes en el interior del país que tampoco constituyen renta.

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

Estos ingresos, de gravarse, constituirían un caso de doble tributación internacional, porque las instituciones de crédito domiciliadas en el exterior, además de tributar en nuestro territorio, están obligadas a pagar impuesto en el lugar de su domicilio. Cabe hacer notar que el legislador, al hablar del objeto del impuesto en el Art. 5 literal a), determinó que los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor, lo que constituye una regla general para considerar gravables los intereses pagados por los deudores salvadoreños. En consecuencia, este numeral vendría a ser una excepción a la regla anterior. Para encontrar su fundamento me remito al Memorandum sobre Política -

de Impuestos en El Salvador, de Oliver Oldman que en el literal (g) se refiere a los intereses pagados a bancos extranjeros.

"Los bancos extranjeros, normalmente constituidos como sociedades anónimas, conceden préstamos a personas físicas y sociedades salvadoreñas para diversos depósitos, entre otros el financiamiento de la cosecha del café y la compra de equipos. Conforme a las reglas usuales sobre la fuente de ingresos aplicables a los intereses pagados por la utilización del dinero, la fuente del ingreso por concepto de intereses sobre dichos préstamos sería El Salvador, lugar donde el deudor reside o el dinero es utilizado. Empero, El Salvador, en la actualidad no grava al prestamista extranjero en cuanto a dichos intereses. Al parecer, la exención se basa en gran medida en la amenaza hecha con frecuencia por parte de prestamistas extranjeros en el sentido de que la tasa de interés sería aumentada en la cantidad de cualquier impuesto que tuviera que pagarse. No puede saberse si es que tal amenaza llega a ponerse en práctica o no, a menos de hacerse una tentativa sería de gravar dichos intereses. En un caso concreto (Puerto Rico) que se mencionó durante las discusiones, cuando fue suprimida, las tasas de interés no fueron aumentadas al establecerse el impuesto". (28)

Artículo 22.- Cuando cumpliendo con las formalidades legales una sociedad anónima hubiere acordado capitalizar todo o parte de sus utilidades, la distribución de las acciones de esta sociedad que representan el capital así aumentado, no se computará en la renta del socio para los efectos de su impuesto, siempre que esta distribución se haya hecho en proporción al número de acciones que posea cada socio en la sociedad.

Derogado por el Decreto Legislativo # 609, D. O. # 91, T. 211 del 20 de mayo de 1966. Pero el Art. 5 del mismo Decreto sostiene el mismo principio y en efecto están exentas las utilidades recibidas en acciones. Antes de la ley de 1963, estas utilidades si eran gravables para el socio, con base en el Art. 6 de la ley anterior y sobre el particular pueden relacionarse las consideraciones elaboradas al examinar el Art. 11 de la ley en estudio.

Artículo 23.- Las Sociedades domiciliadas en el país no computarán en su renta bruta los dividendos que reciban de una sociedad anónima, cuando dichas rentas son exentas o tales sociedades hayan pagado el impuesto a que se refiere el artículo 40 y la retención prescrita en el artículo 76.

Contiene la presente disposición, dos situaciones por las cuales las sociedades domiciliadas en el país, no deben computar como ingresos los dividendos que reciban de una Sociedad Anónima: cuando dichas rentas son exentas, y cuando la Sociedad que paga los dividendos, haya pagado el impuesto social y verificado la retención que señala el Art. 76. Este requisito de la retención ha desaparecido con la derogatoria del Art. 76 por el Decreto 609, antes relacionado. El hecho generador exonerado, se produce cuando una Sociedad de personas o de capital, es accionista de otra Sociedad, y recibe dividendos de ésta que pueden estar exentos por medio de Decreto Legislativo, o una ley especial y dicha exención se extiende hasta el accionista. En el caso de haber pagado el impuesto social, no se gravan en cabeza de la sociedad accionista, porque las utilidades que ésta reparta serán gravables en cabeza del accionista persona natural, cuando éste los reciba. Se evita así un triple gravamen que iría contra el principio de equidad.

(28) Impuesto sobre la Renta. Editorial Universitaria de El Salvador, Colección Jurídica N° 1, Pág. 164 y 165.

Este fenómeno económico de que una sociedad sea accionista de otra sociedad, es consecuencia del avance industrial dentro de un régimen capitalista, en el cual el empresario explota una industria y las demás conexas, formando una sociedad para cada una de ellas. La forma de operar desde el punto de vista jurídico es la siguiente: se forma una sociedad anónima tenedora de acciones, como especie de instituto financiero de las demás sociedades, que posee la mayoría de acciones de éstas también anónimas. Estas últimas son manejadas por la primera en todo aspecto, por el principio del derecho de las mayorías como poseedores de las acciones y, desde luego, las utilidades tienen que ir a parar a las arcas de la sociedad accionista. Ahora bien: en lo fiscal, se produce un fraccionamiento de rentas, puesto que, si sólo existiera una sociedad que explotara todas las industrias, la renta sería mayor y, por consiguiente, la progresividad del impuesto sería más efectiva. Por lo tanto, la división podría plantearse como una forma de evadir legalmente el impuesto. En nuestro sistema, como lo hemos visto anteriormente, la sociedad accionista no paga ningún impuesto social por los dividendos recibidos de las otras sociedades, excepto en el caso de que éstas no lo hayan pagado.

Tampoco pagará impuesto social la sociedad accionista, cuando los dividendos recibidos estén exonerados en virtud de una ley, o de un Decreto Legislativo especial, exoneración que el legislador hace extensiva, tanto para la sociedad que explota la industria, como para la sociedad accionista y para el socio persona natural. Para el caso, si la Sociedad "A", es accionista de la sociedad "B", cuyos ingresos están exonerados, ninguna de las dos pagará impuesto social, y tampoco pagarán impuesto los accionistas personas naturales al recibir dichas utilidades.

Art. 24.- Una sociedad que perciba ingresos exentos de impuesto de conformidad con el artículo 21, podría distribuirlos exentos para los socios, después que distribuya las utilidades gravables. La misma regla se aplicará para el caso en que el socio sea una sociedad.

La sociedad que distribuya utilidades que provengan parcialmente de ingresos exentos, estará obligada, al hacer la distribución, a informar a cada uno de los socios que las perciban, el monto de las utilidades que provengan de ingresos gravables y el monto de las utilidades que provengan de ingresos exentos.

Ya vimos que el Art. 21 contiene catorce numerales que exoneran distintos tipos de ingresos, dentro de los cuales la sociedad y el accionista gozan de la exoneración, como podría suceder con las utilidades provenientes del cultivo del café, intereses sobre cédulas hipotecarias y sobre bonos y obligaciones del gobierno; pero si la sociedad, además de estos ingresos exentos, obtiene ingresos gravables, el Fisco, para asegurar su interés fiscal, obliga a la sociedad a que primero reparta los gravables y después los exentos. No existiendo esta restricción, a la sociedad nada le costaría repartir sólo utilidades exentas y dejar en sus reservas las gravables con el objeto de que el socio nunca pague impuesto sobre dichas utilidades. La obligación que contiene el inciso segundo es una forma de fiscalizar el reparto de las utilidades exentas y gravables a fin de que el socio no abuse de la exoneración y, en

consecuencia, poder determinar en una forma correcta el impuesto a pagar.

CAPITULO II

DE LA RENTA NETA

Concepto.

Artículo 25.- La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina.

El concepto que nos dan la ley y el Reglamento en su artículo 25, es claro y, en mi opinión, huelgan los comentarios al respecto. Ahora bien: esta determinación de la renta neta tiene su razón de ser, ya que se fundamenta en el principio general de que ninguna renta se produce de la nada y, en consecuencia, el tributo debe caer sobre una base que mida con justicia la capacidad contributiva del sujeto obligado. En el campo contable se usa un concepto parecido llamado "Utilidad Neta", que también resulta de restar a la "Utilidad Bruta", las deducciones contables que han incurrido en la fuente generadora de ingresos y se clasifican estas deducciones por regla general en: Gastos de Operación; Gastos de Administración y Gastos Financieros. Para efectos fiscales, estas deducciones quedan comprendidas en los rubros correspondientes a Gastos de Conservación de la Fuente de Ingresos, y Gastos de Producción de la Renta, de las cuales nos da un concepto claro y preciso el mismo artículo del Reglamento, antes relacionado. Veamos:

Gastos de Conservación. Son aquellos que se eroguen necesariamente para mantener la fuente de ingresos en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que adquiriera aumento de valor por razón de las inversiones hechas. Cuando el bien aumenta de valor fiscalmente, el gasto se tiene como una inversión y es rechazado como deducible en caso de haberse reclamado.

Gastos de Producción de la renta. Son las erogaciones indispensables para obtener los productos, es decir, los gastos que necesariamente se haya de hacer antes de percibir la ganancia, y no los que se hagan con posterioridad a su obtención, motivados por el empleo o destino que se dé a la renta después de percibida.

Por otra parte, el Reglamento en los Arts. 26, 29 y 30 señala tres situaciones para determinar la Renta Neta así: para el contribuyente que lleve contabilidad; para las empresas de seguros, de fianzas, o de capitalización o de ahorros; y para el caso en que la renta provenga de la exportación de bienes cultivados, producidos, manufacturados, elaborados, o adquiridos en el país, respectivamente.

Artículo 26.- Al computar la renta neta, se admitirán como deducciones de la renta bruta las siguientes:

- 1) Las contribuciones fiscales y municipales pagadas durante el ejercicio, que graven la fuente productora de los ingresos computables, a excepción de los impuestos sobre la renta y el de vialidad, las multas y recargos incurridos respecto de cualquier contribución y de sucesiones, de donaciones, de alcabala y del medio por ciento por transferencia de bienes raíces.

El legislador, en el presente numeral, genéricamente acepta como deducibles las contribuciones fiscales y municipales, y excepciona el impuesto sobre la renta y el de vialidad, y las multas y recargos incurridos en cualquier contribución o en otros impuestos. Para respaldar esta exclusión, se sostiene que no son gastos necesarios, porque los de renta y vialidad se pagan después de que se ha obtenido la utilidad y determinado el capital, y constituyen hechos independientes de la obtención de la renta. Respecto a las multas y recargos, se dice que son situaciones que no nacen de la naturaleza de la fuente de ingresos, sino de la voluntad del contribuyente; además, que aceptarlos como deducibles sería estimular la negligencia del contribuyente. La excepción de los otros impuestos toma en cuenta que ellos no constituyen gastos necesarios para la producción del ingreso. Respecto al impuesto de alcabala y el del medio por ciento por transferencias, no se consideran deducibles, por ser gastos que aumentan el valor del bien y, en efecto, son capitalizables.

- 2) Las primas que se hayan pagado por seguros contra riesgos de los productos, cultivos, mercaderías y demás bienes, muebles o inmuebles, que generen ingresos computables;

La técnica del seguro y la organización moderna de la empresa, exige que se cubran los riesgos previsibles a que se encuentran sometidos los factores de la producción y, efectivamente, el Fisco ha considerado que el pago de las primas es necesario para conservar la fuente de ingresos y tal gasto debe ser deducible. Se ha omitido en este numeral la prima que se paga por los riesgos profesionales, obligatoria según el Código de Trabajo, pero las autoridades administrativas con buen juicio la aceptan como deducible.

- 3) Los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo, la propaganda, libros, impresos, avisos, correspondencia, gastos de escritorio, luz, teléfono y demás similares;

La enumeración de gastos que hace este numeral corresponde a los que ordinariamente concurren en la administración de cualquier fuente de ingresos, y no es discutible la naturaleza de su deducción. El único problema se presenta en el caso de que el contribuyente tenga al mismo tiempo ingresos gravables y exentos y no tenga el cuidado de separar los gastos correspondientes a cada grupo, o los separa sobre una base que no es razonable para los fines fiscales. La solución ha sido aplicar porcentajes en relación al ingreso bruto de cada fuente de ingresos, y a los elementos de juicio que se puedan obtener del análisis concreto de las fuentes. Sobre esta situación, véase la obligación que señala el Reglamento en su Art. 47.

- 4) El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados directamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodega, fábricas, tierras, bosques, etc.;

El pago del arrendamiento de los bienes muebles e inmuebles, es un gasto necesario para la producción del ingreso y, por lo tanto, se ha considera-

do que es deducible. Ahora bien: no se considera el caso del arrendamiento -- con promesa de venta de la maquinaria que, para efectos de depreciación, sólo puede reclamarla el propietario del bien y no el arrendatario. En mi opinión, mientras no se modifique este tipo de contratos de parte del vendedor, puede - el arrendatario reclamar la deducción de las cuotas de pago del arrendamiento, según veremos en la parte correspondiente a la Depreciación.

- 5) El valor de las materias primas, de combustibles y de fuerza motriz y demás gastos similares en la industria siempre que no se hubieren incluido en el costo de la manufactura;

Se señalan en este numeral tres elementos de producción que son constantes en el campo industrial, y que son deducibles siempre que no se hubieren - incluido en el costo de la manufactura; la verdad es que por las dos vías son deducibles, ya sea en forma directa como costo de lo producido, o en la forma que lo prescribe la ley.

- 6) Las cantidades pagadas a títulos de salarios, sueldos, sobresueldos, honorarios, comisiones, viáticos, primas, aguinaldos, gratificaciones, participaciones en las - utilidades u otras remuneraciones o compensaciones - por los servicios prestados directamente en la producción de ingresos computables. Sin embargo, cuando se trate de miembros de una sociedad colectiva o en commandita simple, de directores de sociedades anónimas o en commandita por acciones, que sean principales accionistas de las mismas o de los parientes del contribuyente, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o de su cónyuge, sólo podrán deducirse las cantidades pagadas por concepto de sueldos y sobresueldos, siempre que se compruebe a satisfacción de la Dirección General, que el trabajo ha sido - necesario para los fines del negocio y realmente desempeñado, y que el sueldo es proporcional a la calidad del trabajo y a la importancia del negocio, como normal en relación con los que paguen las empresas del mismo giro, región y volumen de operaciones;

La enumeración que hace el numeral no es limitativa, pues el campo de - las compensaciones por los servicios prestados es amplio y muy difícil comprenderlas todas. Como puede verse, las pagadas en especie se han omitido, pero - son deducibles. Con respecto a los pagos hechos a miembros de sociedades, la ley solo acepta como deducibles las cantidades pagadas por concepto de sueldos y sobresueldos, toda vez que se llenen los requisitos que, al final, prescribe el mismo numeral. El rechazo es lógico y justo porque se trata de parar la - posible evasión de impuesto que de parte de las sociedades surgiría al repartir sus utilidades por los conceptos que la ley señala. Por otra parte, cabe hacer mención de las sumas pagadas por viáticos las cuales, aunque son deducibles, están limitadas en la forma prescrita por el Art. 27, numeral cuarto - del Reglamento.

- 7) Los gastos por concepto de reparaciones ordinarias, o sea, los que se erogan para mantener en buenas condiciones de trabajo, servicio o producción, los bienes del contribuyente, destinados directamente a la producción de ingresos computables, sin que tales reparaciones prolonguen apreciablemente la duración de - los bienes o impliquen una ampliación de la estructura primitiva de los mismos, y siempre que la inversión no incremente el valor de ellos.

La deducción por gastos de reparaciones ordinarias en edificaciones depreciables, está incluida en la cuota de depreciación anual que para dichos bienes establece la tabla contenida en el numeral 10) de este artículo;

La razón de esta deducción se fundamenta en el hecho de que no hay bien que, por su uso o funcionamiento, y a veces por las situaciones especiales a que está sometido, no necesite de reparaciones ordinarias para mantenerlo en buenas condiciones de trabajo; pero si estas reparaciones prolongan la vida del bien, en el sentido mencionado en la parte final del numeral, se considera que no son deducibles, puesto que constituirían inversiones. En casos especiales se ha hecho muy difícil establecer el límite entre la reparación y la inversión, y sólo con inspecciones periciales ha sido posible solucionar los conflictos. Para tales efectos es recomendable que, en caso de duda, el contribuyente consulte a la Dirección General de Contribuciones Directas.

El inciso segundo plantea una situación que ha sido muy discutida en nuestro medio, porque generalmente las edificaciones ocasionan gastos, como pintura, reparación de goteras, desperfectos eléctricos, de agua y otros similares que en mi opinión deben ser deducibles. Debería hacerse, como en otros países, una distinción entre las reparaciones locativas y las de carácter permanente. Las primeras serían deducibles y las últimas consideradas como inversión.

- 8) Los intereses pagados o incurridos durante el ejercicio por las cantidades tomadas en préstamo e invertidas en el negocio productor del ingreso computable, así como los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Cuando el término "intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de las utilidades, dichos intereses no son deducibles;

La deducción por intereses es un rubro constante en cualquier fuente de ingresos, pero ya sea el contribuyente persona natural o jurídica, debe comprobar que los créditos que motivan dichos intereses han sido invertidos en la fuente generadora de ingresos. Consecuente con lo anterior es la deducción por los gastos de constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos. En el caso de las personas naturales, es muy común que entre cónyuges adquieran créditos hipotecarios con responsabilidad solidaria y sólo uno de ellos reclame el total de intereses pagados. Sin embargo, la Dirección General de Contribuciones Directas sólo acepta el 50% de esos intereses mientras no se pruebe que el crédito fue usado por uno de los cónyuges. Para evitar los rechazos aludidos, el contribuyente puede probar que sólo él hizo uso del crédito, demostrando con hechos y cantidades el destino del préstamo dentro de su actividad económica y financiera; es decir, que no basta que los pagos se en-

cuentren a nombre de su persona; en caso de que ambos hayan usado el crédito, lo recomendable es deducir cada uno la parte proporcional correspondiente.

El segundo inciso es una forma que el legislador ha encontrado para evitar las evasiones de impuesto porque nada costaría que una sociedad de personas por ejemplo, reconociera intereses a los socios sobre su capital aportado y sobre sus utilidades acumuladas para declarar pérdidas y no computarse impuesto. Sobre el particular hay que relacionar directamente el Art. 27 numeral tercero del Reglamento, en concordancia con el Art. 12 Inc. 2o. de la Ley.

El último inciso también es una forma de cerrar la evasión que una Sociedad Anónima podría realizar al repartir utilidades a poseedores de acciones preferidas y declarar como pérdida lo pagado por intereses.

- 9) Los gastos de viaje en una cuantía razonable siempre que sean necesarios y directamente atribuibles al negocio. Dichos gastos incluirán el costo de pasajes, alimentación y hospedaje. No serán deducibles los gastos realizados en viajes al exterior, mientras no se compruebe plenamente que sean necesarios, totalmente atribuibles y apropiados en forma racional, a los fines del negocio;

Otra deducción discutible es la que contiene el numeral nueve, porque puede prestarse para evadir el impuesto legalmente cuando el Fisco no limite lo que debe entenderse como necesario por gastos de viaje. Para los viajes al exterior, el criterio del legislador es más estricto para conceder la deducción y en éste el contribuyente para solicitar la deducción, debe actuar más apegado al criterio fiscal que al mercantil. En los casos de fuentes de ingresos que exijan viajes al exterior, como la venta de vestidos para mujeres, artículos de regalos y otros, el contribuyente debe reclamar lo razonable y probar con la correspondencia respectiva que su presencia en el extranjero es imprescindible para los fines del negocio. Debe relacionarse también con el Art. 27 numeral cuarto del Reglamento, que otorga una facultad discrecional a la Administración para apreciar la deducción antes relacionada.

DEPRECIACION

Previo al análisis respectivo, me permitiré exponer algunas generalidades sobre el tema de la depreciación, que de suyo tiene importancia desde el punto fiscal, contable y económico.

El concepto claro y preciso que se ha dado sobre la depreciación lo trae la misma ley de la materia y es el siguiente: Depreciación significa la pérdida de valor que sufren los bienes por el uso, la acción del tiempo, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento. En efecto, se señalan cuatro causas que motivan la pérdida de valor de los bienes pero, para efectos fiscales, el legislador determina los requisitos que deben llenarse para hacer uso de la deducción y son los que señala el Art. 46 del Reglamento y a los cuales nos referiremos oportunamente.

El fenómeno de la depreciación es de tipo económico. En efecto, el equipo productor va incorporándose al producto durante el proceso, por lo cual disminuye su valor y aumenta correlativamente el del producto; al hacerse esta transferencia se refleja en el precio, que es la base para el cómputo de

la utilidad total. Por lo tanto, la depreciación constituye, en realidad, un elemento del costo.

Ahora bien: con la regulación fiscal lo que se pretende es evitar la evasión de impuesto que resultaría de la aplicación de depreciaciones mayores que las reales; no obstante, el Fisco es generalmente bastante conservador, presentándose a menudo diferencias entre la "Depreciación Real" y la "Depreciación Fiscal", en que la primera es mayor que la segunda, debido a que los porcentajes legales son inferiores a los reales. Para alivio de males, el Fisco aumenta el exceso reclamado al patrimonio del contribuyente, y lo hace tributar con mayor cuantía para los efectos del impuesto de Vialidad.

Los bienes motivo de depreciación son todos aquellos que pueden ser sometidos a las cuatro causas antes relacionadas. Se excluye, por consiguiente, la tierra que, por su naturaleza, no se deprecia. En efecto, los bienes depreciables son los dedicados a la producción de los ingresos computables; pueden ser tangibles o intangibles. De los primeros se excluye la disminución de precio de la mercadería por motivos de antigüedad y la rebaja de los inventarios, cuando el saldo de éstos es mayor que las existencias físicas. De los intangibles se excluye el derecho de llave o "good will" pues, dadas sus características, no puede someterse al régimen de la depreciación.

Por último, queda referirnos a los métodos de depreciación más generalizados que son: el directo, el indirecto y el acelerado. El primero opera sobre una cantidad a depreciar fija cuya cuota es constante durante el período de vida útil del bien. El segundo se realiza sobre saldos a depreciar y, en consecuencia, la cuota absoluta es variable y el plazo de vida útil es más largo que el anterior. El acelerado, consiste en considerar, como costo, la amortización de la inversión total en los activos fijos, y se aplica en los países más industrializados como un instrumento de política económica a fin de estimular la inversión.

Víctor L. Urquidí en su monografía sobre la depreciación acelerada dice lo siguiente: "Para el fisco, la depreciación acelerada representa en un principio un sacrificio de recaudaciones -ya se dijo que es de hecho un préstamo sin interés- pero a la larga debe redundar en mayores ingresos fiscales. En primer lugar, porque, de tener éxito como incentivo, origina un incremento de la capacidad industrial superior al que ocurriría normalmente, y el fisco suele participar en todo aumento de la actividad económica, sea por los impuestos que recauda, sea por los ingresos que en las economías en su conjunto genere el aumento de la producción: mayor volumen de salarios, mayores compras, gastos, etc. En segundo lugar, porque si las inversiones estimuladas por la depreciación acelerada son las necesarias para adaptarse a nuevas tecnologías o para reducir costos, se habrá elevado la eficiencia industrial y se habrá contribuido a robustecer el proceso de desarrollo económico. En tercer lugar, porque al impulsar inversiones que de otro modo no se hubieran realizado o se habrían aplazado, el fisco habrá logrado ensanchar la base industrial del país, que a su vez es fuente futura de mayores ingresos fiscales, directa e indirectamente. Y, por último, porque la depreciación acelerada significa en

realidad sólo un diferimiento del pago de los impuestos por parte de las empresas y no una reducción absoluta de su obligación tributaria. Lo que las empresas contabilicen hoy como costo, para fines fiscales, no lo pueden volver a -- cargar mañana; en consecuencia, un activo depreciado con rapidez o con intensidad inicial considerable permite aliviar la obligación fiscal actual, pero la aumenta en el futuro, cuando la empresa esté en mejor situación de capacidad productiva y posiblemente tenga mayor desahogo financiero".

BREVE RELACION HISTORICA DE NUESTRA LEGISLACION POSITIVA

El Reglamento de la ley de 1916, en su Art. 10, literal (E) aceptaba como gasto deducible la depreciación de los bienes generadores de ingresos computables, tomando como base el valor de dichos bienes en relación al número de horas trabajadas, y sin exigir mayores requisitos. Los porcentajes oscilaban entre el 5 y el 10 por ciento. La ley de 1951, vino a reglamentar en forma más técnica la depreciación y estableció, en el Art. 38 # 11 de su Reglamento, los porcentajes más aproximados para cada clase de bien. Señaló expresamente en el Art. 62 del mismo Reglamento, los requisitos formales de carácter registral que deben llenarse para hacer uso de la deducción. Por último, la ley del 1963 en vigencia, además de comprender otros bienes no comprendidos en el Reglamento anterior, aumentó ciertos porcentajes e incorporó al cuerpo de la ley en forma juiciosa lo que se encontraba antes en el Reglamento.

A continuación haremos el comentario sumario de la ley, tal como lo hemos relacionado.

- 10) Una cuota anual por concepto de depreciación de bienes dedicados a la producción de los ingresos computables, de acuerdo con las siguientes disposiciones;

Del texto del inciso anterior, deducimos que el legislador excluyó la depreciación acelerada, puesto que ésta no se verifica por cuotas como sucede con la directa e indirecta. Por otra parte, sólo es deducible la depreciación sobre bienes dedicados a la producción de los ingresos computables, o sea que los ingresos que no se computan, como en el caso de las utilidades del cultivo del café, no pueden originar depreciaciones deducibles.

- a) El término "depreciación" significa la pérdida de valor que sufran los bienes por el uso, la acción del tiempo, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento;

Dijimos anteriormente que nuestra ley de impuesto sobre la renta nos da el concepto del término depreciación y, aunque se ha dicho que estos conceptos deben quedar en el campo doctrinario, en mi opinión, dada la naturaleza del derecho tributario, no está de sobra dicha aclaración. Es más: debió agregarse un índice de conceptos sobre la terminología fiscal usada.

- b) La deducción adecuada por concepto de depreciación es aquella cantidad que debería reservarse durante el año fiscal, de acuerdo con un plan razonable, mediante el cual el conjunto de las cantidades así reservadas, más el valor residual sería al final de la existencia útil del bien depreciado, igual a su costo más el de las mejoras que se hicieren, excepto los gastos normales de conservación y mantenimiento;

El presente literal contiene el núcleo en cuanto a los elementos fiscales sobre los cuales se reclama la depreciación, así: La cantidad que debería reservarse durante el año fiscal equivale a la cuota anual por depreciación; si se constituye o no la reserva, es problema que queda a juicio del contribuyente pero, por razones técnicas, opino que debe constituirse. El plan razonable se refiere al método directo o indirecto que aplique el interesado. El conjunto de cantidades reservadas, es la suma de las cuotas depreciadas. El valor residual, es la cantidad estimada por el contribuyente al llegar el bien al final de su existencia, y puede ser hasta de un colón. Este valor debe ser razonable de acuerdo con la naturaleza del bien y los elementos que inciden en su desgaste. La parte final del inciso b) expone que las cantidades reservadas, más el valor residual, deben ser iguales al costo del bien más el de las mejoras que se hicieron. La igualdad es exacta porque no se puede depreciar mayor valor de lo que ha costado el bien.

- c) El contribuyente no podrá deducir la depreciación de bienes que no sean de su propiedad;

En el derecho civil existe la regla de que la cosa perece para su dueño y, si analizamos la depreciación, el fenómeno es parecido porque, si bien es cierto que la cosa no desaparece físicamente, la pérdida de su valor por el uso disminuye el patrimonio del contribuyente y es éste quien soporta dicha pérdida. Ahora bien, el legislador omitió el aspecto excepcional de los bienes adquiridos en arrendamiento con promesa de venta, por los cuales el arrendatario no tiene derecho de reclamar la depreciación porque éste, mientras no pague el valor del bien, no se considera dueño. Demás está decir el perjuicio causado por esta omisión. La realidad económica es que muchas fuentes de ingresos se explotan con bienes adquiridos en la forma indicada. Contra la situación anterior, no queda más que el contribuyente reclame como deducibles las cuotas de arrendamiento, o una parte de ellas equivalentes a la depreciación. De conformidad con la legislación actual, quien podría reclamar la depreciación sería el propietario, pero éste está recibiendo las cuotas de arrendamiento que en la realidad, constituyen pago del precio del bien. Por lo tanto, si fue devuelto, ya se habría cancelado la diferencia entre el precio de reposición y el valor actual. Por este motivo, la deducción concedida al propietario, no puede justificarse puesto que para él el bien no pierde valor, y aún puede aumentar cuando, como es frecuente, los plazos concedidos para el pago son inferiores al tiempo normal de duración del bien. En cambio, para el arrendatario que está adquiriendo el bien por cuotas, sí se produce realmente la depreciación puesto que, al pagar la última cuota y hacerse la transferencia correspondiente, el valor real del bien será menor que su costo.

- d) Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, la deducción por depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo;

En el derecho de propiedad se distinguen: el derecho del nudo propietario y el derecho de usufructo, y si el usufructo es el gravado con el impuesto sobre la renta la depreciación debe reclamarla el usufructuario. Al consolidarse los dos derechos, será el nudo propietario que al mismo tiempo es usu-

fructuario, el que continuará reclamádola, toda vez que el bien no se haya redimido.

- e) Es deducible la depreciación de los bienes tangibles - que estén sujetos a desgaste o deterioro por causas corrientes, al agotamiento y a la inadecuación debida al progreso de las ciencias o a las artes o al incremento del negocio. No es aplicable la deducción de las mercaderías o existencias del inventario del contribuyente y a los predios rústicos o urbanos, excepto lo construido en ellos;

El contenido del presente inciso es discutible porque no es claro respecto a los casos que quiere comprender; pero, excluyendo los bienes cuyos porcentajes depreciables están determinados por la misma ley, estimamos que se colocarían en esta situación las minas, explotaciones petrolíferas, las de gas, y otros activos que se desgastan por agotamiento y por la inadecuación debida al progreso de las ciencias o a las artes. Las cuotas depreciables tendrían que ser especiales, con base en la respectiva autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas. Sobre los casos en que se niega la depreciación - nos remitimos a lo anteriormente expuesto.

- f) Es deducible la depreciación de bienes intangibles cuyo uso en la explotación está limitado en su duración de manera definitiva, tales como las patentes, los derechos de autor, marcas de fábrica, etc. Por regla general los bienes intangibles cuyo uso no esté delimitado no podrán depreciarse. No se permitirá depreciar el derecho de llave;

En el campo de los bienes intangibles, existen algunos que tienen limitado su uso y, si concurren a generar ingresos computables, debe aceptarse su depreciación. Entre éstos tenemos el valor de las patentes, los derechos de autor, las marcas de fábrica y otros. La cuota depreciable debe tener por base el tiempo de duración de la concesión, cuyo costo de adquisición debe estar representado en dinero. Se excluye el derecho de llave porque, dada su naturaleza, su uso no está sometido a las condiciones ordinarias de los otros bienes, y en algunos casos su valor no disminuye sino que, por el contrario, aumenta.

- g) La deducción por depreciación se limitará a los bienes empleados en la producción del ingreso computable. -- Cuando un bien se dedique al mismo tiempo a la producción de ingresos no computables y a otros usos distintos, la deducción por la depreciación se permitirá en la debida proporción.

Este inciso regula el caso del contribuyente que tiene bienes generadores de ingresos computables y de ingresos exentos. En esta posición se colocan típicamente los cultivadores, beneficiadores y exportadores de café. La ley señala que la deducción debe hacerse en la debida proporción.

- h) En ningún caso se permitirá la deducción por depreciación de bienes que no estén en uso;

Se complementa este literal con el (c), porque no basta ser dueño del bien sino que éste debe encontrarse en uso. El fundamento es lógico, puesto que un bien que no se use no está generando ingresos.

- i) Para que se admita la deducción por depreciación será indispensable que el contribuyente lleve la cuenta correspondiente en su contabilidad o registros, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, la Dirección General podrá efectuar las operaciones de ajuste que fueren necesarias cuando el contribuyente hubiere hecho uso de mayor cuota de depreciación de la que legalmente le corresponde.

El inciso primero determina un requisito estrictamente fiscal, constituido por la obligación de registrar la depreciación en una cuenta correspondiente en la contabilidad o registros para que la deducción pueda ser concedida. La disposición reglamentaria se encuentra en el Art. 46 del Reglamento respectivo. Ahora bien; se ha interpretado, para los casos en que se lleva contabilidad, que basta una cuenta que registre el activo depreciable y otra cuenta que registre la reserva para depreciación, pero debe tomarse en cuenta que en esta forma se omiten todos los datos que señala el Reglamento, y, en consecuencia, lo correcto es llevar las tarjetas o el libro especial de los bienes depreciados. Para el contribuyente que no lleve contabilidad y, en el caso de que sean muchos bienes, se impone el registro aludido. En el caso de dos o tres bienes, la copia del formulario en su cuadro correspondiente de la depreciación puede servir de registro, y así se ha considerado por las autoridades administrativas.

Anteriormente hablamos de la depreciación real y fiscal, y señalamos que la primera es a veces mayor que la segunda. Esta es precisamente la operación de ajuste a que se refiere la ley, que también puede ser verificada por el contribuyente, reclamando sólo para efectos fiscales la aceptada legalmente.

- j) Para los efectos fiscales, la depreciación podrá calcularse, a elección del contribuyente, aplicando un porcentaje fijo y constante sobre la inversión total, deduciendo el valor residual, o aplicando un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente de la inversión total, sin deducción del valor residual. Si se usa el segundo método, el porcentaje no podrá ser superior al doble del porcentaje que se usa para la depreciación fija. Una vez que el contribuyente haya adoptado un método para un determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas;

Respecto a los métodos para calcular la depreciación, la ley anterior sólo reconocía el DIRECTO, pero tomando en cuenta que muchos contribuyentes utilizan el INDIRECTO, y no se perjudica con ello el interés fiscal, y que, además, es un método mundialmente aceptado, en la ley actual se incorporó tal situación a fin de dar un tratamiento equitativo a los interesados. Aclara el legislador que si se usa el segundo método, la cuota anual depreciable no debe ser superior al doble que la reclamada por el directo. No hay duda de que se ha marcado un límite a la cuota de depreciación, y esto se debe a que el método indirecto no estima el valor residual de los bienes y, en consecuencia, la cuota anual, con base en el porcentaje que autoriza la ley, tiene que ser mayor que en el directo. La última situación que regula este literal se

refiere a la uniformidad que debe mantenerse en la aplicación de los métodos. El cambio de cualquiera de ellos, una vez adoptado, sólo se podrá hacer por autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Demostraré con un ejemplo el caso debien depreciable bajo el régimen del método directo y del indirecto.

Caso:

Casa de bahareque, madera, adobe u otros materiales no especificados, valorada en ₡ 25.000.00, con un valor residual de ₡ 5.000.00

Porcentaje de depreciación según la ley: 5%

Método directo

Valor sujeto a depreciación:

Costo de adquisición	₡	25.000.00
Menos valor residual	"	<u>5.000.00</u>
Valor a depreciar	₡	20.000.00
Cuota fija anual de depreciación:		
5% s/₡ 20.000.00	"	<u>1.000.00</u>

Método indirecto

Valor sujeto a depreciación:

Costo de adquisición	₡	25.000.00
Valor a depreciar	"	25.000.00
Cuota anual primer año depreciación		
5% s/₡ 25.000.00	"	<u>1.250.00</u>
Saldo decreciente a depreciar	₡	23.750.00
Cuota anual segundo año depreciación		
5% s/₡ 23.750.00	"	<u>1.187.50</u>
Saldo decreciente a depreciar	₡	<u>22.562.50</u>

- k) El bien depreciable será redimido, para los efectos fiscales, dentro del plazo que resulte de la aplicación del porcentaje fijo. No podrá hacerse deducción alguna por depreciación sobre bienes que fiscalmente hayan quedado redimidos.

En ningún caso deberá el total deducido en concepto de depreciación, exceder la diferencia entre el costo del bien y del valor residual que pueda esperarse como remanente al final de su existencia útil en el negocio o profesión;

Depreciado un bien, fiscalmente seconsidera redimido, o sea, que ese bien ha llegado al final de su vida útil y debe cambiarse por otro nuevo. Con base en los porcentajes que presenta la tabla de depreciación del literal (o), se puede determinar la vida útil del bien, aplicando el porcentaje sobre el valor a depreciar, y luego, este mismo valor se divide entre la cuota obtenida del porcentaje y el cociente será el número de años que fiscalmente tendrá existencia el bien. La otra parte del inciso es que sobre un bien redimido no podrá reclamarse ninguna otra depreciación, salvo que el bien pase a propiedad de otro contribuyente cuyo costo de adquisición sí tiene que depreciarlo; en los bienes muebles ésto es muy difícil, pero sí es muy corriente en los inmuebles -construcciones-.

El inciso segundo, determina que la suma depreciada nunca deberá ser mayor del valor por depreciar que resulta de restar al costo del bien, el va

lor residual. Este caso sería en el método directo. Para el indirecto la suma depreciada no podrá ser mayor de la inversión total.

- l) La deducción por depreciación de cualquier bien parcialmente depreciado, se limitará en cada ejercicio a aquella cantidad proporcional que razonablemente se pueda considerar necesaria para amortizar su costo durante el resto de la existencia útil del bien;

Hay bienes que, por una u otra razón, no se deprecian totalmente sino en forma parcial. Para efectos fiscales, sólo es deducible aquella cantidad que proporcionalmente sea razonable para amortizar el bien. Si la situación es constante, este bien tendrá mayor vida útil que si se depreciara en forma ordinaria; más si es variable, lo conveniente es depreciar el bien en forma total y para efectos fiscales, sólo reclamar una proporción razonable por depreciación.

- m) Si el contribuyente hubiere dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la depreciación de un bien o la hubiere descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de depreciación de los años posteriores;

Se fundamenta este literal en el principio de la independencia de ejercicios, o sea que la depreciación reclamada únicamente debe afectar el ejercicio en que incurre, y no en los posteriores.

- n) La base para el cálculo de la depreciación será el costo total del bien, inclusive el de su instalación y transportes. A esta cantidad deberá sumarse periódicamente el costo de las mejoras y adiciones y deducirse el costo del bien que se venda o se ponga en desuso, o cualquier pérdida o daño que sufra que no se deba al desgaste gradual de su utilidad. En ningún caso el valor del bien, para los efectos de esta deducción, podrá exceder del declarado para el impuesto de vialidad;

Se complementa directamente este literal con el (j). En efecto, éste nos habla de una "inversión total" y aquí se menciona "Costo Total del bien, inclusive el de su instalación y transporte". Por "Instalación" debe entenderse el valor material y técnico de la instalación de cierto tipo de maquinaria que, por su naturaleza, debe ser realizada por las empresas vendedoras, con cargo al comprador. Por otra parte, el costo de las mejoras y adiciones es depreciable a partir de la fecha en que comiencen a usarse y, como lógica consecuencia, hay que deducir del costo total del bien, el costo de los bienes que se vendan o se pongan en desuso. Otra situación que señala la ley es que el valor del bien, para los efectos de la depreciación, no podrá exceder del declarado para el impuesto de Vialidad.

- ñ) Para los efectos de esta deducción no se admitirán revaluaciones de los bienes depreciables;

La revaluación no puede ser base para la depreciación, puesto que ella no significa valor de adquisición del bien. De admitir esta situación, nunca se terminaría de depreciar un bien, con grave perjuicio para el fisco.

- o) La tabla siguiente señala el máximo de depreciación anual permitida:

1) Edificaciones:		
a) Metálicas, de concreto armado, de ladrillo y concreto armado o de concreto armado con estructura de hierro y revestimiento incombustible	2	%
b) De paredes de ladrillo o concreto armado, con techo o entrepisos de material combustible	2 $\frac{1}{2}$	%
c) De bahareque, madera, adobe u otros materiales no especificados	5	%
d) Mejoras en bienes raíces de uso industrial, comercial o agrícola, tales como superficies pavimentadas, ace- ras, canales, drenajes, engramados, alcantarillados, muelles, puentes, cercas, bordas, terracerías y otras de conservación de suelos y agua	5	%
2) Equipo de instalación permanente en edificaciones (ascenso- res, equipo contra incendio, instalaciones de alumbrado, de agua, etc.)	5	%
3) Equipo de transporte:		
a) Automóviles, usados en el negocio o profesión	15	%
b) Automóviles de servicio público	20	%
c) Autobuses	15	%
d) Aviones	20	%
e) Camiones y trailers	20	%
f) Embarcaciones de madera o de material plástico	15	%
g) Embarcaciones de metal	10	%
h) Bicicletas, triciclos de carga, motocicletas, motoci- cletas de carga y montacargas	20	%
i) Otros vehículos	10	%
4) Motores:		
a) Gasolina y kerosina	10	%
b) Diesel, semi-diesel, gas pobre y de vapor	5	%
c) Eléctricos	10	%
5) Calderas y Máquinas de vapor:		
a) Usadas en labores de temporada	4	%
b) Otras	7	%
6) Generadores de energía eléctrica:		
a) Hasta de 50 KVA	10	%
b) Más de 50 KVA	5	%
7) Turbinas:		
a) Hidráulicas	3	%
b) De vapor o de gas	6	%
8) Herramientas y equipo pequeño	20	%
9) Tractores (exceptuando los que se usen para construcción):		
a) de ruedas	20	%
b) de oruga	15	%
10) Tractores, motoniveladores, palas mecánicas, traílas, y - otros equipos usados para terracería o construcción	25	%

- 11) Mobiliario, usado en la oficina o en el negocio:
- a) De madera o predominantemente de madera 10 %
 - b) De metal o predominantemente de metal 7 $\frac{1}{2}$ %
- 12) Equipo de oficina 10 %
- 13) Equipo de transmisión y distribución de energía eléctrica (torres y postes, aisladores, conductores, pararrayos, transformadores, subestaciones, aparatos de control y de medición, interruptores, etc.)
- a) Hasta de 500 voltios 6 %
 - b) Más de 500 voltios 4 %
- 14) Equipo y maquinaria industrial (excluidos los bienes especificados en los otros rubros de esta tabla):
- a) Usados en labor de temporada 7 %
 - b) Los demás 10 %
- 15) Equipo y maquinaria usado en labores estrictamente agrícolas o ganaderas, (excluidos los bienes especificados en los otros rubros de esta tabla) 15 %
- 16) Hoteles y restaurantes:
- a) Utensilios de cocina 25 %
 - b) Equipos de cocina 10 %
 - c) Porcelana y cristalería 50 %
 - d) Alfombras 16 %
 - e) Almohadas, colchas o colchones de materiales blandos 20 %
 - f) Colchones de resortes 10 %
- 17) Refrigeradores 20 %
- 18) Bienes intangibles:
- a) En aquellos cuyo uso en la explotación está limitado en su duración de manera definida, se admitirá como depreciación anual la cantidad que resulte de dividir el costo del bien por los años de existencia útil.
 - b) Los demás 5 %

Para los bienes muebles en los casos no previstos en la tabla anterior se seguirán las siguientes reglas:

1) Cuando los factores determinantes de la depreciación del bien no incluido en la tabla, tales como su naturaleza, funcionamiento, existencia útil, etc., sean similares o análogos a los factores que caractericen a alguno de los bienes incluidos en la tabla, se aplicará el porcentaje que corresponda a éste;

2) Cuando no sea posible aplicar la regla anterior, el contribuyente aplicará un porcentaje que no exceda del 5%.

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

Las cuotas señaladas para edificaciones incluyen la deducción por reparaciones ordinarias de que habla el numeral 7 de este artículo;

Los dieciocho numerales que contiene este literal no son limitativos - pues, dada la diversidad de bienes que existen para la explotación de las distintas fuentes de ingreso, el legislador hace mención de los más comunes. - Respecto a los porcentajes, aunque no tenemos una información directa para determinar de dónde fueron tomados, la verdad es que existen Códigos Internacionales de depreciación, y tablas que traen los textos como el "Manual del Contador" de W. A. Paton. Por otra parte, se han recogido los casos que la experiencia nos aporta y, para los casos no previstos, se han dado las reglas que aparecen al final de la disposición.

En la primera de las reglas citadas, se permite la depreciación por analogía, o sea que los casos no previstos, cuando por su funcionamiento, naturaleza y existencia útil sean similares a los enumerados, se aplicará la depreciación que corresponda. Esta situación es saludable porque no se ata al contribuyente a una depreciación rígida.

La segunda regla reviste importancia excepcional porque permite aplicar un porcentaje del 5% a los bienes de difícil clasificación. Al establecer los porcentajes de depreciación, el legislador ha presumido la vida útil de los bienes. No obstante, se da el caso en que ésta es menor en la realidad que la prevista por la ley, como sucede con la maquinaria usada en terracería. En estos casos podrá solicitarse a la Dirección General de Contribuciones Directas la aplicación de un porcentaje mayor.

- 11) El costo de las mercaderías u otros bienes enajenados, que se determinará de la manera siguiente:

Al importe de las existencias al principio del ejercicio de que se trate, se sumará el costo de las mercaderías u otros bienes construidos, manufacturados, adquiridos o extraídos durante el ejercicio; y de esta suma se restará el importe de las existencias al fin del mismo ejercicio;

La deducción del costo de la mercadería enajenada se fundamenta en que, para obtener una ganancia, tenemos que invertir primero en la adquisición de la mercadería terminada, o en compra de materias primas para elaborarla. La diferencia que resulta entre la venta y su costo, es la ganancia, que constituye el hecho generador del impuesto.

El inciso segundo señala el procedimiento que debe aplicarse para liquidar las mercaderías vendidas y, en este campo, es la técnica contable la que ha aportado al derecho tributario el procedimiento que se examina. Este procedimiento es mundialmente conocido, y consiste en tomar el Inventario Inicial del Ejercicio; más el costo de las mercaderías compradas durante el ejercicio, menos el inventario final del ejercicio. Al efecto, veamos un ejemplo sencillo: el ejercicio de un comerciante es del 1° de enero al 31 de diciembre. Supongamos que está liquidando el ejercicio 1967, y que sus ventas ascendieron a \$ 200.000.00. Determinemos el costo de esta mercadería vendida, tomando en cuenta que su inventario inicial, al 1° de enero de 1967, ascendía a la suma de \$ 50.000.00; que durante el ejercicio compró \$ 75.000.00 y que al 31 de diciembre de 1967 el inventario final es de \$ 25.000.00

Total de Ventas	₡	200,000.00	
<u>Menos costo de lo vendido:</u>	"	100,000.00	
Inventario inicial	₡	50,000.00	
más compras del ejercicio	"	75,000.00	
Suma	₡	125,000.00	
Menos Inv. final	"	25,000.00	
Costo de lo vendido	₡	100,000.00	
Utilidad en venta de mercaderías	₡	100,000.00	

En el caso de una industria, valdría el ejemplo siguiente:

Total de Ventas	₡	200,000.00	
<u>Menos costo de lo vendido:</u>	"	100,000.00	
Inventario Inicial	₡	50,000.00	
Más costo de producción en el - ejercicio	"	75,000.00	
(Materias primas, salarios, ener- gía eléctrica, material de empa- que, lubricantes, combustibles, depreciación del equipo produc- tivo, reparaciones, repuestos, etc.)			
SUMA	₡	125,000.00	
Menos Inventario final	"	25,000.00	
Costo de lo vendido	₡	100,000.00	
Utilidad en ventas	₡	100,000.00	

Sobre la valuación de los inventarios, el Reglamento, en su Sección - Cuarta, Arts. 58/62, determina reglas precisas y claras, y relaciona los siguientes métodos: Costo de adquisición igual al costo según última compra; - Costo de Mercado, el que sea más bajo; y costo promedio, por Aligación Direc- ta. Los numerales dos y tres del Art. 60 se refieren a las empresas indus- triales. El numeral cuatro a los productos agrícolas y el cinco se aplica a los casos del ganado de cría y de engorde.

Por otra parte, éstos inventarios son los que se toman físicamente. En caso de haber diferencias con los libros, se ajustan de tal forma que coinci- da lo real con lo registrado.

- 12) Los gastos indispensables para la obtención de ingre- sos computables, provenientes de explotaciones agro- pecuarias, tales como los efectuados por concepto de jornales, siembras, resiembras, adquisición de forra- jes, plantas, semillas, y abonos o fertilizantes de toda clase, pastaje pagado a terceros, terrajes o - censos, conservación de cercas, podas, limpias, etc.

Los gastos de alimentación y crianza del ganado -- son deducibles en la medida que representan una ero- gación real, excluyendo, por consiguiente, el valor de los productos que se cosechan en la misma hacien- da, así como el del trabajo del propio contribuyente;

El inciso primero se refiere a los gastos en explotaciones agropecuarias y, como puede apreciarse, el legislador ha tratado de mencionar en lo posible las distintas clases de gastos que se producen en dicha fuente de ingresos, y son los que común y corrientemente se realizan. El segundo inciso menciona -

los gastos de alimentación y de crianza del ganado, y excluye por no constituir una erogación real, los productos que se cosechan en la misma hacienda y el del trabajo del propio contribuyente. En el caso de incluirlos como gasto, se tendrían que declarar como ingresos y, para efectos fiscales lo mejor es -excluirlos.

- 13) En general cualquier otro gasto no especificado en este artículo, que a juicio de la Dirección General sea indispensable para la producción del ingreso o conservación de su fuente.

Siendo la presente ley de tipo administrativo, tenía que dejar regulado el acto discrecional del Administrador, a fin de hacerla más efectiva y darle cabida a la analogía en materia de deducciones sobre la base de que sean gastos necesarios o de conservación de la fuente de ingresos. Podemos mencionar, para el caso, la proporción de gastos que se le aceptan a los profesionales en el ejercicio de su profesión, como son los de gasolina, propaganda, útiles de escritorio, hospedaje y otros similares. También los gastos de representación que muchas empresas reconocen a sus empleados ejecutivos, ya sea a base de cuotas mensuales, o por el total de gastos verificados. Sobre esta situación la Dirección General debería instruir a sus delegados fiscalizadores, a fin de que no actúen con larigidez que les caracteriza.

Otras deducciones de la Renta Bruta

El tipo de deducciones que a continuación vamos a analizar se debe, no a su necesidad para la percepción de los ingresos, sino al ajuste que el Fisco hace con el objeto de dar un tratamiento económico a ciertos contribuyentes quienes, dada su calidad y capacidad económica, necesitan un estímulo fiscal y, en algunos casos, en atención a obras sociales que hace el contribuyente en beneficio de la comunidad.

Artículo 27.- Son admisibles, además, como deducciones de la renta bruta: relacionar Art. 53 Inc. 1o.

- a) La suma que pague el contribuyente por seguros de vida, cuando el monto total de las primas pagadas en el año no exceda de dos mil colones, siempre que el propio contribuyente sea el asegurado.

En ningún caso el monto deducible excederá la cantidad de un mil colones.

Esta deducción viene desde la ley de 1951, y a la cual hemos hecho mención al analizar el Art. 21 # 1, en cuanto a la estructura del seguro. Nos resta señalar que fiscalmente sólo debería de ser deducible la proporción correspondiente al pago por riesgo y no la totalidad que también comprende el capital ahorrado. Tal como está legislado, da la idea que el seguro es un gasto y no un ahorro. Respecto al monto de las primas pagadas durante el ejercicio, para establecer el límite de \$ 1,000.00, se sostiene que son los contribuyentes de bajos ingresos los que más necesitan del seguro y que el sacrificio que hacen de sus ingresos en tal forma, merece un tratamiento distinto.

- b) El valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes: (relacionar el Art. 53 del Reglamento)
 - I) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables;

- II) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable;
- III) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
- IV) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento. Art. 31 Regl.

Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de veinticuatro meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

Si el contribuyente recobrare total o parcialmente deudas deducidas en ejercicios anteriores, por haberlas considerado incobrables, la cantidad recobrada deberá incluirse como utilidad del ejercicio en que se reciba, en la cuantía deducida.

No son deducibles las deudas contraídas por operaciones realizadas entre cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; entre la sociedad colectiva o en comandita simple y sus socios; o entre una sociedad anónima o en comandita por acciones y sus directores, principales accionistas o cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Tampoco es deducible cuando el principal accionista sea otra sociedad.

Para aliviar la carga de las pérdidas del contribuyente por concepto de deudas incobrables, se acepta este tipo de deducción, a veces en un 50% como lo contenían las leyes anteriores de la vigente, y 100% como está regulado actualmente. Es necesario llenar, como es lógico, todos los requisitos que la ley enumera, a fin de evitar las evasiones fiscales, pues nada costaría declarar incobrable una cuenta y reclamar su deducción y, por otra parte, recibir el pago de la misma y no declararla.

Podemos decir que esta deducción se asimila a los gastos de producción, y por tanto, constituye requisito esencial el que antes se hayan computado como ingreso gravable. Los demás requisitos que exige la ley y el Reglamento son básicos pero, en mi opinión, en caso de fiscalización debería de haber un poco de más flexibilidad en la aplicación de las disposiciones. Los créditos personales incobrables a favor del contribuyente no son deducibles, porque no causan ingresos computables.

El inciso segundo es una presunción legal favorable al contribuyente.

El siguiente inciso es una consecuencia lógica del anterior, porque el recobro total o parcial de las deudas, constituye ingresos en el ejercicio en que se reciba, en una cuantía igual a la deducida en ejercicios anteriores.

Los dos últimos incisos tienen por objeto evitar la simulación de deudas entre parientes y en las Sociedades Anónimas que son principales accionistas de otra. En consecuencia, tiende a parar las posibles evasiones que podrían producirse por esta vía.

- c) Las erogaciones hechas por el contribuyente para la construcción, mantenimiento y operación de viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural, pensiones por retiro y análogas prestaciones que proporcione gratuitamente a sus

trabajadores para la superación cultural y bienestar material de éstos.

- d) Las erogaciones hechas por el contribuyente para la construcción y mantenimiento de obras de saneamiento que proporcione gratuitamente a los trabajadores en sus propiedades o empresas, a los moradores de una localidad y obras que constituyan un beneficio notorio para una región del país.

Los literales en estudio son un estímulo a las personas que hagan tales erogaciones. Ahora bien, se discute si dichas deducciones, en el caso de que el contribuyente compute rentas gravables y exentas, sólo son deducibles cuando incidan en una u otra fuente de ingresos. En mi opinión, como la ley no distingue, el total de las erogaciones puede considerarse como hecho con ingresos gravables.

- e) Las donaciones que haga el contribuyente a las entidades a que se refiere el artículo 2, siempre que sean comprobadas por la Dirección General.

Sobre este tipo de donaciones nos hemos referido al tratar el Art. 2 y solo resta señalar que esta deducción, además de ser un estímulo para el contribuyente, es una forma de darle vida a dichas instituciones, a fin de que cumplan sus finalidades. En el momento de reclamarse deben acompañarse a la declaración los recibos correspondientes.

- f) Hasta el 5% sobre la renta bruta de las agencias y sucursales, como cuota de gastos en las casas matrices o centrales con asiento en el extranjero.

Se habla aquí de Agencias y Sucursales cuyas matrices o centrales tengan asiento en el extranjero. La distinción no está de más, porque, en el Derecho Mercantil, cada una tiene características que la distinguen. Empero, para fines fiscales tienen un tratamiento igual, puesto que se supone que tanto las Agencias como Sucursales deben contribuir con una cuota para el sostenimiento de la casa matriz.

El Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas, da un concepto claro de lo que es una Agencia y una Sucursal, en los siguientes términos:

Agente Comercial: "Todo intermediario que, sin carácter oficial, obra a nombre o, al menos, por cuenta de otro, en actos y operaciones de comercio". En nuestro sistema jurídico dichos Agentes o bien actúan como mandatarios mercantiles, o por medio del contrato de comisión. Para el caso que nos ocupa podemos tomar de ejemplo las Casas de Representaciones extranjeras.

Sucursal.- "Establecimiento mercantil o industrial que depende de otro, llamado CENTRAL o PRINCIPAL, cuyo nombre reproduce, ya esté situado en distinta población o en barrio distinto de una sociedad importante. Los bancos, las grandes casas de comercio, los hoteles poseen con frecuencia SUCURSALES cuando los negocios marchan favorables. Las SUCURSALES mantienen la unidad de firma social, no poseen capital propio ni responsabilidad separada, aunque puedan gozar de relativa independencia dentro de la estructura interna de la institución. Sus jefes son gerentes con mayores o menores atribuciones. Llevan contabilidad especial, que luego se resume en la general del establecimiento. Las SUCURSALES integran especie de colonias o bases económicas de las grandes

empresas, cuyas instrucciones y suministros proceden por lo común y exclusivamente de la CASA CENTRO o MATRIZ. Las grandes sociedades internacionales emplean sistemas de SUCURSALES valiéndose de las llamadas SOCIEDADES FILIALES, a veces disimuladas por conveniencias políticas o fiscales, con nombre distinto incluso, que se inscriben pomposamente como nacionales, sin perjuicio de contribuir a la mayor gloria y mejores ingresos de la empresa con dirección y principales accionistas en el extranjero. Dentro de la legislación mercantil para las SUCURSALES rigen los preceptos generales de los establecimientos mercantiles".

Según nuestro derecho mercantil, sólo pueden operar las sucursales de Sociedades Anónimas Extranjeras con base en la Sección Octava del Capítulo Segundo, Título V. Art. 299 al 301 del Código de Comercio.

El 5% viene desde el Reglamento de la ley de 1915, Art. 10 literal (j), y se fundamenta en que las matrices o centrales tienen trabajo por la administración de las Sucursales y en efecto les cargan a éstas dicho porcentaje como cuota de gastos. Para el caso de las Matrices Nacionales que tienen agencias o sucursales en el territorio, el Art. 16 del Reglamento en vigencia, determina que hay obligación al pago del impuesto sobre el total de los ingresos percibidos en la casa matriz ya sea persona natural, sucursales o agencias, domiciliada en El Salvador quien las perciba. O sea, que no hay que confundir la central o matriz con asiento en el extranjero con la que tiene su asiento en El Salvador.

g) El valor de lo pagado en la República por el contribuyente, por servicios profesionales prestados por médicos, cirujanos, radiólogos, laboratoristas y dentistas al propio contribuyente, así como a su cónyuge o a sus hijos menores de dieciocho años o sirvientes domésticos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Que el profesional que preste el servicio esté domiciliado en el país y legalmente autorizado para ejercer en él;
- 2) Que el contribuyente exprese en la declaración el nombre, domicilio y residencia de la persona que prestó los servicios y recibió el pago correspondiente;
- 3) Que cuando los servicios se presten a los familiares o cónyuges mencionados, éstos no sean por sí mismos contribuyentes; y
- 4) Que se acompañen los recibos correspondientes.

Podrán hacer uso de esta deducción, sin llenar el requisito especificado en el numeral 1) de este literal, los funcionarios y empleados salvadoreños del Gobierno o instituciones oficiales que presten servicios en el extranjero.

Es deducible el gasto que no estuviere compensado por seguros u otra indemnización y solamente el que se contraiga precisamente al pago de servicios profesionales, excluyéndose por consiguiente, el costo de medicina, aparatos ortopédicos, etc.

En ningún caso el monto deducible excederá la cantidad de UN MIL COLONES.

Esta deducción es una innovación que trajo el legislador del 51, y está contenida en el Art. 38 numeral 20 del Reglamento. Tiene por objeto contro-

lar los ingresos de los profesionales enumerados para darle mayor efectividad a la recaudación del impuesto. El legislador del 63, agregó como beneficiario de los servicios profesionales a los sirvientes domésticos, con el fin de estimular al contribuyente que, por una u otra razón, no manda a sus sirvientes a las Clínicas Asistenciales. Es preciso señalar que los recibos por honorarios deben timbrarse, con base en la Ley de Papel Sellado y Timbres, y que la fecha de pago debe estar dentro del ejercicio que se está declarando. Por otra parte, cuando ambos cónyuges son contribuyentes, cada uno debe reclamar sus gastos correspondientes por honorarios profesionales pagados. También deben agregarse a la declaración presentada los recibos correspondientes, hasta por la cantidad de \$ 1.000.00 que constituye el límite establecido. El numeral 1) establece que, para poder gozar de la deducción, los pagos deben ser hechos a profesionales domiciliados en El Salvador. Exceptúa los pagos hechos a profesionales con domicilio en el exterior, por funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno o de instituciones oficiales que presten servicios en el extranjero.

Ahora bien: en mi opinión, la finalidad práctica que se busca no ha sido efectiva en la práctica, puesto que no todos los profesionales expiden recibos por sus honorarios, como en el caso de los médicos. Por otra parte, cuando se exige el recibo, los profesionales tratan de trasladar a su cliente el impuesto que pagarían, aumentando el valor de sus honorarios. Me parece que un método más efectivo en beneficio del contribuyente, sería determinar como deducibles porcentajes sobre la renta neta, hasta un límite en que se estimule efectivamente al contribuyente de bajos ingresos.

- h) Las pérdidas sufridas en actividades industriales calificadas conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y Economía en una cuantía no mayor de un 20% anual y en la proporción que no haya sido absorbida por las ganancias obtenidas de otras fuentes de ingresos, dentro de los siete años siguientes a aquel en que se sufrió la pérdida. Para determinar el monto de dicha pérdida no se tomarán en cuenta las deducciones de carácter personal ni las que no fueren indispensables para la producción del ingreso o conservación de su fuente efectuadas por el contribuyente. Para esta calificación se seguirá el procedimiento establecido en el Art. 29 de esta ley.

El legislador del 63, como un estímulo a la empresa industrial, dejó esta deducción sobre las pérdidas de la renta ordinaria que no hayan sido absorbidas por las fuentes de ingreso dentro de los siete años siguientes a aquél en que se sufrió la pérdida. Por ejemplo, una pérdida del ejercicio 1963, se podrá deducir en el sentido que lo señala la disposición en cinco de los ejercicios comprendidos dentro de los siete años siguientes. La pérdida deducible es la que fiscalmente puede considerarse como tal, ya que no se tomarán en cuenta las deducciones de carácter personal ni las que no fueren indispensables para la producción del ingreso o conservación de su fuente. El sujeto puede ser una persona natural o una jurídica.

Artículo 28.- Además de las deducciones especificadas en los artículos anteriores, las sociedades anónimas domiciliadas en el país podrán deducir los siguientes importes:

1) El monto que de sus utilidades hayan afectado durante el ejercicio las empresas industriales para el incremento de su capacidad productiva, mediante inversiones efectuadas en el país que consistan en la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes, o fundación de nuevas industrias. No se considerarán inversiones deducibles la simple adquisición de industrias que se encuentren en funcionamiento, o de participaciones sociales.

Se entenderá por incremento de la capacidad productiva, el aumento que resulte de comparar los valores del activo fijo, existentes al principio y fin de cada ejercicio formado por los bienes que intervienen directa o indirectamente en el proceso industrial, con excepción de los inmuebles y de los que sirvieron como materia prima o elemento básico. Podrán también considerarse como instalaciones computables para establecer el incremento de la capacidad productiva, los bienes incorporados durante el ejercicio a la explotación, que no obstante estar adheridos al inmueble, sirven exclusivamente, por su naturaleza, para atender necesidades de la actividad explotada. No se computarán las nuevas inversiones mientras los bienes adquiridos con ellas no se utilicen en la actividad de la industria.

Cuando dentro de los cuatro ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la deducción, se realizaren bienes de activo fijo de los computables para aquel efecto, se deberá incluir en la computación de la renta neta del ejercicio en que la venta tuvo lugar, el importe de ésta en la porción que no exceda del total de las deducciones practicadas de conformidad con este numeral.

Esta deducción viene desde la ley de 1951 como una innovación en los lineamientos de una política económica del gobierno, a fin de darles un tratamiento especial a las sociedades anónimas industriales para impulsar su fortalecimiento y difusión, como lo dice la exposición de motivos. Para una mejor comprensión de esta deducción, reproducimos lo pertinente.

CAPITULO II - DEDUCCIONES - 25 - a) El monto que de sus utilidades hayan efectuado durante el ejercicio las empresas industriales, para el incremento de su capacidad de producción. Dichas inversiones deben consistir en la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes, o fundación de nuevas industrias. Como el objetivo es obtener un aumento en la producción industrial se establece, en consecuencia, que no se considerarán inversiones deducibles la adquisición de industrias que ya se encuentran en funcionamiento ni la de partes sociales. Para los efectos de la ley se fija un concepto de lo que debe entenderse por incremento de la capacidad productiva. Como se trata de una medida que no encuentra en sus principios alguna dificultad que es de esperarse que la misma práctica se encargue de subsanar. Para evitar la evasión del impuesto por ese medio, se prevé que cuando dentro de los cuatro años siguientes a aquel en que se efectúe la deducción, se realizaren bienes de los computables para aquel efecto, el importe de su venta, en la porción que no exceda del monto de las deducciones, deberá computarse en la renta neta del ejercicio en que la venta tuvo lugar".

De la exposición anterior se deduce que el objetivo principal del legislador ha sido el aumento en la producción industrial con nuevas inversiones, que excluyen la adquisición de industrias que se encuentren en funcionamiento, o la adquisición de partes sociales, que en el fondo constituye la misma situación.

El inciso primero determina que lo deducible es el monto que de las utilidades de un ejercicio se haya destinado para el incremento de la capacidad

productiva; entendiendo que las inversiones pueden tomar la forma de instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes y fundación de nuevas industrias.

En el inciso segundo, se nos da el concepto de incremento de la capacidad productiva como el aumento que resulte de comparar los valores del activo fijo existentes al principio del ejercicio con los que resulten al final de él. Para aclarar el concepto de activo fijo, tenemos que recurrir a la terminología contable que le atribuye las siguientes características: "Activo Fijo". * En este grupo podríamos decir que lo normal es la inmovilización y parecería, así, que ello pudiera equipararse al significado de congelación; pero el concepto es distinto y lo aclararemos. La inversión normal en maquinarias, mobiliarios y equipos requerida por la explotación dentro de un plan de aprovechamiento racional, aunque represente una inmovilización, no es sinónimo de activo congelado, existirá éste, en cambio, cuando se posea activo fijo improductivo o inadecuado, en su volumen, con relación a la capacidad financiera de la empresa. La posesión de máquinas que no pueden hacerse trabajar, es un activo congelado; y lo es también, el poseer un edificio propio financiado con capital que el negocio necesita para su evolución normal sin riesgos". (29)

Excepciona el inciso en comento, la compra de inmuebles y la de materias primas o elementos básicos, quedando reducido el concepto prácticamente a la compra de maquinaria y equipo. Con respecto a la deducción por depreciación de los bienes de capital a que se refiere el artículo que venimos comentando, estimamos que ella es improcedente puesto que la deducción total ya fue hecha al realizarse la inversión. Conceder adicionalmente la deducción por depreciación, equivaldría a una doble deducción de la misma suma.

El Inciso segundo determina así mismo que se tomarán como instalaciones computables los bienes adheridos a los inmuebles que por su naturaleza sirvan exclusivamente para atender las necesidades de la actividad explotada. El caso que se nos viene a la mente es el de las construcciones y las instalaciones propias de la explotación.

La última situación que señala el inciso aludido se refiere a que, para gozar de la deducción, deben utilizarse los bienes adquiridos en la actividad de la industria. La razón es lógica porque sólo así producen renta.

La situación última que regula la ley está constituida por la realización de alguno de los bienes del activo fijo dentro de los cuatro ejercicios siguientes a aquél en que se efectuó la deducción. En este caso, se deberá computar el ingreso siempre que no exceda del total de las deducciones practicadas. La razón para fijar un término de cuatro años, es prevenir la evasión que se pueda producir por esta vía, ya que, después de los cinco años, prescribe el derecho para el fisco de emitir complementarias y, en consecuencia, lo declarado queda en firme.

2) El monto de los intereses que perciban las instituciones de crédito, por razón de préstamos concedidos a empresas industriales en funcionamiento normal y organizadas como sociedades anónimas, siempre que dichos préstamos sean utilizados íntegramente por éstas para el incremento de la capacidad de producción y que el tipo de interés

no sea mayor del seis por ciento anual. Se entiende que una empresa está en funcionamiento normal, cuando después de instalados y organizados y de iniciados sus trabajos, ha transcurrido un término no menor de seis meses.

Haciendo más extensiva la intención del legislador contenida en el numeral anterior, se tienen como deducibles para las instituciones de crédito los intereses provenientes de préstamos concedidos a empresas industriales en funcionamiento normal y organizadas como sociedades anónimas, siempre que llenen los requisitos siguientes: Que dichos créditos sean usados íntegramente por la sociedad deudora en el incremento de su capacidad productiva; y que el tipo de interés no sea mayor del 6% anual. El primer requisito trae como consecuencia la obligación para el acreedor de supervisar la utilización del crédito. Respecto al tipo de interés, me parece que no debió quedar fijo sino sujeto a las condiciones del mercado para este tipo de operaciones. La parte final -- constituye una presunción por la cual, después de seis meses de instalada una empresa, debe considerarse que ha entrado en la fase de funcionamiento normal. Sólo presentamos la objeción al plazo de seis meses inamovibles, porque por lo general este tipo de inversiones toma plazos mayores. Debe dejarse al administrador el criterio discrecional que es privativo de la administración pública.

3) Las reservas legales que constituyan hasta un cinco por ciento de las ganancias líquidas de cada ejercicio, hasta que aquellas representen el diez por ciento del capital social.

Las disposiciones de los numerales 1) y 2) de este artículo se aplicarán a las industrias que tengan por objeto la producción de artículos y mercancías destinados a satisfacer necesidades fundamentales de la población, tales como la alimentación, la salubridad, el abrigo, la habitación, la educación y otras semejantes e igualmente a aquellas que hayan de proporcionar ocupación a un número considerable de trabajadores, o sean de utilidad e importancia económica para el país.

Dentro de nuestro sistema jurídico mercantil, solamente a las sociedades de capital obliga la ley a constituir reserva legal, de conformidad con el Art. 265 Com., y la ley de impuesto sobre la renta en concordancia a esta obligación impuesta a dichas sociedades, acepta como deducible hasta un cinco por ciento de las ganancias líquidas de cada ejercicio, hasta que dicha reserva represente el diez por ciento del capital social. Es decir, que aunque una sociedad reservara un mayor porcentaje del señalado por la ley, para efectos fiscales sólo es deducible el cinco por ciento aludido. Por lo mismo, si una sociedad en un ejercicio reclama menos del cinco por ciento y en el siguiente pretende reclamar la diferencia, tampoco será deducible el exceso de dicho porcentaje, no lo serán las reservas que se constituyan en exceso del 10% del capital social, cualquiera que sea el porcentaje aplicado sobre las utilidades.

El concepto de ganancia líquida es equivalente al de ganancia neta pero en el sentido contable y no fiscal y es la que resulta de deducir de la utilidad bruta, todos los gastos y cargas que le son atribuibles. Para mayor claridad veamos un caso numérico:

Total de ventas	₡	200.000.00	
Menos costo de lo vendido	"	<u>100.000.00</u>	
Utilidad Bruta	₡	100.000.00	
Menos:			
Gastos de Operación	₡	15.000.-	
Gastos de Adminis- tración	"	10.000.-	
Gastos Financieros	"	<u>5.000.00</u>	<u>30.000.00</u>
Ganancia líquida	₡	<u>70.000.00</u>	
<u>Reserva Legal</u>			
5% s/₡ 70.000.00	₡	<u>3.500.00</u>	

El inciso segundo determina los requisitos fundamentales para hacer uso de las deducciones establecidas por los numerales 1) y 2), en el sentido de que las industrias beneficiadas con ellas deben de satisfacer necesidades de la población tales como la alimentación, la salubridad, el abrigo, la habitación, la educación y otras semejantes. También pueden beneficiarse aquellas industrias que hayan de ocupar un número considerable de trabajadores, siendo por ello de utilidad e importancia económica para el país. Todas estas situaciones serán consideradas por los Ministerios de Economía y Hacienda de conformidad con el artículo siguiente:

Artículo 29.- Los Ministerios de Economía y de Hacienda calificarán las industrias que llenando las condiciones requeridas en el artículo anterior, hayan de considerarse acreedoras a los beneficios que señala.

Las empresas industriales interesadas en obtener los beneficios indicados, presentarán al Ministerio de Economía: solicitud de calificación, testimonio de la escritura de constitución social debidamente inscrita, nómina de los socios y demás datos necesarios para demostrar que la empresa industrial solicitante se encuentra comprendida en los términos del referido artículo.

El Ministerio de Economía podrá realizar las investigaciones que estime necesarias para determinar la naturaleza de la industria de que se trate.

El Ministerio de Economía propondrá al Ministerio de Hacienda la calificación de la empresa interesada y le acompañará certificación de las diligencias.

La calificación propuesta contendrá la declaración de que la industria, actividad de la empresa, está comprendida entre aquellas a que se refiere el inciso último del artículo anterior.

La calificación definitiva será formulada por el Ministerio de Hacienda por medio de resolución en la cual deberán aparecer los conceptos a que se refiere el inciso anterior. Dicha resolución transcrita al interesado por el Ministerio de Hacienda no tendrá más efectos que el de que la Dirección General de Contribuciones Directas tenga a la empresa industrial como una de las comprendidas en el inciso último del artículo anterior, quedando a cargo de dicha empresa la obligación de comprobar todos los extremos a que se refiere esta ley para que se le admitan las deducciones reclamadas.

La calificación tendrá efectos permanentes, comenzando con el ejercicio fiscal dentro del cual se efectúe; pero el Ministerio de Hacienda, de oficio o a propuesta del de Economía, deberá revocarla si llegaren a cambiar las circunstancias que la motivaron.

La presente disposición señala las diligencias que deben seguirse ante los Ministerios de Economía y Hacienda para ser acreedores a las deducciones antes señaladas. Por falta de información no podemos asegurar si las deducciones comentadas son efectivas o no como medida de política económica.

CAPITULO III

DE LA RENTA IMPONIBLE

La fase de la renta imponible es una consecuencia de buscar, en los sistemas impositivos, una cantidad como medida más adecuada de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es aquí donde el legislador se permite ajustar la equidad del impuesto, dándoles un tratamiento a las personas naturales en sus deducciones personales como en el caso del pago de asistencia médica, y con respecto a las cargas de familia. También aquí se aplica el mínimo exento o deducción básica como le llamó nuestro legislador del 51. Sobre el pago de la asistencia médica nos remitimos a lo expuesto anteriormente (30) y en cuanto a las cargas de familia, existen varios sistemas de hacer el ajuste así: Aceptando una cantidad fija, cualquiera que sea la cuantía de la renta declarada; Aceptando una cantidad fija, con límite de renta declarada; y un sistema complejo como el que contiene nuestra ley en su Art. 31. La ley anterior a la vigente aceptaba la deducción por hijos menores de 18 años cuando se tuvieran más de tres a cargo del contribuyente, con la condición de que por sí mismos no fueren sujetos de impuesto.

Con referencia al mínimo exento, o deducción básica, podemos señalar tres formas para su computación: como exención inicial de la renta percibida; como exención que desaparece o se diluye; y como exención continua. Entre la primera y la tercera existe bastante similitud, pero se diferencian en que, en esta última, la exención básica puede restarse a cualquier escala de ingresos. Tal era el sistema contemplado en la Ley del 51. En la primera, en cambio, se considera que las personas con ingresos inferiores a la suma establecida como deducción básica, están exentas de impuesto. De ahí en adelante se pagará impuesto sobre la totalidad del ingreso.

En el sistema que desaparece no se deduce una cantidad constante sino, que ella varía de acuerdo con la cuantía de la renta. Veamos un ejemplo:

De \$	5,000.00	a	\$	10,000.00	se pueden deducir	\$	5,000.00
"	"	10,000.00	"	"	15,000.00	"	"
"	"	15,000.00	"	"	20,000.00	"	3,000.00
"	"	20,000.00	"	"	30,000.00	"	2,000.00
"	"	30,000.00	"	"	40,000.00	"	1,000.00
"	"	40,000.00	"	"	50,000.00	no hay deducción.	

Tiene la desventaja de que complica el sistema, aunque atenúa los otros dos sistemas.

La ley vigente trajo la innovación del "Crédito Fiscal", por el cual se le concede al contribuyente el derecho a deducir del impuesto calculado, la cantidad de \$ 180.00, la cual, en el fondo, tiene el mismo fundamento del mínimo exento, pero sus resultados numéricos son favorables al Fisco, puesto

que la deducción de \$ 6.000.00 a cualquier escala de ingresos, atenúa la progresividad y hace pagar menos impuesto al contribuyente, que con la resta de los \$ 180.00 del impuesto computado.

El aspecto doctrinario del mínimo exento, lo dejamos para la teoría de las Finanzas Públicas, con el fin de poder fijar nuestra atención en los problemas de la ley positiva.

Artículo 30.- La renta imponible se determinará haciendo a la renta neta las deducciones autorizadas por esta ley.

De las deducciones autorizadas por la ley, solamente encontramos las del Art. 31 referente a los hijos. El Art. 32 del Reglamento da reglas precisas determinando en qué casos procede la deducción por hijos.

Artículo 31.- Toda persona natural domiciliada en el país, que tuviere a su cargo hijos que por sí mismos no fueren contribuyentes, menores de dieciocho años o mayores de esta edad y menores de veinticinco años, solteros y que se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente, tendrá derecho a deducirse la suma de QUINIENTOS COLONES por hijo de conformidad con las reglas siguientes:

- a) Cuando la renta neta fuere hasta de TREINTA MIL COLONES la deducción será por el número total de hijos;
- b) Cuando la renta neta fuere mayor de treinta mil colones, pero no excediere de cuarenta y cinco mil, la deducción por esta causa será de quinientos colones por hijo en exceso de uno;
- c) Si la renta neta fuere mayor de cuarenta y cinco mil colones, hasta sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por hijo en exceso de dos; y
- d) Si la renta neta fuere mayor de sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por cada hijo en exceso de tres.

El estado civil debe ser comprobado en la firma legal correspondiente.

La anterior disposición otorga la facultad de la deducción por los hijos, sólo a las personas naturales domiciliadas en el país, tomando en cuenta que la protección fiscal, más que todo, es para la familia y no para la persona del contribuyente. Como requisitos, se exige que el hijo por sí mismo no sea contribuyente, que sea menor de dieciocho años o mayor de esta edad y menor de veinticinco años, y, en este caso, que sea soltero y que se encuentre siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente. La ley no distingue si la Institución docente deba estar situada en el país o no y, para efectos de prueba, el Reglamento determina que deberá acompañarse a la declaración, además de las correspondientes al estado civil, una constancia extendida por la autoridad docente respectiva, de que el hijo está matriculado y de que ha asistido normalmente a sus clases en el ejercicio impositivo en que se declara.

Los literales a), b), c) y d), en forma escalonada, determinan sobre qué base de renta neta se puede hacer uso de la deducción. Puede apreciarse que, para el contribuyente de ingresos hasta de treinta mil colones, las exen

ciones para la totalidad de los hijos, constituye un tratamiento especial.

Sobre la forma legal para probar el estado civil que menciona el inciso del literal d), es necesario remitirse al Título XVI -De las pruebas del Estado Civil- Art. 303 y siguiente del Código Civil. Ahora bien: la ley nos habla de los hijos que están a cargo del contribuyente y, por lo tanto, es preciso aclarar los casos de los hijos a cargo de los cónyuges divorciados, el que se presenta cuando ambos padres son contribuyentes, y el de los hijos naturales reconocidos por medio de la Procuraduría General de Pobres. En el primer caso, la prueba pertinente sería la certificación de la sentencia de divorcio, porque es en ella donde se determina quién será el encargado de los hijos. Para el segundo, aunque la ley establece que el padre legítimo tiene la patria potestad sobre sus hijos, para efectos tributarios, aduciendo la prueba respectiva, puede repartirse la deducción entre ambos cónyuges. En el último caso, no hay duda de que el hijo está a cargo del padre y la prueba sería la certificación de los fallos respectivos.

CAPITULO IV

DEL EJERCICIO DE IMPOSICION

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

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

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

El inciso primero fija la regla general en cuanto al ejercicio de imposición, y señala su duración en un año, que comienza el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre. Como puede verse, el ejercicio de imposición coincide con el año fiscal presupuestario. Es de tener presente la regla del inciso tercero de este mismo artículo, que considera que la renta ha sido ganada a la medianoche del día en que termina el ejercicio de imposición. Ahora bien: hay casos, como el desaparecimiento de una persona natural; la aceptación de herencia que pone fin a la sucesión como sujeto de impuesto; y el desaparecimiento jurídico de una sociedad ya disuelta, cuyo ejercicio no termina el 31 de diciembre, en los cuales los períodos son menores de un año, y así deben de declararse, porque las situaciones antes relacionadas hacen desaparecer al sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria. Lo anterior no quiere decir que la responsabilidad fiscal de las personas naturales termina allí, puesto que, con base en el derecho común, se siguen las reglas generales de que el causante traspasa a sus herederos todos sus derechos, bienes y obligaciones. (Art. 952 Inc. 2o. Civil).

El inciso segundo, atendiendo a la naturaleza de la fuente de ingresos del contribuyente, como en el caso de los cultivos agrícolas, cuya liquidación no coincide con el año fiscal, da la facultad a la Dirección General de Contribuciones Directas para que autorice a llevar un ejercicio de imposición anual diferente al determinado en el primer inciso.

Como requisito indispensable para obtener la autorización, se exige que se contabilicen en debida forma los negocios, puesto que éste constituye el medio más efectivo para fiscalizar los ingresos que se encuentran en tal situación.

El contribuyente que base su declaración en un ejercicio especial sin la autorización respectiva, corre el riesgo de la sanción que señala el Art. 101 literal (c), de la Ley. Además, de que el Fisco lo determine los resultados de su fuente de ingresos conforme el año fiscal.

El último inciso sigue las reglas para contar los plazos de conformidad con el Art. 46 Inc. 1o. Civil que dice: "Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Poder Ejecutivo, o de los Tribunales o Juzgados, se entenderá que han de ser completos; y correrán además hasta la media noche del último día del plazo".

Artículo 33.- La renta periódica percibida por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, en lapsos menores de un año, se gravará de conformidad al siguiente método: se determinará la renta que se habría obtenido en el período de que se trate; a la renta anual así determinada, se le aplicará la tarifa correspondiente para establecer su impuesto, y luego, por el mismo sistema proporcional, se fijará el monto del impuesto que se trata de determinar.

La renta no periódica y la mixta obtenida por estas mismas personas en lapsos menores de un año se gravará con un impuesto del 15%.

Se entenderá por renta periódica la que se devengue por períodos regulares de meses, quincenas, semanas o días; y por no periódica la que se devengue eventualmente o por temporadas de trabajo.

El Reglamento de la ley anterior, sólo nos hablaba de la forma para determinar el impuesto correspondiente a la renta obtenida en un período menor o mayor de doce meses, pero sin aludir a su periodicidad, como lo regula la disposición en comento. Sobre el particular, se sostiene la tesis que, puesto que el Art. 33 sólo menciona en su inciso primero a las personas naturales y jurídicas, no es aplicable a las sucesiones porque éstas no caben en ninguno de los sujetos antes relacionados. No obstante, haciendo una integración de las disposiciones de la ley, que venimos comentando, podemos ver que el legislador da a la sucesión un tratamiento de persona natural; y si ésta tiene un ejercicio menor de un año, debe aplicarse esta disposición para medir su capacidad contributiva, lo que de ninguna manera vulneraría los principios del derecho tributario. De hecho, tenemos información que así se está resolviendo. Sobre el procedimiento que se señala, me remito al comentario hecho a los Arts. 16, 52 y 53.

La situación que regula el inciso segundo, está constituida por las rentas no periódicas, y por las mixtas, obtenidas en lapsos menores de un año.

Para ellas establece un gravamen del 15%. Este hecho es nuevo en nuestra legislación, porque las leyes anteriores no hacían ninguna distinción, en relación con la periodicidad y, por lo tanto, aplicaba la cuota progresiva. El tratamiento actual es de proporcionalidad, y no de progresividad. En consecuencia, este tratamiento rompe el principio de equidad, puesto que hace tributar al sujeto, no conforme a su capacidad contributiva personal, con aplicación de tasas progresivas, sino con un porcentaje fijo sobre cualquier cuantía de ingresos. El hecho de que la renta sea no periódica o mixta, no debe ser causa justificativa de un tratamiento distinto al de la progresividad, que es de la esencia del impuesto sobre la Renta. Si analizamos las cosas numericamente, en relación con la tabla que contiene el Art. 37, podemos apreciar que la tasa efectiva que se aplica a los ingresos de \$ 62.000.00, es del 15.1%, con lo cual queda demostrado que en el sistema de proporcionalidad el contribuyente de bajos ingresos está más sacrificado que el de más altos ingresos.

En relación con el último inciso, sólo vamos a exponer algunos ejemplos de renta periódica y no periódica. En el primer caso se colocan los ingresos por sueldos, intereses y el caso discutible de los dividendos, que en mi opinión, constituyen renta periódica; porque generalmente se perciben por semestres. Ejemplos típicos del segundo grupo están constituidos por las comisiones obtenidas en ventas de propiedades inmuebles, y los ingresos que obtienen los pilotos ocupados en las cosechas de algodón.

TITULO III

DEL DOMICILIO

Esta es una de las instituciones civiles de mayor dinamismo en el derecho tributario. No habiendo perdido hasta la fecha su naturaleza civilista, nos permite remitirnos a los principios generales que contiene la doctrina. Etimología: del latín DOMICILIUM, derivado de DOMUS, casa. Morada fija y permanente. Lugar en que legalmente se considera establecida a una persona para el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus derechos. Casa en que un habita.

Tradicionalmente se han distinguido dos elementos: uno objetivo o material, como el lugar donde se habita, y otro subjetivo como el ánimo de permanecer en aquel lugar.

Federico D. Castro, en su obra de Derecho Civil, señala tres caracteres así:

Carácter personal. Cualquiera persona sea nacional o extranjera, puede tener domicilio. El domicilio se centra en el lugar de la residencia personal, como punto natural de referencia de la vida personal y familiar. La situación de los bienes, negocios o empresas no se tiene en cuenta, a excepción del comerciante, en lo que concierne a su actividad mercantil.

Carácter realista. Tiene el domicilio como centro el hecho real de la residencia, no siendo posible la creación de una situación artificial, como la conservación del antiguo domicilio después de perdida la residencia. Esta regla tiene su excepción en el domicilio ficticio que sigue el de sus representantes legales, como en el caso de la mujer casada, cuando el marido la representa por ministerio de ley, mientras éste resida en El Salvador; el que vive bajo patria potestad; y el que se halle bajo tutela o curaduría.

El ámbito de acción del domicilio ha de ser concretado conforme a la norma que lo utilice: Estado, Provincia, Pueblo, Distrito o, por último a una casa-habitación. (31)

Ahora bien: los técnicos del Derecho Tributario, no han fijado un concepto propio, y se han concretado a señalar que el concepto usado en el Derecho Tributario no coincide con el que nos da el Derecho Civil. Por otra parte, se sostiene que hay una tendencia hacia la adopción del hecho material y objetivo de la permanencia en el lugar de la gestión de los negocios, como factor originario de la obligación tributaria, prescindiendo de todo elemento subjetivo o intencional.

Respecto a los efectos importantes que se señalan de la calidad de domicilio, tenemos los siguientes:

Como factor determinante de los sujetos pasivos, del impuesto, de las rentas gravables, y de la cuantía del impuesto; y, además, de las consecuencias administrativas y procesales, tales como la obligación de presentar una declaración de impuesto, la Oficina donde puede interponerse un recurso y el lugar donde deben hacerse los pagos. En el aspecto procesal tenemos la inter

(31) Nueva Enciclopedia Jurídica T. VII Págs. 715 Francisco Seix Editor, Barcelona 1955.

posición de los recursos frente al Fisco, el lugar de las notificaciones, etc.

El concepto de domicilio en nuestro sistema impositivo, a partir de la ley de 1951, se caracteriza por tres situaciones:

- 1.- Se remite al concepto del derecho común;
- 2.- Amplía el concepto civil, con la aceptación de criterios de objetividad, pero sin apartarse de sus principios generales; y
- 3.- Emplea un concepto más amplio por razones de equidad. (32)

En el modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID, se regula con más técnica y claridad el domicilio de las personas físicas, de las personas jurídicas, de las personas domiciliadas en el extranjero y el domicilio especial para los efectos tributarios. (33)

A continuación haremos las consideraciones correspondientes al artículo de la ley.

Personas naturales, fideicomisos y sucesiones domiciliadas.

Artículo 34.- Además de las personas naturales que de acuerdo con el derecho común tengan domicilio en El Salvador, se consideran también como domiciliadas en el país, para los efectos de esta Ley;

Comienza la disposición refiriéndose sólo a las personas naturales, y nos remite al derecho común, para agregar a continuación, las situaciones especiales por las cuales el legislador considera domiciliadas a las personas naturales, a los fideicomisos y a las sucesiones. En efecto, las disposiciones del derecho común que regulan el domicilio están comprendidas del Art. 57 al 68 del Código Civil. Con respecto a los Fideicomisos y Sucesiones, la ley determina circunstancias especiales, como lo veremos al estudiar los literales que a continuación se detallan.

- a) Las personas naturales que residan provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales de estas personas no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días;

Alude a las personas naturales que residan provisionalmente en el país durante el tiempo comprendido por un ejercicio de imposición, o por tiempo mayor. El término residencia está acorde con el sentido que le da la Ley de Migración, con la variante de que, en esa ley, se distingue la residencia temporal de la definitiva. Requisito esencial para tener como domiciliadas a dichas personas, es que permanezcan en el país por un período mayor de doscientos setenta días dentro del ejercicio declarado. La ley anterior a la vigente determinaba seis meses de permanencia en el país. Se concluye, que quien tiene residencia provisional, para efectos fiscales puede ser domiciliado en cualquier ejercicio de imposición, toda vez que pase de los doscientos setenta días de permanencia, y no domiciliado, en el caso contrario.

Jurisprudencia sobre el literal anterior

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, por sentencia pronunciada a las quince horas del día diecinueve de septiembre de

(32) "El Domicilio en la Legislación Tributaria Salvadoreña". Alvaro A. Magaña, Rev. Derecho # 4, Enero-Dic. 1962 Pág. 19

(33) Modelo Código Tributario, Pág. 35 y 36 Publicaciones de la Unión Panamericana.

mil novecientos sesenta y siete, resolvió el caso siguiente:

"CONSIDERANDO IV.- Se resuelve a continuación el único agravio expuesto por el apelante. El Sr. X impugna de la Dirección General de Contribuciones Directas, la calificación que se le ha hecho de ser persona no domiciliada en el país y sostiene que él es domiciliado y para comprobar su aseveración presentó en esta instancia los siguientes documentos: Fs. 5.- a) Certificación extendida por el señor Sub-Director General de Migración; y fs. 6-b) Informe dirigido a este Tribunal por el señor Auxiliar de la Gerencia de "Financiera X". La certificación extendida por el señor Sub-Director General de Migración, no obstante que no es él quien debe certificar si algún extranjero se encuentra en el país como extranjero residente, no tiene ninguna relación con el presente caso ya que dicha certificación aparece que el señor se encuentra inscrito desde el día seis de julio de mil novecientos sesenta y seis y en nada se relaciona con el período comprendido del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro. Respecto al mencionado informe, tampoco se relaciona con el caso cuestionado, pues se limita a manifestar que el señor X adquirió de parte de "Financiera X." un bien inmueble sito en Colonia Y, sin detallar en qué fecha se otorgó el contrato correspondiente. El señor X solamente tenía permiso provisional extendido por el Ministerio del Interior, con fecha 5 de junio de mil novecientos sesenta y cuatro, por el término de noventa días el que se encuentra agregado a fs. 13 de la pieza principal; a fs. 14 de esa misma pieza, se encuentra agregada prórroga de residencia temporal provisional extendida por el mismo Ministerio con fecha 23 de octubre de ese mismo año, que terminaba hasta el día 3 de septiembre de mil novecientos sesenta y cinco. Así las cosas, y en vista de que el día 3 de septiembre de 1964, celebró contrato con "X, S. A." por el término de un año ver fs. 21 del expediente, debemos considerar si de conformidad a la Ley de Impuesto sobre la Renta el señor X está o no considerado como domiciliado en el país. El Art. 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el literal a) considera como domiciliados en el país a las personas naturales que residan provisionalmente en él por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales de esas personas no modificarán su calidad de domiciliados si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días. El ejercicio impositivo según el Art. 32 es de un año y comienza el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre y para los efectos de esa ley, la renta se considera ganada a la medianoche del día en que termina el ejercicio de imposición correspondiente. El Art. 81 del Reglamento nos indica que cada ejercicio de imposición, salvo las excepciones legales, se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancia o pérdida no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios citados, el señor X no puede considerarse como domiciliado en el país, pues para poder considerarlo como tal debió haber permanecido doscientos setenta días durante el año de mil novecientos sesenta y cuatro."

- b) Los funcionarios o empleados salvadoreños del gobierno, municipios o instituciones oficiales que desempeñan cargos en el exterior;

Esta disposición regula principalmente la situación de nuestro cuerpo diplomático y la de otros funcionarios y empleados que, con carácter oficial, desempeñan cargos en el extranjero, a quienes, para efectos fiscales, se les considera domiciliados en el país. Considerarlos no domiciliados sería contrario a l principio de equidad. Relacionar directamente con el Art. 5 inciso lo. de la ley y el Art. 6 (d) del Reglamento.

- c) Todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios;

Con la reforma de 1953 a la ley de 1951, quedó incorporada a nuestra legislación impositiva la situación de que trata este literal. En 1961 se amplió con la explicación de lo que debe entenderse por el asiento principal de los negocios. El legislador del 63, con buen juicio, suprimió la explicación

y dejósolamente la primera parte. Ahora bien, antes del 63 se sostenía que tal disposición sólo era aplicable a las personas jurídicas, y no a las naturales. Es de advertir, sin embargo, que la ley no distinguía y que, por lo tanto, era aplicable a ambos sujetos. En la práctica se han dado casos muy discutidos sobre este literal y, para determinar el asiento principal de los negocios, se ha seguido un criterio cuantitativo presumiendo como domiciliado al contribuyente mientras no se prueba lo contrario con base en la ley extranjera.

- d) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña; y

La ley salvadoreña aludido es la ley especial de Fideicomiso del 12 de noviembre de 1937, D. L. No. 197, Diario Oficial lo. de Diciembre 1937.

- e) Los fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reúnan cualquiera de los requisitos siguientes:

- 1.- Que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador;
- 2.- Que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.

Se refiere a los fideicomisos y sucesiones constituidos conforme la ley extranjera, siempre que llenen los requisitos de los numerales 1 y 2. En el caso de que los documentos se encuentren en idioma extranjero, deberán presentarse las diligencias de la traducción correspondiente. Es notorio que el legislador ha seguido un criterio cuantitativo respecto al número de herederos y a la cuantía de los bienes, para considerar domiciliados a dichos sujetos. Por falta de información no podemos asegurar si la disposición ha tenido los resultados deseados por el legislador.

Personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados.

Artículo 35.- Las personas naturales no domiciliadas en el país de acuerdo con esta Ley, se clasifican en las categorías siguientes:

- a) Las personas que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo;
- b) Las personas naturales que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de 30 días;
- c) Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de treinta días y menos de un año, siempre que no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con la letra a) del artículo anterior; y Art. 37 Inc. 3o.
- d) Los fideicomisos y las sucesiones no incluidos en el Artículo anterior.

Los contribuyentes no domiciliados se han clasificado en cuatro categorías. Para la persona natural se determinan tres situaciones: En el literal a), se contempla el caso del ausente total durante el ejercicio de imposición; es el caso típico del no domiciliado. Luego se regula el caso quien ha estado físicamente presente por un lapso no mayor de treinta días. En esta situación se colocan generalmente los agentes de casas extranjeras quienes, de con

formidad con el Art. 112 Inc. 5o., no pueden salir del país si no están declarados solventes de la obligación fiscal. En tercer lugar, se comprende el caso de las personas que han estado presentes en el país por más de treinta días, pero menos de doscientos setenta días, con residencia provisional, y que no son consideradas como domiciliadas, de conformidad con el literal a) del artículo anterior. En este literal podríamos decir que quedan comprendidos los técnicos extranjeros contratados por la empresa privada. Son aplicables a este caso el Art. 84 y el 112 Inc. 5o. de la Ley.

Por último, por exclusión, con base en el literal c) del Art. anterior, se tienen por no domiciliadas a los fideicomisos y a las sucesiones.

De las situaciones anteriores se puede apreciar que el legislador da, tanto a los fideicomisos como a las sucesiones, un tratamiento análogo al de la persona natural. La aplicación de las tablas, según lo veremos más adelante, refuerza este criterio.

Personas jurídicas.

Artículo 36.- El domicilio de las personas jurídicas se regulará por lo establecido en el derecho común.

En vista de que la ley nos remite al derecho común, vamos a relacionar las disposiciones pertinentes: Art. 64 C. C.; 169 # 5; 231 # 1, 299, 300 y 301 todos del Código Mercantil.

Es oportuno referirnos al Art. 17 C. P. que dice:

"Son salvadoreñas las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la República, que tengan domicilio legal en el país. Las regulaciones que las leyes establezcan en beneficio de los salvadoreños, no podrán vulnerarse por medio de personas jurídicas salvadoreñas cuyos socios o capitales sean en su mayoría extranjeros".

Con base en esta disposición vemos el problema impositivo para una sociedad anónima extranjera que quiere operar en el país como salvadoreña: Sabemos que como salvadoreña puede tener su domicilio en El Salvador y, en consecuencia, el impuesto que pagaría sería menor del que pagaría como no domiciliada. Este tratamiento beneficia a las sociedades salvadoreñas y, de llegar a probarse el fraude de ley cometido por la sociedad extranjera, al tenor del texto de la disposición constitucional, procede negarle el beneficio impositivo que la ley de la materia regula.

TITULO IV

Del Cálculo del Impuesto

Antes de entrar en materia sobre este Título, y a pesar de que el fondo del problema pertenece más al campo económico-financiero que al del derecho tributario, enunciaremos algunas de las teorías sobre el fundamento del impuesto, los sistemas de cuotas y hasta dónde puede ser discutido el principio de equidad en el sistema de la progresividad. Es preciso señalar que la base y los porcentajes progresivos para liquidar el impuesto de las personas naturales y jurídicas, constituye uno de los aspectos que más impugna el contribuyente. Se presentan sin embargo, argumentos tan débiles como el del impacto de menor disponibilidad para el consumo, el de que frenan impulso industrial, y otros similares, que poca influencia han tenido en la promulgación de nuestras leyes impositivas. En cambio, se ha desestimado el estudio científico del sistema de cuotas progresivas y proporcionales, que conllevan el principio de equidad, y a las cuales nos referiremos oportunamente. Este estudio si nos puede llevar a conclusiones concretas, en las cuales se puede determinar que la tabla de progresividad vigente en El Salvador castiga con mayor tributo al contribuyente de medianos ingresos y lo atenúa para el de mayores ingresos.

Pero volvamos a nuestro objetivo. Las distintas teorías sobre la imposición progresiva que nos señala Elmer D. Fagan, son: (34)

- I.- Teorías del Sacrificio.
 - A. La teoría del sacrificio igual.
 - B. La teoría del sacrificio proporcional.
 - C. La teoría del sacrificio marginal equivalente.
 - D. La teoría del sacrificio mínimo.
- II.- La teoría de la facultad
- III.- La teoría del excedente de ingresos
- IV.- La teoría de la importancia social, y
- V.- La teoría político-social.

Teoría del sacrificio igual. "Los impuestos deben de aplicarse en tal forma que cada contribuyente o causante deberá desprenderse de la misma cantidad absoluta de utilidad que cualquier otro causante".

Teoría del sacrificio proporcional. "Cada causante o contribuyente deberá entregar la misma proporción de la utilidad total de su ingreso".

Teoría del sacrificio marginal equivalente. "La desutilidad marginal en que incurre cada contribuyente o causante debería ser igual".

Teoría del sacrificio mínimo. "La suma de áreas de la utilidad sacrificada, tanto directa como indirectamente por los causantes o contribuyentes, deberá ser tan pequeña como sea posible en proporción con la recaudación asegurada".

La teoría del sacrificio ha sido una de las más aceptadas, desde su iniciación por John Stuart Mill, quien dice:

"¿Porque razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón de que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases por lo que respecta a las peticiones que éstas pueden hacerle, los sacrificios que les exige deben, por así decir, presionarse a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio pa-

(34) "Ensayos sobre Economía Impositiva". R.A. Musgrave, Pág. 27 y sig. Fondo de Cultura Económica.

ra el conjunto sea menor. Si alguien soporta una carga menor de lo que le corresponde, es porque cree soporta una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero no representará "caeteris paribus", un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que en justicia le corresponde. La igualdad en la imposición, con una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otra por el pago de la suya. Este ideal, como otros ideales de perfección no puede realizarse por completo; pero el primer objetivo en toda discusión práctica debe ser en qué consiste la perfección". (35)

Como puede observarse, ya Mill contemplaba las condiciones del sacrificio igual, mínimo y proporcional, y la desutilidad marginal del dinero.

La aceptación de que goza esta teoría se debe a que tiene mucha base de realidad; pero, trasladada a la práctica se presenta el problema de medir la proporción de sacrificio entre el contribuyente que tiene cien mil colones de ingresos y el que tiene mil. Ahora bien: todo el fundamento de la capacidad contributiva descansa cardinalmente en el principio de la utilidad decreciente. Aplicado este principio a la renta, se presenta la desutilidad sucesiva de unidades de dinero que para nuestro caso es el colón, y esta desutilidad descansa en la pérdida del grado de satisfacción que produce la abundancia de los bienes. A mayor abundancia de colones, decrece la utilidad de cada uno en un orden sucesivo.

Omito comentar las demás teorías, por carecer de importancia. Su tratamiento nos apartaría mucho del objetivo deseado. Paso, pues, a estudiar el aspecto de la progresividad y la proporcionalidad.

Parece que no ha terminado la polémica entre los partidarios de las cuotas progresivas y los de las cuotas proporcionales, especialmente cuando se trata de gravar la renta o el capital; podemos decir que esta pugna se ha centrado en el sistema de cuotas por sí mismo, y en la exención básica que supone las cuotas progresivas. Los partidarios de esta última opinan que debe haber un mínimo exento que estaría constituyendo el mínimo vital; de allí en adelante, mientras mayor cantidad de renta posea la persona, mayores deben ser las cuotas con que se grave. Respecto a la cuota proporcional, que consiste en señalar un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, se sostiene que no es equitativa en relación al sacrificio contributivo del que obtiene menos renta con el que obtiene más.

Con respecto a la estructura de la tasa, John F. Due nos dice lo siguiente: "Pero es generalmente aceptado -aunque no por ello universal- que la estructura de la tasa debe ser progresiva. En verdad ya significa una progresión el uso de exenciones por mínimo no imponible y cargas de familia pero una progresión significativa en la distribución de la carga requiere además el empleo de tasas de tal carácter, ya que el efecto de las exenciones al dar lugar a la progresión se torna significativo solamente en los grupos inferiores de los réditos gravables". (36)

(35) "Principios de Economía Política", John Stuart Mill, Fondo de Cultura Económica. Pág. 638.

(36) "Análisis Económico de los Impuestos". Editorial Ateneo, Pág. 135.

En relación a las formas para determinar las cuotas, nos remitimos al "Tratado de Finanzas Públicas Mexicanas" de Flores Zavala, en el cual se clasifican de la siguiente manera:

Tipos de cuotas

- 1 - De derrama o contingencia.
- 2 - Fija
- 3 - Proporcional
- 4 - Progresiva
- 5 - Degresiva
- 6 - Regresiva o progresiva inversa, o al revés.

En cuanto a la progresiva, que es la que nos interesa, señala dos clases: la Directa y la Indirecta. En la primera, el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base y la divide en progresividad por clases, por grados o por coeficientes progresivos. En la Indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. (37)

Para el caso nacional, se han usado dos clases: la progresiva por grados, para las personas naturales, y para las personas jurídicas y la proporcional para los sujetos no domiciliados.

Veamos, como antecedente a la ley vigente, lo que el legislador del 51 nos dijo en su exposición de motivos al dar la ley respectiva.

"El carácter progresivo de la cuota del impuesto sobre la renta es el elemento insustituible para lograr la igualdad en el sacrificio que el impuesto significa para los contribuyentes. La cuota actual del impuesto sobre la renta se vuelve proporcional cuando la renta imponible excede de \$ 50,000.00 y es un hecho evidente que en nuestro país existe gran número de contribuyentes cuyos ingresos netos exceden en mucho la cantidad mencionada. Por esas razones se estima que es de justicia continuar la progresión de la tabla del impuesto y asimismo aumentar prudentemente sus cuotas, para lograr la realización de trato equitativo que consulte el ingreso individual del contribuyente y señale en su medida justa la obligación fiscal."

Con base en lo anterior, concluimos que el sistema de cuotas progresivas para gravar la renta, conserva con mayor equilibrio el principio de equidad en la distribución de la carga impositiva, y así lo sostienen la mayor parte de autores. Es notorio que el sistema de cuota proporcional no coloca en igualdad de condiciones al contribuyente de menores ingresos con el de mayor ingreso; el sacrificio nunca puede ser el mismo. En efecto, veamos la aplicación de la progresividad según la tabla vigente para los sujetos domiciliados, y luego la aplicación de una cuota proporcional a fin de analizar con más objetividad el tratamiento de ambos sistemas. Si "X" gana \$ 10,000.00 de renta pagaría de impuesto \$ 134.00; y si "Z" gana \$ 15,000.00 pagaría \$ 504.00. Pero si le aplicamos una cuota del 25% sin crédito básico, "X" pagaría \$ 2,500.00 y "Z" \$ 3,750.00, con lo cual queda demostrado que el sacrificio es injusto con el sistema proporcional.

(37) "Finanzas Públicas Mexicanas" Editorial Porrúa, S. A. Pág. 103 y sig. Tercera Edición.

Este argumento puede servir de crítica al sistema impositivo nuestro cuando la ley ha determinado cuotas progresivas para el contribuyente domiciliado y cuotas proporcionales para el no domiciliado.

Del principio de equidad

Hemos señalado, al principio del presente trabajo, las normas constitucionales que regulan el sistema impositivo, y vimos además la discordancia existente entre el Art. 119 y el Art. 47 fracción 15a., al determinar el primero que los impuestos deben ser dados para el servicio público y el segundo que deben ser dados en relación equitativa. Pero quedándonos solamente con el aspecto equitativo desde el punto de vista de la progresividad y la proporcionalidad, se estima que el legislador, al dar ambos tratamientos para las personas domiciliadas y no domiciliadas respectivamente, se presume que ha fijado el punto de justicia para el pago del tributo, midiendo así los principios de generalidad, proporcionalidad y universalidad del mismo. De lo contrario, creo que nuestro más alto Tribunal de Justicia podría conocer de la inconstitucionalidad de dicha ley, por no atender el legislador al equilibrio entre el interés público -justicia general- y el interés privado -justicia distributiva-. Esto último no debe confundirse con la política fiscal que pueda seguirse por medio de la ley impositiva de la cual participan los Poderes Legislativo y Ejecutivo. Desde luego, como dice el Licenciado Mexicano Joaquín B. Ortega: "Esta es una difícil función que requiere profundos conocimientos no sólo de orden jurídico, de derecho tributario en todas sus ramas, sino también de las teorías modernas de las finanzas públicas, de la economía y un alto grado de especialización y singular pericia". (38)

Para cerrar este problema de la equidad, cuya complejidad ya señalamos, concretaré los tratamientos que la ley vigente da a los distintos grupos de sujetos a fin de que sirvan de planteamiento en el tema discutido.

1) TRATAMIENTO PROGRESIVO

Tabla del Art. 37 para los domiciliados

- a) Personas naturales Ino. lo. Art. 34.
- b) Personas naturales, literales a, b y c del Art. 34.
- c) Fideicomisos y Sucesiones, literales d, y c del Art. 34.

Escala progresiva según el Art. 40 para las personas jurídicas domiciliadas.

2) TRATAMIENTO PROPORCIONAL

Cuota del 28% para los no domiciliados, si la renta no son dividendos. Art. 39.

- a) Personas naturales, literales a, y b del Art. 35
- b) Conjuntos artísticos.
- c) Fideicomisos y Sucesiones, literal d, del Art. 35

(38) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número Extraordinario. - México, D. F. "Los Principios de la Justicia Tributaria en la Constitución" Pág. 174.

Cuota del 38% con base en el Art. 41 No domiciliados.

- a) Personas jurídicas, cualquiera que sea la clase de renta.
- b) Sucesiones y Fideicomisos si la renta son dividendos.

3) TRATAMIENTO MIXTO

Persona natural no domiciliada según el literal c) del Art. 35, que puede resultar pagando su impuesto ya sea con la tabla progresiva, o el 25% según el Inc. 2o. - del Art. 37.

Tabla de imposición a personas naturales, fideicomisos, etc.

Artículo 37.- Las personas naturales domiciliadas en el país; las consideradas como tales de conformidad con los literales a), b) y c) del Art. 34; los fideicomisos y sucesiones a que se refieren los literales d) y e) del Art. 34 y las no domiciliadas comprendidas en el literal c) del artículo 35, pagarán un impuesto sobre la renta imponible de acuerdo con la siguiente tabla;

Si la Renta Imponible es:		El Impuesto será de:	
Hasta	7.000	2.85%	sobre su monto
De 7.000.01 a	8.000	199.50 más	2.95% " el excedente de \$ 7.000
" 8.000.01 "	9.000	229	" " " " " 8.000
" 9.000.01 "	10.000	267	" " " " " 9.000
" 10.000.01 "	11.000	314	" " " " " 10.000
" 11.000.01 "	12.000	370	" " " " " 11.000
" 12.000.01 "	13.000	435	" " " " " 12.000
" 13.000.01 "	14.000	509	" " " " " 13.000
" 14.000.01 "	15.000	592	" " " " " 14.000
" 15.000.01 "	16.000	684	" " " " " 15.000
" 16.000.01 "	17.000	785	" " " " " 16.000
" 17.000.01 "	18.000	895	" " " " " 17.000
" 18.000.01 "	20.000	1.006	" " " " " 18.000
" 20.000.01 "	22.000	1.246	" " " " " 20.000
" 22.000.01 "	26.000	1.526	" " " " " 22.000
" 26.000.01 "	30.000	2.126	" " " " " 26.000
" 30.000.01 "	36.000	2.766	" " " " " 30.000
" 36.000.01 "	42.000	3.786	" " " " " 36.000
" 42.000.01 "	48.000	4.926	" " " " " 42.000
" 48.000.01 "	54.000	6.186	" " " " " 48.000
" 54.000.01 "	62.000	7.566	" " " " " 54.000
" 62.000.01 "	70.000	9.566	" " " " " 62.000
" 70.000.01 "	80.000	11.726	" " " " " 70.000
" 80.000.01 "	95.000	14.726	" " " " " 80.000
" 95.000.01 "	110.000	19.676	" " " " " 95.000
" 110.000.01 "	125.000	25.076	" " " " " 110.000
" 125.000.01 "	150.000	30.926	" " " " " 125.000
" 150.000.01 "	200.000	41.676	" " " " " 150.000
" 200.000.01 "	250.000	65.676	" " " " " 200.000
" 250.000.01 en adelante "	92.176		" " " " " 250.000

Las personas comprendidas en la letra c) del artículo 35, pagarán sobre su renta imponible de conformidad con la tabla establecida en este artículo, pero en ningún caso el impuesto podrá ser inferior al 25% de la renta imponible.

El inciso segundo se relaciona directamente con el primero en el sentido de que el impuesto de las personas naturales no domiciliadas conforme el literal c) del Art.35, debe calcularse con base en la tabla, pero en ningún caso -

podrá ser inferior al 25% de la renta imponible, es decir, que si un contribuyente persona natural tiene, por ejemplo, ₡ 1.000.00 de renta imponible, según la tabla pagaría ₡ 28.50 -sin hacerle la rebaja del crédito fiscal de ₡ 180.00, puesto que no es domiciliado-; pero, según el inciso segundo, tendrá que pagar el 25%, o sea ₡ 250.00, por constituir éste el porcentaje mínimo aplicable.

Algunas personas estiman que es necesario, para tener capacidad contributiva, ganar más de ₡ 7.000.00. Desestiman ellas que la tabla en su primer grado dice: "Si la Renta Imponible es: Hasta de ₡ 7.000.00 etc." Con lo cual debemos entender que la tasa de 2.85% es aplicable a cualquier renta imponible de ₡ 0.01 hasta ₡ 7.000.00. Ahora bien, con el descuento de los ₡ 180.00 como crédito básico, la capacidad contributiva prácticamente se inicia con una renta imponible de ₡ 6.320.00.

Este tratamiento para el no domiciliado es más pesado que el que contenía la ley anterior, la cual fijaba un gravamen del 20%, sin distinción de rentas ni de cuantías.

Crédito básico.

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

Hablar del crédito básico es remitirnos a la deducción básica que contenían las leyes anteriores a la vigente, el cual se relaciona con el mínimo exento a que me he referido antes. En el fondo, crédito básico y deducción básica es lo mismo; pero tal como el legislador del 63 los contempla, la progresividad del impuesto no se atenúa como sucedía con el sistema anterior. Por vía de ejemplo veamos un caso sencillo. X contribuyente tiene ₡ 13.000.00 de renta neta. Si le concedemos los ₡ 6.000.00 de deducción básica, tendría una renta imponible de ₡ 7.000.00 y el impuesto, conforme la tabla del Art. 37, sería de ₡ 199.50. Pero si le aplicamos la deducción del crédito básico al impuesto calculado sobre la base de ₡ 13.000.00, que sería la renta imponible, pagaría ₡ 329.00, con lo cual queda demostrado que subsiste la progresividad. Desde luego, para los contribuyentes de altos ingresos esta situación no es alentadora pero, por razón de la desutilidad marginal de sus unidades -colones- tampoco les desespera.

Para los casos de los cálculos de impuesto en los ejercicios menores de un año, cuando se trata de una persona natural domiciliada en el país, traigo a colación el caso resuelto al comentar el Art. 16 en relación con el Art. 52 de esta misma ley.

Por otra parte, al haber cálculo de impuesto por ganancia de capital con base en el Art. 45, debe restarse el crédito básico para determinar el impuesto a pagar.

Personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliadas en el país y conjuntos.

Artículo 39.- Los no domiciliados comprendidos en los literales a), b) y d) del Artículo 35 y los conjuntos a que se refiere el Artículo 19, pagarán un impuesto del 28% sobre la renta imponible que perciban, excepto los dividendos, los cuales causarán el impuesto que señala el Artículo 41.

No nos explicamos las razones que tuvo el legislador para complicar el problema de los no domiciliados pues, además de hacer una discriminación con base en el tiempo de permanencia en el país, los trata severamente aplicándoles distinto porcentaje cuando el ingreso provenga de dividendos. Con tal situación parece que se quiere mantener el tratamiento de gravar más las rentas cuyo origen es el capital que las de trabajo.

En apoyo de mi criterio cito la opinión que dió el legislador del 51, - en su exposición de motivos; "Se estimó que siendo imposible consultar la capacidad contributiva personal de los contribuyentes no domiciliados en El Salvador, resultaba impropio aplicarles la tarifa del impuesto personal progresivo, por lo que se consideró más equitativo establecer un impuesto real - del 20% sobre la renta imponible obtenida en la República".

El Impuesto a las Personas Jurídicas

Por razones metódicas he considerado oportuno tratar en el presente título, el problema del impuesto a las personas jurídicas que reviste, además del jurídico, interés especial, desde el punto de vista económico y financiero. En efecto, en la medida de la brevedad, relacionaré algunos de los criterios de justificación del gravamen; luego las formas de integración del impuesto social y el de los socios, y, por último, el aspecto histórico en -- nuestra legislación.

Criterios de justificación

Uno de los aspectos más difíciles del impuesto sobre la renta es el relativo al tratamiento que debe darse a las personas jurídicas, tomando en cuenta su condición de sociedades de personas o de capital. El problema se agudiza con las sociedades anónimas que son las que más se están desarrollando en el mundo económico. Los criterios de justificación para gravar a las personas jurídicas en general, son los siguientes: a) Si las sociedades reciben beneficios y privilegios del Estado, deben gravarse sus utilidades; - b) El gravamen de las sociedades es una medida de control económico y social; c) Las sociedades son sujetos con capacidad contributiva; y d) por razones de racionalización del sistema impositivo.

Haré un desarrollo sumario de dichos criterios en el orden antes señalado. Respecto al primero, se dice que el Estado modifica en cierto sentido la figura jurídica de sociedad que se tiene en el derecho mercantil, y la presenta en una forma compleja, como podemos apreciarlo en el Art. 8 ya comentado. En su desarrollo las sociedades reciben beneficios de fomento económico por parte del Estado, y ésta es una razón que se aduce para justificar el gravamen. Sobre esta causa de los beneficios, surge el problema de que a veces las Sociedades Colectivas no los reciben y, en consecuencia, no existe igualdad de condiciones entre sociedad de capital y otra de personas. Este problema, que conlleva el tratamiento que debe darse a los socios, se ha superado con la tesis de dos personas distintas, sociedad y socio y por el cual muchos han justificado el gravamen, aunque esta justificación pueda carecer de validez para las sociedades de personas.

Sobre el segundo criterio se sostiene que sólo ha tenido vigencia en los países altamente desarrollados, como en el caso de los Estados Unidos, pues -- debido a su expansión económica, el Estado ha visto la necesidad de controlar su poderío en beneficio de los consumidores. Por otra parte, las grandes corporaciones han llegado a tener tanta influencia en el campo económico, que - algunos economistas liberales opinan que el Impuesto sobre la Renta es un instrumento de este tipo de corporaciones.

En cuanto al fundamento de la capacidad contributiva, se basa en la existencia de dos personas distintas: sociedad y socio, que deben gravarse por - aparte. Pero como este criterio de capacidad contributiva se relaciona con - la teoría del sacrificio, no se ve lógico que se hable de sacrificio en las - personas jurídicas, al igual que en las naturales. Ahora bien: para rebatir la opinión anterior, se ha sostenido que las personas jurídicas tienen una - autonomía en su capacidad contributiva y que, afinando el concepto, se puede hablar de una habilidad de pago del impuesto, aunque dicho pago, en cuanto a las sociedades de capital se refiere, les resta capacidad de incentivos en - sus inversiones.

El último criterio toma como base que algunos contribuyentes dejarían - de pagar el impuesto si se organizan en sociedades no sujetas al gravamen, - puesto que muchas de ellas, principalmente las de capital, dilatarían el re- - parto de dividendos y acumularían grandes cantidades de utilidades sin grava- - men. Sería, pues, una forma de integración fiscal del impuesto progresivo sobre las personas naturales, dándole un aspecto de complementación.

En mi opinión, el último criterio es más lógico y contiene mayor base - técnica, puesto que hace tributar tanto a la persona jurídica como al socio - en lo particular, con lo cual los coloca en igualdad de condiciones con los - demás sujetos. Ahora bien: el hecho de gravar a las personas morales, dada - la estructura jurídica de las sociedades de personas y de las de capital, exige que se de un tratamiento especial a los socios respecto a las utilidades - que reciban. En tal virtud, los socios de una sociedad de personas reciben - un trato de mayor peso fiscal, porque la ley los obliga a declarar la utilidad repartible, y no la estrictamente real como sucede con las provenientes de las de capital. Pero como éstas últimas sociedades pueden constituir, para muchas personas, uno de los medios de evadir el impuesto toda vez que no se repartan dividendos y se acumulen por generaciones, el derecho tributario ha buscado - fórmulas de integración del impuesto social con el de los socios como las que a continuación se exponen:

a) Supresión del impuesto social, y sustitución de éste por el impuesto a las ganancias de capital;

b) Tratamiento igual a los accionistas como el que se da a los socios - de Sociedad Colectiva;

c) Supresión del impuesto social sobre ganancias no distribuidas pero - no sobre las retenidas;

d) Ajuste del monto del impuesto del accionista por medio de créditos - fiscales del impuesto retenido sobre utilidades no distribuidas; y

e) Un impuesto social sobre el total de utilidades, pagando el socio solamente sobre las repartidas y, a las que queden en reserva o se capitalizan, se les hace tributar con un impuesto especial que puede atenuarse para el caso de capitalización.

Sobre la primera fórmula se señala que si la sociedad repartiera el total de utilidades, prácticamente el problema desaparecería porque se le gravaría a cada socio de conformidad con lo recibido. En la práctica no es ésta la solución, y, no existiendo un impuesto social, debe crearse un impuesto sobre la ganancia de capital en la venta de las acciones a fin de evitar la evasión impositiva.

Otros opinan que si se diera a las sociedades de capital el mismo tratamiento que a las sociedades de personas, el problema se simplificaría; pero se olvidan de que el hecho generador de la obligación fiscal, para ambos socios, es distinto dada la naturaleza de cada una de las sociedades y, en consecuencia, al socio de la anónima se le haría tributar sobre ingresos no recibidos en efectivo (criterio de flujo de ingresos) y, de aplicar esta fórmula, sólo habría posibilidad de cobrar el impuesto a los tenedores de acciones nominativas y no con los que poseen acciones al portador, que generalmente se ignora quienes son:

La otra medida consiste en gravar con el impuesto social solamente las utilidades retenidas, y dejar sin gravamen las distribuidas. Pero esto no resuelve el problema puesto que, cuando sean repartidas éstas utilidades, además de que la sociedad ya ha sido gravada, el socio tendría que pagar su impuesto respectivo. Desde luego, por esta vía se estimularía la distribución de utilidades y habría un ahorro del pago del impuesto social; pero, por otra parte, la sociedad confrontaría el problema del financiamiento de su capital de operación, y tendría que obtenerlo de instituciones de crédito lo cual, a más de debilitar su solidez económica, podría causar serios traumatismos a la economía en general.

La cuarta fórmula, contemplada en nuestra legislación durante un pequeño lapso, hasta mayo de 1966, además del impuesto social, hace tributar al socio por anticipado sobre las utilidades no distribuidas, y éste hace uso, en calidad de crédito fiscal, de este anticipo de impuesto, en el ejercicio en que recibe los dividendos provenientes de esas utilidades retenidas. En el fondo, tampoco soluciona el problema del impuesto social y el de los socios.

La última medida que es la vigente en nuestro sistema impositivo, con base en el Decreto 609 tantas veces relacionado en el presente trabajo. Tuvo su origen en la argumentación del sector empresarial, que sostuvo que la retención del 15% de impuesto sobre las utilidades retenidas perjudicaba el desarrollo de las sociedades de capital y, en consecuencia, el del país, porque en la práctica constituye un fondo congelado en "Fondos Ajenos en Custodia". Así las cosas, se buscó la manera de atenuar el impuesto y, en forma novedosa, se establecieron en el mencionado Decreto dos escalas progresivas, aplicable la primera en los casos de capitalización y la segunda cuando dichas utilidades se dejaran en reserva. Esta última, no obstante, era atenuada en

el caso de que la sociedad decidiera capitalizarlas. Con base en el mismo Decreto, se estimula al accionista no gravándole las utilidades que recibe en forma capitalizada, en acciones.

Otras fórmulas de menor importancia, consisten en gravar en forma especial las utilidades excesivas o darles un tratamiento distinto a las empresas grandes y a las pequeñas.

Con relación al aspecto histórico de nuestra legislación, tenemos lo siguiente: la ley de 1916 hasta 1950, sólo hacía tributar a las sociedades, con una deducción básica de ₡ 2.000,00 para las colectivas y ninguna para las anónimas o en comandita por acciones. Los socios no pagaban por las utilidades provenientes de la sociedad.

La ley de 1951, hasta 1962, gravó a las sociedades y a los socios, determinando para las primeras un impuesto especial escalonado y, para los segundos, la misma tabla aplicable a las personas naturales, pero haciendo distinción en cuanto al concepto de utilidad gravable, puesto que, para el socio de la colectiva, se tomó la ganancia repartible y para el de la anónima, la realmente distribuida.

En las reformas de 1961, vigentes hasta 1962, también se mantuvo el gravamen para la sociedad y para el socio, pero, con base en el Decreto 502 del 23 de Diciembre de 1961, se hizo tributar al socio de la anónima sobre las utilidades no distribuidas, en el sentido siguiente: "La suma de aquellas utilidades que no le habían sido distribuidas al socio a la fecha en que entró en vigencia el Decreto No. 300 de este Directorio, deberá ser dividida en diez cuotas iguales y el socio sumará una de esas cuotas a su renta neta correspondiente a cada uno de los diez primeros ejercicios sujetos al referido Decreto No. 300, debiendo calcular sobre su monto el impuesto por el ejercicio que declara".

El régimen actual, vigente desde 1963, grava también a la sociedad y al socio, pero con un tratamiento especial para el de la anónima sobre las utilidades no distribuidas con el sistema de retención vigente hasta 1966. Con base en el Decreto No. 609, del 20 de mayo de 1966, se dejó sin efecto el sistema de retención, y se gravan las utilidades no distribuidas con impuestos especiales según se capitalicen o se mantengan en reserva.

Personas jurídicas domiciliadas.

Artículo 40.- Las personas jurídicas domiciliadas en el país, pagarán un impuesto sobre la renta imponible dentro del territorio nacional, de acuerdo con la tabla siguiente:

Si la renta imponible es:	El impuesto será de:
Hasta ₡ 10.000,00	2.50% sobre su monto
De ₡ 10.000.01 hasta ₡ 25.000,00	₡ 250,00 más 5% sobre el excedente de ₡ 10.000,00
De ₡ 25.000.01 hasta ₡ 100.000,00	₡ 1.000,00 más 10% sobre el excedente de ₡ 25.000,00
De ₡ 100.000.01 en adelante	₡ 8.500,00 más 15% sobre el excedente de ₡ 100.000,00

La disposición anterior sólo es aplicable a las personas jurídicas -Sociedades de personas y de capital- domiciliadas conforme el Art. 36 de esta misma ley. Puede relacionarse el Art. 61 respecto a las obligaciones que la ley señala para las sociedades anónimas. Debe entenderse que la renta imponible es la que se determina conforme a la ley, y no la que contablemente aparece en los cuadros de resultados.

Personas jurídicas no domiciliadas en el país. Artículo 41.- Las personas jurídicas y las sucesiones, no domiciliadas en el país, pagarán un impuesto del 38% sobre su renta imponible, con deducción de las retenciones especificadas en los Artículos 76 y 77.

Llama la atención la omisión que la presente disposición hace de los Fideicomisos no domiciliados, principalmente cuando, como hemos visto en el artículo anterior, les da el mismo tratamiento que a las sucesiones. En mi opinión, siguiendo el criterio que el legislador ha querido darle a las personas naturales domiciliadas y a las no domiciliadas, la sucesión y el fideicomiso no domiciliados están bien ubicados en el Art. 39, puesto que reciben un tratamiento similar al de las personas naturales. En el caso de que éstos reciban dividendos, procede la aplicación del 38% que señala esta disposición. Las deducciones por retención son las que obligan el Art. 76 ya derogado por el Decreto 309, y el Art. 77.

Artículo 42.- Los contribuyentes que de acuerdo con esta ley tengan que incluir en su declaración la renta obtenida fuera del territorio nacional, podrán acreditar contra sus impuestos sobre la renta, una cantidad igual a cualquier impuesto de la misma naturaleza pagado a un Estado extranjero, de acuerdo a las reglas siguientes:

- a) El monto del crédito será computado país por país. El crédito contra el impuesto salvadoreño, correspondiente al impuesto pagado a cualquier país centroamericano, no excederá a la proporción entre la renta neta del contribuyente proveniente de tal país y la renta neta total del contribuyente en el mismo año impositivo. La renta neta de fuente extranjera no podrá exceder a la renta neta total. Para cualquier otro país extranjero el crédito no excederá del 85% del monto computado de acuerdo al inciso anterior. Para calcular la limitación del crédito, la renta neta será determinada sin ninguna deducción por las exenciones personales y por hijos. Cualquier monto de crédito que no se use en un año impositivo no podrá ser utilizado en otros;
- b) La prueba del impuesto sobre la renta pagada en el extranjero debe ser presentada de acuerdo con lo establecido por el Reglamento. Si no se declara toda la renta imponible procedente de fuente extranjera se perderá el crédito por cualquier impuesto extranjero. Los ajustes necesarios serán hechos en cualquier tiempo en el caso de un reembolso o de tasaciones adicionales de impuesto sobre la renta extranjera por la cual se ha otorgado crédito.

En su inicio, el inciso primero nos habla de los contribuyentes y pareciera que el vocablo ha sido usado por el legislador en forma genérica, comprendiendo a las personas jurídicas y naturales. Esto, sin embargo, no es así, puesto que, de conformidad con el Art. 10. de esta ley, los obligados a declara-

rar las rentas obtenidas fuera del territorio nacional son las personas naturales nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país. En consecuencia, quedan excluidas las personas jurídicas y los demás sujetos no domiciliados. Como puede verse, el crédito de impuesto que aquí se regula es el relativo a la renta mundial, y, al efecto, para la mejor aplicación del literal a), la Dirección General de Contribuciones Directas, en el instructivo que da para declarar, expone un ejemplo para hacer el cálculo respectivo.

A fin de dejar claro el problema, agrego a continuación este ejemplo con datos supuestos, pero hago la salvedad de que el texto del literal a), no coincide, por su mala redacción, con el procedimiento seguido en el ejemplo. Es algo que debe corregirse mediante una redacción clara de la Ley. (x)

Para aclarar un poco el procedimiento del literal a), vamos a trabajar con los datos del ejemplo anterior, determinando las proporciones así: Si \$ 117.000,00 constituyen el ciento por ciento de la renta imponible, \$ 30.000,00 que es la renta de Guatemala tienen un relación del 25.64% con la primera, que es la proporción acreditable sobre el impuesto correspondiente a la renta imponible de El Salvador. O sea, que si el impuesto por la renta imponible de El Salvador asciende a \$ 27.806,00 el contribuyente podrá acreditarse el 25.64% sobre esta cantidad que asciende a \$ 7.129.46. Ahora bien, como el impuesto pagado en Guatemala es de \$ 2.500,00, procede el crédito total por dicha cantidad porque no excede a la proporción. Para el caso de México, si la renta imponible proveniente de dicho país asciende a \$ 20.000,00 ésta tiene una relación sobre la renta total del 17.09% que será la proporción sobre el impuesto de la renta imponible en El Salvador que, en cantidades, asciende a \$ 4.752,00. Pero como de esta cantidad solo procede el 85% como crédito de impuesto que monta \$ 4.039.20 y el impuesto pagado en México es por \$ 5.500,00, la cantidad acreditable tiene que ser la primera.

Respecto al literal b) que regula la forma en que se debe probar el impuesto pagado en el extranjero, me remito al Art. 37 del Reglamento y al 261 -Pr. Ahora bien: este niega el derecho al crédito cuando no se declare toda la renta imponible procedente de fuente extranjera. Cabe preguntarse sin embargo, con qué medios administrativos cuenta el Fisco para descubrir dichas diferencias. La última parte, que se refiere a los ajustes de impuesto necesarios, está condicionada a la prescripción que regula el Art. 67 de esta ley.

Reciprocidad.

Artículo 43.- Cuando de conformidad con la legislación de un país centroamericano las personas domiciliadas en él no tengan que pagar impuesto sobre la renta obtenida en El Salvador, las personas domiciliadas en El Salvador mencionadas en el artículo 34, no incluirán en su declaración la renta que obtengan en ese país.

El contribuyente que invoque este principio de reciprocidad deberá comprobar la existencia y aplicación de la legislación extranjera en la forma que determine el Reglamento.

El principio de reciprocidad, aquí reconocido, ha sido limitado por el legislador a los países centroamericanos, y únicamente para las personas domiciliadas que menciona el Art. 34. Las leyes anteriores no contenían dicho

(x) Véase el cuadro respectivo en la página 116-Bis.

principio, debido quizás a que el problema de la integración económica de Centro América se encontraba apenas en sus primeras etapas. En mi opinión, es una exención que debió haber quedado mejor regulada, dentro de las que comprende el Art. 21 ya comentado. La invocación de este principio obliga al contribuyente a la prueba de la ley extranjera con base en el Art. 38 del Reglamento. Estimo que esta prueba, para ser más expedita, debería ser aportada por la administración del impuesto, tomando en cuenta que el Poder Ejecutivo tiene los recursos más efectivos para determinarla. Podemos decir que la situación en materia probatoria es similar al caso contemplado en el Art. 21 # 3 de la Ley.

Pago presunto
de Impuesto.

Artículo 44.- Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 66 y 67, las cantidades que de conformidad a los artículos 76, 77 y 80, se hubieren retenido a los contribuyentes comprendidos en los literales a), b) y d) del Artículo 35, así como a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, pasarán al Fondo General de la Nación, siempre que dichos contribuyentes no hubieren presentado su declaración de la renta obtenida en el país, dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio impositivo en que se hubieren percibido los ingresos que han causado dichas retenciones.

La presunción favorable al Fisco que contiene esta disposición, es para las personas físicas no domiciliadas comprendidas en los literales a), b) y d) del Art. 35 y para las personas jurídicas también no domiciliadas sujetas a retención, de conformidad con los artículos 76, 77 y 80 de la presente ley, condicionado el pago presunto al complemento de impuesto que faculta emitir los Arts. 66 y 67. También esta disposición constituye una novedad. Estimo que se ha establecido con el fin de agilizar la recaudación del Impuesto y no mantener en "Fondos Ajenos en Custodia" cantidades que perjudican el interés fiscal.

Artículo 45.- (Véase comentarios al Art. 15)

Artículo 46.- (Véase comentarios al Art. 15)

Fraccionamiento
del Impuesto.

Artículo 47.- Cuando se haya liquidado una Sociedad, el impuesto sobre la Renta adeudado por la sociedad o tasado por la Dirección General de Contribuciones Directas se distribuirá, a petición del interesado, entre los socios, a prorrata de los bienes que se les haya adjudicado, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los mismos, en su caso.

El legislador, en el uso de la terminología, a veces nos confunde. En el presente caso, por ejemplo, ha ocupado el vocablo "Sociedad" y no el de persona jurídica como en disposiciones anteriores. Ahora bien: si nos remitimos a la liquidación de las sociedades, podemos ver que en la escritura social generalmente se consignan las cláusulas respecto a la disolución y liquidación y, en su defecto, se aplican las disposiciones del derecho común. En las Anónimas generalmente se amortizan o pagan las acciones al socio, y en las Colectivas el pago de los derechos sociales se hace con los bienes líquidos de la Sociedad. Por otra parte, en las Anónimas, el socio sólo responde hasta el límite de su aporte y, en cambio, en las Colectivas la responsabilidad de los socios es solidaria. (Art. 181 Com.) Con base en esta última razón, y siguiendo

do el texto del artículo, debemos de concluir que el fraccionamiento del impuesto analizado es para las sociedades Colectivas pues, para las Anónimas, el impuesto adeudado es deuda de la Sociedad y nunca podrá responsabilizarse al Socio por un valor en el exceso del que valen sus acciones.

Artículo 48.- El impuesto sobre la renta adeudado por una sucesión o tasado a su cargo por la Dirección General de Contribuciones Directas, se distribuirá entre los herederos, a petición del interesado, a prorrata de sus derechos en la sucesión.

Ya vimos que la sucesión es sujeto de impuesto sobre la renta, de conformidad con el Art. 1º. Inc. 2º., desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia, sin perjuicio del derecho de emitirle la complementaria con base en el Art. 67 de la ley. Por razones de comodidad en el pago del impuesto adeudado, la ley establece que dicho impuesto puede fraccionarse entre los herederos a petición del representante de la sucesión. Si relacionamos esta disposición con el Art. 1235 Inc. 1º. del Código Civil, podemos apreciar una gran similitud, lo cual a todas luces nos parece justo. En cuanto a su efectividad en el pago, la resolución respectiva tiene carácter de instrumento ejecutivo, y, por otra parte, en el Registro de la Propiedad no se inscriben los bienes si no se presenta la solvencia de impuesto. Para el cobro del impuesto en forma fraccionada no es necesario que la Sucesión se encuentre en mora; basta la simple petición del interesado como lo prescribe la ley.

EJEMPLO PARA CALCULAR LOS CREDITOS PROVENIENTES DE RENTA MUNDIAL

NOMBRE DEL PAIS	INGRESOS	GASTOS	CUADRO N° J ^o OTRAS DEDUCCIONES EN EL SALVADOR	DEDUCCION POR HIJOS EN EL SALVADOR	RENDA IMPONIBLE	IMPUESTOS PAGADOS		
						En Moneda Extranjera	Tasa de Conversión	En Colones Salvadoreños
EL SALVADOR	₡ 100,000.00	₡ 30,000.00	₡ 1,500.00	₡ 1,500.00	₡ 67,000.00	-- . --	-- . --	-- . --
GUATEMALA	" 65,000.00	" 35,000.00			" 30,000.00	1,000.00	2.50	₡ 2,500.00
MEXICO	" 45,000.00	" 25,000.00			" 20,000.00	27,500.00	5X1	" 5,500.00
	₡ 210,000.00	₡ 90,000.00	₡ 1,500.00	₡ 1,500.00	₡ 117,000.00			₡ 8,000.00

DETERMINACION DE CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS A PAISES EXTRANJEROS
Para el ejercicio impositivo del 1o de enero al 31 de diciembre de 196__

NOMBRE Y APELLIDO: _____
 SUCESSION DE: _____
 FIDEICOMISO DE: _____
 DIRECCION: _____

1) NOMBRE DEL PAIS EXTRANJERO	2) FECHA DE PAGO DEL CREDITO RECLAMADO	3) NATURALEZA DEL IMPUESTO	4) RENTA IMPONIBLE DE FUENTES EXTRANJERAS	5) IMPUESTOS PAGADOS			6) TOTAL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR	7) RENTA IMPONIBLE DE TODAS LAS FUENTES	8) COLUMNA (4) DIVIDIDA ENTRE COLUMNA (7)	9) COLUMNA (6) MULTIPLICADA POR COLUMNA (8)	10) CREDITO		11) COLUMNA (6) MENOS COLUMNA (10)
				En moneda Extranjera	Tasa	En Colones					Para C.A.	Para el Res del Mundo	
GUATEMALA	20 feb. 67	s/la Renta	₡30,000.00	1,000.00	2.50	₡2,500.00	₡27,806.00	₡117,000.00	0.256	₡7,118.34	₡2,500.00	-- . --	₡21,288.05
MEXICO	25 feb. 67	s/la Renta	₡20,000.00	27,500.00	5X1	"5,500.00	-- . --	-- . --	0.170	"4,727.00	-- . --	₡4,017.95	-- . --

NOTA: Para la Renta proveniente de Guatemala la limitación del crédito resultó ₡7,118.34, luego se le admite lo pagado ₡2,500.00.

Para México la limitación del crédito se determina: 1) estableciendo el resultado de multiplicar la proporción entre la Renta Imponible obtenida en ese país, y la Renta Imponible total, en este ejemplo es la cantidad de ₡4,590.00; 2) luego a esta cantidad se le calcula el 85% y resulta ₡3,901.50, que equivale al crédito que se le admite según la Ley.

Todos los datos consignados en el ejemplo anterior son supuestos y tienen como finalidad únicamente indicar el mecanismo del Cuadro de que se trata.

T I T U L O VINVESTIGACION DE LA RENTA

El título que ahora vamos a examinar es una de las partes formales de la ley en estudio, en donde el derecho administrativo-impositivo, toma mayor relevancia. Recordemos que al hablar al inicio del presente trabajo sobre la naturaleza de la obligación tributaria, hice mención al "ascertamiento" de los italianos y a las distintas formas en que puede surgir la determinación del impuesto. Por otra parte, si se pretende medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el derecho administrativo fiscal, en defensa de los intereses del Estado, impone al contribuyente una serie de obligaciones con el objeto de que su capacidad contributiva quede debidamente establecida y, para lograrlo, a veces, como en el caso nuestro, rodea las declaraciones de impuesto de una serie de requisitos formales que pueden constituir presupuestos básicos para la investigación del tributo. Esta facultad de investigación, con la cual se reserva el Fisco el derecho de modificar a favor o en contra el impuesto que el contribuyente se ha computado en el momento de declarar, plantea el problema de establecer los elementos sobre los cuales tal investigación debe basarse, que son cuatro, así: La declaración del contribuyente; Los indicios reveladores de su actividad económica; La información que poseen las Oficinas recaudadoras del impuesto; y La investigación pericial. En el campo de la prueba se discuten las bases anteriores, tanto por su jerarquía, como por su validez, ya que ellas, como puede notarse, constituyen presupuestos probatorios para determinar el impuesto. En el orden relacionado, expondré las ideas más generales sobre lo que constituye cada uno de los elementos mencionados.

De la declaración del contribuyente.

En doctrina se discute la cuestión de la naturaleza jurídica de la declaración del contribuyente, tanto en el campo del derecho tributario material, como del derecho procesal administrativo. Se preguntan los autores si la declaración constituye un acto que origina la deuda del impuesto; un acto del procedimiento administrativo de determinación; o un requisito necesario para la vida de la relación tributaria sustantiva, y qué efectos puede producir en el derecho material. Al respecto Giannini citado por Dino Jarach, dice: "La declaración tributaria es una obligación de comunicar a la autoridad financiera los presupuestos de hecho a los que la ley vincula la obligación de contribuir", y Dino Jarach agrega: "La declaración tributaria es una prestación objeto de una obligación legal". Y concluye sosteniendo que "la declaración tributaria es siempre un acto del contribuyente u otro sujeto obligado, tendiente a colaborar con la administración pública en su función de tutela del derecho creditorio del fisco". (39)

Como puede apreciarse, el enfoque del problema nos introduce en la fase de la determinación del impuesto, en la cual las bases de investigación vienen a constituir prueba de cargo contra el contribuyente. De la naturaleza de esta prueba hablaremos en su oportunidad, como parte del proceso administrativo.

(39) Naturaleza y Eficacia de la Declaración Tributaria. Dino Jarach. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación México, D. F. P. Pág. 519, 521, 528.

Las declaraciones se hacen en formularios especiales; en ellas se consig~~nan~~ los ingresos y los egresos obtenidos de cada fuente y, además, las deduc~~ciones~~ especiales por hijos, pagos a médicos, primas de seguros de vida, etc., que dan lugar, en definitiva, a la formación de la Renta Bruta, la Renta Neta y, por último, la Renta Imponible, base de cómputo para el Impuesto.

Generalmente se determina quiénes están obligados a declarar; el plazo en que deben hacerlo; ante quién debe presentarse la declaración y, una vez recibida ésta por las autoridades administrativas, se convierte en propiedad del Estado con el encargo de conservarla como un secreto cuya violación, es castigada con base en el derecho penal común. En el aspecto puramente administrativo, se presenta el problema del manejo del volumen de declaraciones que tiene una relación inversa con el mínimo exento: mientras más bajo sea éste, mayor será el número de declaraciones que exigen recursos humanos suficientes y debidamente tecnificados para poder atenderlas, a grado tal, que se sostiene que la cuantía del mínimo exento obedece en parte a esta dificultad.

De otro lado, la declaración se hace bajo juramento. En ésto juega un gran papel la ética del contribuyente cuyas infracciones a la ley traen las sanciones correspondientes.

De los Indicios reveladores de la actividad económica del contribuyente.

En materia fiscal, y en especial en el impuesto sobre la renta, ciertos hechos económicos y financieros verificados por el contribuyente, se tienen como indicios reveladores de su capacidad contributiva. Estos indicios, en términos monetarios, significan satisfacciones personales del contribuyente, tales como el gasto en habitaciones, gastos personales, o actividades económicas que pueden traerle una riqueza. De ellas las legislaciones, sólo se relacionan las principales. Esta base investigativa, en los países como el nuestro, es de constante aplicación porque el contribuyente no está lo suficientemente educado en el cumplimiento de la obligación del tributo. Es preciso señalar que la determinación del impuesto por este medio, es la más severa para el contribuyente principalmente en lo relativo a los ingresos provenientes de la agricultura, del comercio o de la industria, puesto que sólo se estiman como deducciones los gastos directos o estrictamente necesarios para la producción de la fuente de ingresos, y se omiten los indirectos y muchos que sólo son de conservación.

La información que poseen las Oficinas recaudadoras del impuesto.

Las listas por sueldos que anualmente se remiten a la Dirección General de Contribuciones Directas; las liquidaciones por las entregas de algodón que hace a cada socio la Cooperativa Algodonera; los reportes del impuesto retenido que hacen los Agentes de Retención; las listas de accionistas que remiten las Sociedades Anónimas; la información del Registro sobre Propiedades e Hipotecas, y otros documentos similares, constituyen para las Oficinas tasadoras, otro de los medios informativos de investigación en la determinación del impuesto. La desobediencia a la obligación de remitir esta información cuando la Administración lo exige, puede ser sancionada de conformidad con la misma ley de la materia.

De la investigación pericial

Uno de los medios más directos que es propio de la administración del impuesto, está constituido por la investigación realizada por medio de personas especializadas en las distintas fuentes de ingreso que concurren en la vida económica de los contribuyentes. Estas personas, con funciones estrictamente técnicas en los campos contable, comercial, industrial y agrícola, constituyen el elemento humano más importante en la recaudación del impuesto ya que, con base en sus conclusiones técnicas, se mide a veces la capacidad contributiva del contribuyente. La selección de este personal requiere sumo cuidado. En países como el nuestro, en los cuales la política se introduce como rectora del servicio público, no se ha podido, sin embargo, estimular a los funcionarios capacitados y rechazar a los que son obstáculo para el mejor desarrollo del tributo. Ya veremos más adelante que el dictamen de estos técnicos en el proceso tributario, constituye una de las pruebas más difíciles de controvertir.

C A P I T U L O I

DECLARACIONES

Obligados a declarar.

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

Las personas naturales domiciliadas en el país que obtengan hasta una renta bruta de CINCO MIL COLONES en el ejercicio de imposición respectivo, están exentas de hacer la declaración a que se refiere el inciso anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 50 de esta ley.

El Inciso primero establece, para los sujetos determinados conforme a la ley, la obligación de declarar. Ellos son: las personas naturales y jurídicas nacionales o extranjeras; las sucesiones; los fideicomisos y los conjuntos artísticos. Agrega que la declaración deberá ser jurada, pero el legislador no ha regulado la solemnidad del juramento, al grado que a muchos contribuyentes les tiene sin cuidado. Esta obligación viene desde la ley de 1951 y se consignó al pie de la primera página del formulario respectivo. Veamos lo que sobre el particular dice el legislador del 51 en su exposición de motivos; "Se introduce la obligación de que la declaración sea jurada para obtener mayor veracidad en el contenido de las declaraciones. El principio de la declaración jurada está incorporado en la legislación fiscal de los Estados modernos y ya es tiempo que en nuestro país se exija ese requisito que es indudablemente una medida de mejoramiento en la administración del impuesto. Se espera que esta modalidad corrija en forma apreciable el estado actual que contempla la administración del impuesto, en que desgraciadamente no es considerable el número de declaraciones que, ajustándose a la verdad, expresen el estado económico real del contribuyente". En mi opinión, si al juramento no se le dió ninguna importancia en el derecho tributario, sino que se ha hecho uso de él como medida de mejoramiento de la administración del impuesto, fue un error -

haberlo utilizado en tal forma, puesto que muchos contribuyentes pretenden excepcionarse contra las tasaciones complementarias, basados en que su declaración fue presentada en forma juramentada, lo cual, a su juicio, los exime de cualquier intención de evadir el impuesto. '

La jurisprudencia, con respecto del juramento, ha seguido los mismos lineamientos que le dió el legislador del 51, o sea, que en el proceso impositivo no constituye ninguna prueba, con lo cual se aparta del valor probatorio que le da el Derecho Procesal Común. Transcribo, a continuación, la parte pertinente de la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, a las ocho horas del día diecisiete de noviembre de mil novecientos sesenta y siete.

"DE LA DECLARACION JURADA. Toda persona que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta sea sujeto del Impuesto, esté registrado o no, está obligado a presentar su declaración jurada de su renta, de acuerdo con el formulario redactado por la Dirección General de Contribuciones Directas. El contribuyente que tenga la obligación de llevar contabilidad formal, deberá acompañar al formulario, el Estado de Pérdidas y Ganancias y el Balance General correspondiente al año a que se refiere la declaración. En el caso específico del contribuyente señor X, al formular y presentar su declaración jurada juntamente con anexos correspondientes, cumplió con las exigencias que la ley determina. Por su parte la Dirección General de Contribuciones Directas, en el ejercicio legal de sus funciones, está obligada a fiscalizar las declaraciones de los contribuyentes; si de esa fiscalización resultare correcta la computación del impuesto que en su caso se haga a cada contribuyente, lo hará del conocimiento de este; en caso contrario, le determinará la renta imponible para fijarle el impuesto que legalmente deba pagar, por cualquiera de los medios que la ley de la materia le franquea. En el caso del recurrente, a la Dirección General le fué imposible cumplir con su obligación de fiscalizar el contenido de su Declaración y sus anexos, a consecuencia de haber destruido un siniestro, comprobantes, Libros de Contabilidad debidamente autorizados y registros auxiliares que es la base en que descansa la liquidación del impuesto que el apelante se ha computado en la declaración; por lo que a la Dirección General le queda la obligación de recurrir a los otros medios que la misma ley le autoriza para su fiscalización".

Los formularios son remitidos por correo a las personas que se encuentran calificadas; las no calificadas, deben de solicitarlos al Delegado Departamental correspondiente.

El segundo inciso da la regla general para las personas naturales domiciliadas en el país. Impone la obligación de presentar declaración a aquéllas que en el ejercicio de imposición obtengan una renta bruta de CINCO MIL COLONEX o más, exonerando de ella a las que tengan una renta menor a esa cantidad. Sobre la determinación del límite señalado, estimo que obedeció a la consideración de que éste constituye la cantidad que más puede aproximar al presunto contribuyente al límite de la capacidad contributiva que relacionamos cuando tratamos del crédito básico. (40)

El incumplimiento de la obligación anterior, para los casos de los no domiciliados, conforme los literales b) y c) del Art. 35, les impide salir del país, de conformidad con el Art. 112 Inc. 5o. de la Ley.

Por otra parte, el Art. 39 del Reglamento señala que dicha obligación puede ser cumplida por el propio contribuyente o por sus representantes legales; por el fiduciario, a nombre y en representación del fideicomiso; y por medio de un apoderado legalmente constituido.

Artículo 50.- También está obligado a declarar:

- 1) Todo el que obtenga una renta bruta en el ejercicio - de imposición correspondiente, que exceda a la cuantía que señale el Reglamento;
- 2) Todo el que estuviere obligado a llevar contabilidad - formal;
- 3) Toda sociedad, cualquiera que sea la cuantía de su renta, aún cuando no esté obligada al pago del impuesto. La declaración detallará, en la extensión que determine el Reglamento, la distribución de sus utilidades - y el nombre y domicilio de los socios;
- 4) Todo aquel a quien se le hubiere retenido el impuesto ya sea total o parcialmente; excepto las personas a - -quienes se les hubiere retenido el impuesto de conformidad con el Artículo 76;
- 5) Todo el que hubiere declarado dentro de la vigencia de esta ley. Sin embargo, cuando existieren circunstancias que hicieren a juicio de la Dirección General, - desaparecer la presunción de ser sujeto del impuesto el obligado a declarar de conformidad a este numeral, la citada Oficina podrá de oficio o a solicitud del interesado, relevarlo de dicha obligación;
- 6) Todo el que estuviere obligado a presentar declaración de impuesto de Vialidad, Serie "A", de acuerdo con la ley respectiva;
- 7) Todo el que para ello sea requerido por la Dirección - -General de Contribuciones Directas; tendrá efecto de requerimiento la remisión de formularios de declaración; y
- 8) El que hayr actuado como representante de conjuntos - artísticos, deportivos y similares, al celebrar los - contratos correspondientes.

El número primero determina que también estará obligado a declarar el que obtenga una renta bruta que exceda a la cuantía que señala el Reglamento. Sin embargo, este no señala tal cuantía en ninguna de sus disposiciones. Por lo - tanto, es necesario atenerse a la forma que la ley señala.

Respecto a la obligación de llevar contabilidad formal, es el artículo - 42 de la Ley de Papel Sellado y Timbres el que la regula en los términos siguientes:

Artículo 42.- Inc. 1o. Todo comerciante o casa de - negocios cuyo activo sea mayor de veinticinco mil colones (\$ 25.000.00) debe llevar contabilidad y los libros Diario Mayor, Caja e Inventarios y Balances, debidamente legalizados en el papel sellado correspondiente o timbrados de - conformidad a lo prescrito en el Art. 43 de esta ley".

Por otra parte, el Art. 18 del Código de Comercio señala que los comerciantes llevarán necesariamente:

- 1o.) Un libro de Inventarios y Balances
- 2o.) Un libro Diario
- 3o.) Un libro Mayor y
- 4o.) Un libro Copiador de Cartas y Telegramas.

En cuanto al concepto de contabilidad formal, el Art. 48 del Reglamento nos dice lo siguiente: "Se entiende por contabilidad formal la que, ajustándo se constantemente a uno cualquiera de los métodos generales aceptados por la

técnica contable, como apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma'.

Las sociedades, sin excepción alguna, están obligadas a declarar, de conformidad con el numeral tercero, debiendo detallar la distribución de sus utilidades y el nombre y domicilio de los socios. El Reglamento, en su Art. 41, prescribe los demás requisitos que deberán contener dichas declaraciones.

El numeral cuatro, obliga a declarar a todo aquel a quien se le hubiere retenido el impuesto. Esta disposición se basa en la presunción del legislador de que estas personas pueden tener capacidad contributiva en todo el ejercicio impositivo. En la práctica ha causado muchos problemas, tanto al presunto contribuyente, como a la administración, porque si aquél no tiene capacidad contributiva, tiene derecho a la devolución del impuesto retenido y, en éste caso, la Dirección General de Contribuciones Directas no resuelve con la prontitud que fuera de desear. Por otra parte, este presunto contribuyente queda obligado a declarar para los ejercicios futuros y, aunque pruebe su falta de capacidad tributaria, continúan recibiendo los formularios. En caso de no declarar, le aplican las sanciones del caso. En cuanto a la administración, tiene el problema de manejar muchas declaraciones que sólo producen un mayor costo en la percepción del impuesto.

Esta situación debería de regularse en forma similar a la que contiene el Art. 44, pero en beneficio del contribuyente, en el sentido de que, si después de cinco meses de haber presentado la declaración, el impuesto no se ha devuelto, deberá ganar el 1% de interés mensual, sin perjuicio de lo dispuesto en los Arts. 66 y 67.

El numeral cinco da la solución práctica para el problema anterior.

No obstante, debido al retardo en la administración de justicia por parte de la Oficina tasadora, este tipo de resoluciones casi no se pronuncian.

El contribuyente que pague impuesto en Vialidad Serie "A", también está obligado a presentar su declaración de Renta, porque se presume que los ingresos generados por sus bienes pueden darle capacidad contributiva.

La aplicación del numeral siete, nace como una atribución propia de la Dirección General de Contribuciones Directas, con el objeto de registrar a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva para que cumplan con el mandato de la ley.

El último numeral establece la obligación directamente para los representantes de conjuntos artísticos, deportivos y similares que actúen como tales en la celebración de los contratos correspondientes, y establece que debe cumplirse en el momento de la celebración de ellos.

Plazos para declarar.

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

Si no hubiere recibido el formulario de declaración en los meses de enero y febrero deberá solicitarlo a la Dirección General, o a la Delegación Departamental correspondiente, en el mes de marzo, pues la circunstancia de no haberle sido remitido, no le eximirá de la obligación de declarar.

Cuando el ejercicio de imposición del contribuyente no concluya con el año natural, el plazo para presentar la declaración será de tres meses, contados desde la expiración del ejercicio de imposición respectivo.

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

La renta percibida en lapsos menores de un año, deberá declararse en el plazo de tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho lapso, salvo el caso del artículo siguiente.

El inciso primero de la regla general del plazo para presentar la declaración, y al efecto, establece los meses de enero, febrero y marzo. La prórroga sólo opera por medio del Decreto Legislativo y, en consecuencia, el plazo legal para los efectos de la prescripción debe entenderse en los términos que los señala la parte final del Inc. segundo del Art. 67.

En los casos en que el ejercicio de imposición no coincida con el año natural, el contribuyente gozará de un plazo de tres meses, contados desde la expiración del ejercicio de imposición respectivo. Esta situación está condicionada al cumplimiento del Inciso segundo del Artículo 32, en cuanto a los ejercicios especiales de imposición.

El plazo de tres meses que establece el inciso cuarto en su parte final, es para casos muy especiales de requerimiento de parte de la Dirección General de Contribuciones Directas, y deber contarse a partir del siguiente día de la notificación del requerimiento.

El inciso quinto, establece también los tres meses de plazo para las rentas percibidas en lapsos menores de un año. Entiendo que se refiere a los casos de la renta periódica, no periódica y mixta, regulados por el Art. 33 de la Ley.

Para concluir el comentario al Art. 51, estimo que el plazo no podrá, en ningún caso, ser menor de tres meses, y sólo puede ampliarse en casos especiales por medio del Decreto Legislativo correspondiente.

Artículo 52.- Véase comentario al Art. 16.

Formulario de declaración.

Artículo 53.- El formulario deberá contestarse en los puntos pertinentes, firmarse y devolverse en el plazo que señala la ley. Se deberán agregar los documentos necesarios para comprobar las deducciones y descuentos a que se refieren los literales a) y b) del Artículo 27 de esta Ley.

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

Las regulaciones de la presente disposición, constituyen requisitos de forma con respecto a la documentación que debe agregarse al formulario de de-

claración. El primer inciso se remite a los contribuyentes que no llevan con bilidad y, en todo caso, cuando se reclamen las deducciones a que se refieren los literales a) y g) del Art. 27. En los casos de llevar contabilidad, debe rán agregarse el estado de pérdidas y ganancias, y el balance general, formu- lados de conformidad con el Art. 51 del Reglamento, el cual establece, además, la responsabilidad solidaria de los firmantes de estos documentos, por la ve- racidad de su contenido. Debo hacer constar que, a pesar de que las autorida des administrativas, en muchos casos, han comprobado la falsedad de dichos do cumentos, no han deducido ninguna responsabilidad en los términos señalados - por la ley.

Presentación de
la declaración.

Artículo 54.- Las personas obligadas a declarar de conformidad con esta ley deberán presentar sus declaracio- nes en la Delegación Departamental de la Dirección Gene- ral de Contribuciones Directas más cercana a su domicilio. Sin embargo, estas personas podrán en casos de residencia accidental, presentar la declaración a otra Delegación De partamental distinta de la indicada.

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

Esta disposición regula el lugar y la oficina en donde debe presentarse la declaración, cuando las personas sean domiciliadas. Las que no sean - domiciliadas, por razones de comodidad y seguridad, deberán presentarla en - la Delegación Departamental de San Salvador, que es una sección de la Direc- ción General de Contribuciones Directas. Las Delegaciones establecidas fue- ra de San Salvador, también dependen de la misma Dirección General y sus fun- ciones, en cuanto a las declaraciones, se limitan a recibirlas y remitirlas a la Dirección. En este momento de presentar la declaración, tienen mucha - importancia la aplicación de los Arts. 33 y 34 del Reglamento y, en especial, el Inc. segundo del Art. 34, que obliga al Delegado a recibir la declaración, aún en caso de rebeldía por parte del interesado en corregirla cuando ella - tuviere errores.

Ausencia del
Contribuyente.

Artículo 55.- El contribuyente que se ausente del país, conservará el domicilio registrado en la Dirección General; y estará obligado a dar aviso por escrito de la persona que quedare como apoderado o encargado de la ad- ministración de sus bienes o negocios. También el apode- rado o encargado deberá dar aviso de tal circunstancia - dentro de los primeros treinta días siguientes al de la ausencia del contribuyente.

Cuando se ausente del país el contribuyente durante uno o más ejerci- cios, conservará el domicilio fiscal registrado en la Dirección General; -- aunque cambie su domicilio civil, pero queda obligado a dar aviso por escrito del nombre de la persona que quedare como apoderado o encargado de la admi- nistración de sus bienes o negocios. Esta obligación tiene por objeto que, en el caso de notificarle alguna tasación u otra resolución al contribuyente, quede ella legalmente notificada, y no pueda impugnarse la nulidad respectiva.

CAPITULO II

INDICIOS

Artículo 56.- Son indicios reveladores de la renta; las cantidades que se gasten en habitaciones, los valores que se importen o exporten, el monto de las ventas del año, el movimiento e incremento de los capitales, el valor del activo fijo y circulante, el número de los empleados que se paguen, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto de los intereses que se pagan, y cualquier signo que, prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.

La base indicial como medio para determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, fue establecida por la ley de 1916 y sus reformas. Las situaciones que la ley relaciona son hechos económicos con los cuales se llega a una presunción legal determinada por la ley y, por la redacción de su parte final, podemos apreciar que dicha disposición no es limitativa. En consecuencia, pueden comprenderse otros hechos que deben tomarse en forma prudencial y lógica. Es preciso hacer notar que, tanto los hechos relacionados, como los que puedan comprenderse para establecer la presunción, sólo deben atribuirse a la persona del contribuyente. En otras palabras, que los hechos similares de otros contribuyentes no pueden servir de base para establecer la presunción en contra del contribuyente investigado. Por otra parte, cabe preguntarse si dentro de los casos no comprendidos se pueden aplicar los índices estadísticos de producción y de costeabilidad de Instituciones Oficiales y Privadas, para establecer que los costos declarados son muy altos; mi opinión es que sí cabe la aplicación de este sistema, siempre que se relacione con los demás elementos de juicio existentes sobre el punto discutido, y se tomen en forma prudencial y lógica, como lo indica la disposición en comento. Si observamos la mayoría de estos hechos, pareciera que el legislador quiso referirse solamente al contribuyente comerciante a quien, en caso de no llevar registros contables, o los que llevare fueren rechazados, deben de aplicarse los indicios que la ley señala; pero la verdad es que la disposición es de carácter general, aplicable a cualquier contribuyente; es decir, que el indicio, como presunción, puede operar para el comerciante, industrial, agricultor, empleado, etc. Es preciso señalar que esos hechos relacionados por la ley, deben ser establecidos por la Administración para establecer la presunción que revela si hubo o no ingresos. Por ejemplo: si de la "Amplitud de Créditos" el Fisco quiere presumir que el contribuyente percibió más ingresos, tiene que determinar primero en qué consiste dicha amplitud crediticia para llegar a presumir que la capacidad contributiva del investigado era mayor que la declarada.

Debo referirme, por ser punto importante, al indicio MOVIMIENTO E INCREMENTO DE LOS CAPITALS. Este fenómeno económico que, en el fondo, subsume muchos de los demás hechos relacionados por la ley, en forma alguna se excluye ambos términos. El legislador del 63, al indicio Movimiento de Capi

tales agregó, con mástécnica fiscal impositiva, el otro hecho; Incremento de Capitales, cuya omisión antes de 1963, no le quita la calidad de ingreso gravable como origen de un incremento de capital. Estimo que, desde el punto de vista económico, un movimiento de activo y pasivos en un período dado, puede traer un incremento o una pérdida de capital. La deducción de esta última ha sido tratada con mucha reserva por el legislador del 63 en el literal h) del Art. 27 de la ley.

De las distintas formas que pueden tomarse para determinar el incremento o aumento de capital, la Oficina tasadora generalmente adopta la de comparación entre las declaraciones de dos años continuos, tomando los activos y pasivos de la misma naturaleza; y si en el resultado final, el último año excede al anterior, se ha producido un incremento de capital, que constituye la base para presumir que el contribuyente obtuvo mayores ingresos a los declarados. Expondré un caso simple, así: En mi declaración de Vialidad al 31 de diciembre de 1966, solamente declaro como activo una casa valorada en \$50.000.00; y al 31 de diciembre de 1967, además de la casa declaro \$ 30.000.00 en acciones de Sociedades Anónimas, o sea, un capital de \$ 80.000.00. No hay duda que he tenido un incremento de capital de \$ 30.000.00, comparado con el año anterior, el cual da base para que se presuma un ingreso gravable durante el ejercicio del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1967, puesto que, si no lo obtuve de mis ingresos ordinarios, tenía que deberlo, o haberlo recibido por herencia, donación, o de un premio de la Lotería Nacional, lo que es objeto de la prueba de descargo.

Un signo que se pretendió aplicar como prudencial y lógico por la Oficina tasadora, es el de coeficientes de rendimientos de utilidad bruta similares a los de otros contribuyentes, llegando al extremo de rechazar los resultados de sus registros contables sin hacer la fiscalización previa para fundamentar el rechazo. En grado de apelación se recurrió de un agravio de esta naturaleza, y se tuvo por ilegal la tasación, tomando en cuenta que no se siguió ningún procedimiento prudencial y lógico para aplicar el porcentaje de utilidad bruta en que se fundamentó la tasación recurrida. Ahora bien, el problema que ha quedado pendiente es si la tasación es ilegal sólo cuando se alega el vicio, o si de oficio debe ser declarada por el tribunal de alzada. En mi opinión, estando comprendida la ley de la materia de derecho público, debe declararse de oficio la ilegalidad.

CAPITULO III

Información

Artículo 57.- La Dirección General de Contribuciones Directas registrará en la Sección de Información todo dato revelador de la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto.

La Sección de Información de la Dirección General de Contribuciones Directas, es una de las más importantes en la recaudación del impuesto, y de su buena organización depende la mayor efectividad en el pago del impuesto. En esta Sección se acumula toda la información documental recogida, tanto por

medio de los Informadores como de los particulares e Instituciones Oficiales. Desde el punto de vista administrativo debería de ser una Sección altamente tecnificada.

Registros especiales y Contabilidad.

Artículo 58.- Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuyas rentas consisten únicamente en salarios, sueldos u otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados, deberán llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes para establecer el monto de la renta bruta, las deducciones y cualquier información que se requiera para determinar el total de la renta imponible.

Para los efectos de esta Ley están obligados a llevar contabilidad formal con la debida documentación, los que conforme a lo establecido por el Código de Comercio y la Ley de Papel Sellado y Timbres, están obligados a ello.

La Dirección General podrá examinar dicha contabilidad, registros y documentos, en donde el contribuyente ejerciere su negocio o profesión o tuviere su Oficina, los que deberán ser conservados por éste durante el tiempo en que puedan servir de evidencia en todo lo que se relaciona con este impuesto.

El inciso primero impone al contribuyente que no perciba ingresos por salarios, sueldos u otras compensaciones similares, la obligación de llevar registros especiales suficientes para establecer el monto de la renta bruta, etc. En efecto, los Arts. 52/57 del Reglamento, determinan quiénes son los contribuyentes obligados a llevar los Registros especiales, y los datos que éstos deben contener.

Respecto a lo que prescribe el inciso segundo, nos remitimos a los comentarios del Art. 50, y, en cuanto a la pena por incumplimiento de esta disposición, podemos señalar la multa que regula el Art. 101 literal a) de la ley.

Conforme al inciso último, la Dirección General queda facultada para examinar los registros antes mencionados, en el lugar en donde el contribuyente ejerciere su negocio o profesión. El tiempo de conservación de los registros se rige por el Art. 67 Inc. 2o, o sea, cinco años en caso de existir declaración, y diez años en el caso contrario.

Facultades de la Dirección General y sus Delegaciones Departamentales.

Artículo 59.- La Dirección General y sus Delegaciones Departamentales pueden dirigirse al contribuyente, hubiere o no hecho su declaración, para pedir los informes, ampliaciones y explicaciones que estimen necesarios, así como examinar la contabilidad, registros y documentos, para verificar la exactitud de las declaraciones, determinar la renta imponible del contribuyente o para cerciorarse de que no existe, de acuerdo con la Ley, la obligación de declarar.

Además de la facultad anterior, la ley en forma más amplia e ilimitada, y con el fin de determinar con la mayor exactitud posible el impuesto que debe pagar el contribuyente, le concede a la Dirección General y a sus Delegaciones las facultades que esta disposición relaciona. Esto es una consecuencia de la recaudación del impuesto puesto que, de lo contrario, la Oficina -

tasadora se encontraría atada desde el punto de vista legal para fiscalizar las declaraciones y a los presuntos contribuyentes. En cuanto a las Delegaciones, éstas generalmente no intervienen en la fiscalización y, en lo relativo al examen de registros, la Dirección lo hace directamente por medio de los peritos.

Información a Socios.

Artículo 60.- Cuando una sociedad anónima distribuya dividendos deberá informar por escrito a cada socio que reciba los dividendos:

- a) La cantidad que en concepto de dividendos le correspondió al socio;
- b) Las cantidades a que ascienden las retenciones que deben hacerse conforme los Artículos 76 y 77;
- c) La cantidad que recibe el socio después de la, o las retenciones.

Una copia de esta información deberá ser enviada por la Sociedad a la Dirección General de Contribuciones Directas, a más tardar dentro de los quince días de efectuada la distribución.

La obligación impuesta a las Sociedades Anónimas por medio de la anterior disposición, tiene dos finalidades: Fiscalizar los dividendos declarados por el socio comparándolos con los repartidos, y controlar el impuesto retenido cuando éste se usa como crédito contra obligaciones de impuesto en los términos señalados por el Art. 78 de la ley.

Obligación de Sociedades Anónimas domiciliadas.

Artículo 61.- Las sociedades anónimas domiciliadas que paguen o acrediten dividendos a otras sociedades domiciliadas o no, deberán acompañar al comprobante de pago de los mismos, una declaración indicando que se ha aplicado el impuesto determinado de conformidad con el Artículo 40 y las retenciones a que se refieren los Artículos 76 y 77, en su caso. Copia de la declaración deberá ser enviada a la Dirección General de Contribuciones Directas, a más tardar dentro de los quince días de pagados o acreditados los dividendos.

En el caso de que una sociedad anónima domiciliada en el país tenga como accionista a otra sociedad, domiciliada o no, deberá, en el momento de pagarle los dividendos, extenderle una declaración que contenga el impuesto social, calculado de conformidad con el Art. 40, y el monto de las retenciones hechas a que se refiere el Art. 77 de la ley, en la actualidad la retención del Art. 76 no opera en virtud de su derogatoria con base en el Decreto 609 tantas veces citado.

Obligación de informar a la Dirección General.

Artículo 62.- Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de suministrar los datos e informes que la Dirección General o sus Delegaciones les requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con este impuesto. Queda autorizada la Dirección General de Contribuciones Directas para hacer la investigación necesaria a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen de conformidad a este artículo.

Se exceptúan de las disposiciones que contiene el inciso anterior, el Instituto Salvadoreño del Seguro So-

cial, la Dirección General de Estadística y Censos y las entidades estatales en lo que concierne a informes confidenciales que su respectiva ley de creación o reglamento les prohíba divulgar, los cuales en todo caso no tendrán ningún valor como indicio revelador de la renta.

En caso de disolución, liquidación, fusión, transformación y cualquier modificación de la sociedad, ésta o el liquidador, en su caso, deben dar aviso a la Dirección General de Contribuciones Directas, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que ocurra cualquiera de los casos previstos, información detallada, acompañando la documentación correspondiente.

Para la fijación del impuesto y para hacer más efectiva la aplicación de la ley, el legislador obliga a las personas jurídicas y naturales, lo mismo que a las autoridades y entidades administrativas y judiciales, a que suministren cualquier información solicitada por la Dirección General de Contribuciones Directas. La rebeldía al cumplimiento de esta obligación será sancionada conforme el Art. 101 literales b) y c) de la misma ley.

De la regla general anterior, la ley exceptúa específicamente al Instituto Salvadoreño del Seguro Social, y a la Dirección General de Estadística y Censos. Otras entidades estatales y para estatales están situadas asimismo en un plano de excepción con respecto a la regla general aludida, en virtud de sus propias leyes orgánicas. Por ejemplo, la del Banco Central de Reserva, contiene dos disposiciones pertinentes así: El Art. 38, que se refiere a la reserva de la información recogida por la Superintendencia de Bancos, y el Art. 92 que se refiere a las Leyes no Aplicables a la Gestión del Banco, dentro de las cuales queda comprendida la ley de Impuesto sobre la Renta. La información que estas instituciones excepcionadas suministren no tiene ningún valor como indicio revelador de la renta.

CAPITULO IV

Investigación Pericial

Artículo 63.- La Dirección General contará con un cuerpo de peritos.

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

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

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

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

Señala la ley en el primer inciso, que la Dirección General contará con un cuerpo de peritos. Antes de la ley de 1951 se hablaba del Tribunal Pericial integrado por un conjunto de peritos que "al efecto designe la Dirección General". Por otra parte, en el Reglamento de la Dirección General se determina que la Sección Pericial preparará las comisiones de los Tribunales Periciales, tanto de los que trabajen en la capital como en los Departamentos. En la ley de salarios del Fondo General no se les llama peritos, sino colaboradores de 2a., 3a., 4a. y 5a. clase. En mi opinión, la supresión que hizo el legislador del 51 de la expresión "Tribunal Pericial" es correcta, porque la verdad es que los peritos no constituyen Tribunal ni jurídica ni administrativamente. En cuanto al término de PERITO, el legislador lo ha usado dándole una categoría de técnico o persona especializada que dictamina en asuntos que requieren pericia. Por regla general, la Dirección cuenta con dos clases de peritos: los que dominan la materia contable y los que conocen la agricultura y, en especial, el cultivo del café. Además de la sección pericial, existe la sección de revisadores de los dictámenes de los peritos que son los que califican la suficiencia de los dictámenes.

Ahora bien: la ley faculta para que en cada intervención tomen parte uno o más peritos, quedando a juicio de la Dirección General designarlos. Esta designación se hace por medio de resolución que a la vez señala los puntos que deben investigar. Después de notificada por los mismos peritos al contribuyente, levantan una acta en la que se da por iniciada la investigación pericial. Cuando la Dirección General lo considere conveniente puede pedir ampliación del dictamen por los mismos peritos, o por otros diferentes y, si esto no es suficiente para una tasación justa, pueden verificarse varios dictámenes, que serán transcritos en los pasajes pertinentes; generalmente cuando se le notifica la tasación al contribuyente, se le suministra una copia del dictamen completo. Esto es lo correcto, puesto que se provee al contribuyente de un medio efectivo en la defensa de sus intereses. La investigación pericial, según el Art. 64 del Reglamento, procederá cuando la Dirección General lo considere conveniente, y cuando el contribuyente, al interponer recurso de rectificación, aporte elementos de juicio o pruebas que racionalmente pudieran variar la tasación recurrida. El Art. 65 del Reglamento señala que los peritos no podrán ser tachados o rechazados. Sin embargo, si el perito considera que no podrá actuar con la imparcialidad debida, puede solicitar a la Dirección que no se le designe en la investigación correspondiente.

El Inciso tercero de la presente disposición en relación con el Art. 65 Inc. 3o. del Reglamento, determina las facultades de los peritos. Por lo general la Resolución señala los campos específicos de actuación de los peritos.

Por ejemplo, si al perito se le ha encomendado que investigue la renta del ejercicio del 1.º de enero al 31 de diciembre de 1965, no tiene por qué investigar otro ejercicio, y si lo hiciera habría extralimitación de funciones.

El inciso cuarto se refiere al caso en que los peritos determinen la renta por medio de registros contables y éstos sean rechazados por adolecer de vicios técnicos en materia contable o por no reflejar la capacidad contributiva del investigado. En consecuencia, se procede a la aplicación de los medios que la ley determina, que son los que señala el Art. 64 cuyo comentario haremos oportunamente.

El Art. 67 del Reglamento determina los registros contables y la documentación pertinente que el contribuyente está obligado a presentar; y el Art. 68 señala los principios sobre los cuales debe rechazarse una contabilidad, que son: que ésta no registre todas las operaciones efectuadas, cualquiera que sea su naturaleza o significado; que tenga señales de alteración o disimulo de la verdad, o falta de unidad en el sistema que le resten claridad a los registros. Para los casos en que el contribuyente no llevare contabilidad, el Art. 72 del mismo Reglamento le señala al perito los aspectos sobre los cuales debe basar su intervención.

Por último, la disposición en comento determina que los peritos tendrán independencia de criterio, con lo cual confirma lo que dice la parte final del Inc.3o. del Art. 65 del Reglamento, que señala que los dictámenes del perito serán el reflejo de su criterio personal, siendo directamente responsables de los conceptos por ellos vertidos.

Respecto al cuerpo del dictamen, éste deberá contener los literales que relaciona el Art. 73 del Reglamento, a fin de que en forma debida se fundamenten las razones sobre las cuales se emitirá la tasación y para que el contribuyente pueda impugnar sus inconformidades.

TITULO VI

Determinación del Impuesto

CAPITULO I

Comprobación de las Declaraciones.

Previo el análisis de las disposiciones que comprende el presente título, y considerando que es la parte de la ley en donde se inicia el proceso tributario, es oportuno mencionar algunas ideas sobre ese proceso, a fin de aclarar algunos puntos. Desde el punto de vista del derecho administrativo podemos dividir el proceso tributario en tres partes: La fase oficiosa, la contenciosa y la ejecución de la sentencia. Respecto a la primera, el Licenciado Luis Martínez López dice lo siguiente: "Fase oficiosa del procedimiento tributario, es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación". (41)

Sobre la fase contenciosa, traemos a cuenta el siguiente criterio: "La materia contenciosa administrativa está constituida por el conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agravar intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquella, de algún modo, la forma legal que regula su actividad y a la vez protege tales derechos e intereses".

Este último concepto es de Manuel J. Argañarás, quien aparece citado en la tesis doctoral de Oscar Gómez Campos intitulada "El Control Jurisdiccional en la Administración Pública. Se aclara al respecto, que sólo constituyen en el campo de lo contencioso administrativo los actos administrativos, nacidos del desarrollo de la gestión administrativa. En consecuencia, se excluyen los actos políticos o de gobierno de la Administración, y los actos de la Administración Central y de las entidades autárquicas o instituciones descentralizadas cuando ejercitan su actividad privada.

Por otra parte, se sostiene que lo contencioso administrativo sólo existe cuando el poder administrativo actúa con su facultad normada y no con facultad discrecional. Objeto este criterio porque también la facultad discrecional de la autoridad administrativa puede constituir un abuso en perjuicio del interés del administrado y este perjuicio puede objetivarse principalmente en materia tributaria.

En la teoría del proceso contencioso administrativo, se sostiene que el control jurisdiccional de los actos de la Administración puede efectuarse mediante el juicio de amparo constitucional, o por medio de la vía de lo contencioso administrativo. Desde el punto de vista formal, lo contencioso administrativo se define en razón de los órganos competentes para conocer de las

 (41) Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, Lic. Luis Martínez López, - Pág. 187.

controversias que provoca la actuación administrativa, cuando dichos órganos - dependen de la administración y desde el punto de vista material, cuando hay - una controversia entre un particular afectado en sus derechos e intereses y la administración, aún en el caso de que la contienda se someta por la ley al conocimiento del Poder Judicial ordinario.

Ahora bien: a pesar de que el Art. 47 fracción 13a. C. P., le da facultades al Poder Legislativo para erigir los tribunales de lo contencioso administrativo, éstos no han sido creados y sólo opera la acción de amparo con base - en el Art. 221 C. P. con las limitaciones que señala el Art. 12 de la Ley de - Procedimientos Constitucionales.

La ejecución de la sentencia en el campo tributario está constituida por el desarrollo de la acción ejecutiva por parte de las autoridades fiscales. - En nuestro caso particular, sería la ejecución de la sentencia pronunciada - por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, que actúa como última instancia.

Desarrollando un poco más estas ideas, podemos apreciar que, en la fase oficiosa, la administración actúa sin intervención del contribuyente, y excepcionalmente lo hace comparecer para aclarar situaciones que concurran a una - mejor determinación del impuesto.

Dentro de nuestra ley de impuesto a la renta, podemos ubicar esta fase - en el inicio de la fiscalización de las declaraciones y el agotamiento del recurso de rectificación, porque lo resuelve la misma autoridad que pronuncia la resolución recurrida.

En El Salvador, aunque se ha querido dar carácter de segunda instancia a lo contencioso, la verdad es que, a petición de parte, opera como medio fiscalizador de los actos de la Dirección General de Contribuciones Directas en todo lo relativo a la ley de la materia, y comprende tanto actos normados como discrecionales, en los que existe un desacuerdo de parte del contribuyente en contra del acto administrativo de la Dirección General. Si ese acto contiene violación de garantías constitucionales, puede acudir al recurso de amparo.

Desde los puntos de vista formal y material, el aspecto contencioso administrativo se concreta en la apelación para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, interpuesta por el contribuyente contra las decisiones de la Dirección General. Se constituyen así los elementos -- esenciales del proceso: el apelante, como parte agraviada; el Estado, como - parte apelada, representada por el Fiscal General de Hacienda; el contenido - de la litis, que es el acto administrativo de la Dirección General; y la autoridad superior, constituida por el Tribunal de Apelaciones, que se presume - que actúa imparcialmente y no como juez y parte.

De los medios probatorios

Uno de los aspectos más complejos que se presentan en el proceso tributario, es el relativo a los medios probatorios y a su valoración, sin desestimar el principio general de la interpretación de las disposiciones de la Ley y de su respectivo Reglamento en materia fiscal.

Los tres sistemas de valoración de la prueba son: el sistema positivo o sistema de la prueba tasada; el sistema de íntimo convencimiento; y el sistema de la persuasión racional o sistema de la sana crítica. En el proceso impositivo a la renta, se aplican el primero y el último

En forma breve me referiré a la confesión, al juramento, al testimonio de los testigos y a la presunción de derecho; unos, porque constituyen medios probatorios aceptados limitadamente, y otros porque no lo son. Con respecto a la confesión, se ha dicho que la declaración del contribuyente tiene tal categoría. En principio es aceptable este criterio, puesto que existe una declaración o reconocimiento que hace el contribuyente contra sí mismo sobre la verdad de los hechos generadores de la obligación fiscal. Pero solo opera como confesión cuando el Fisco tiene dicha declaración como correcta, y con base en ella liquida el impuesto correspondiente; pero cuando es rechazada, pierde su calidad de confesión y se convierte simplemente en el cumplimiento de una obligación fiscal para la determinación del impuesto.

En cuanto al juramento, éste no opera ni como decisorio, ni como estimatorio; primero, porque no hay contención de partes en la fase oficiosa para que una de ellas se lo defiera a la otra; y, segundo, porque el Fisco no está facultado para deferirlo. Ya vimos en qué sentido ha tomado el legislador el juramento de la declaración.

Sobre la admisión de la prueba testimonial, existen criterios a favor y en contra. Los que la aceptan, se basan en que el testimonio dentro del proceso tributario no es nada particular como elemento de prueba dentro de la teoría del proceso y, en consecuencia, debe ser admitida con todas las garantías de ley; los que no la aceptan, se fundamentan en el criterio de economía procesal administrativa en la recaudación del impuesto, y en que no es necesaria tal prueba si todos los hechos generadores de la obligación fiscal, y sus consecuencias, pueden ser probados por medio de la documental correspondiente.

Ahora bien: estimo que la admisibilidad de esta prueba debería analizarse desde el punto de vista de la pertinencia e idoneidad de la misma, puesto que hay hechos que pueden probarse con testigos y otros que no pueden serlo.

La ley en estudio excluye la prueba testimonial en segunda instancia, pero nada dice sobre este medio probatorio en la fase oficiosa, por lo cual deducimos que bien podría la Dirección General aceptarla, puesto que no existe disposición que se lo prohíba, ejerciendo, desde luego, la acción penal correspondiente, en caso de falsedad.

La presunción de derecho o llamada también presunción legal absoluta, no es aceptada como medio probatorio por el Derecho Tributario ni en favor del Fisco, ni del contribuyente, porque se ha entendido que tales presunciones no representan medios de prueba pertenecientes al derecho formal, sino "hechos jurídicos materiales, a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración a otros hechos que, según la experiencia, le acompaña". (42)

(42) Carnelutti, citado por Mario Pugliese en su obra: La Prueba en el Proceso Tributario, Pág. 216.

La opinión de Mario Pugliese al respecto es la siguiente: "Pensamos, sin embargo, que, particularmente en el campo del derecho tributario, en materia de presunciones absolutas se debe siempre tener presente que se está en una zona gris, en la cual las líneas de demarcación entre derecho formal y derecho material son muy inciertas. La presunción legal absoluta es, efectivamente, un hecho jurídico material, pero constituye también a favor de una de las partes, una exoneración de la obligación de probar determinados hechos favorables a su propio asunto". (43)

En nuestro ordenamiento positivo a la renta, encontramos una presunción de derecho en el Art. 4 del Decreto 609 que regula el Régimen Especial sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país.

El problema de la valoración de la prueba, tenemos que verlo tomando en cuenta los medios probatorios que la Ley de Impuesto sobre la Renta determina, haciendo la aclaración de que la Ley no los llama así, sino "Bases para la determinación de la Renta", sin embargo, en el proceso administrativo sí constituyen prueba, y modifican los medios probatorios que nos señala el Código de Procedimientos Civiles. Dichas bases o medios probatorios, de conformidad con el Art. 64 de la Ley son:

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

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

Ahora bien, si pretendieramos aplicar el Código de Procedimientos Civiles, tenemos que empezar por decir que, cuando la declaración se tome como una confesión judicial o extrajudicial, constituye plena prueba, con base en el Art. 374 Inc. 2o. Pr. Si la determinación se hace con base en dictamen pericial, también ésta es plena prueba, de conformidad con el Art. 363 Pr. En consecuencia, para estos dos medios probatorios operaría la prueba tasada. Quedan por analizar los literales c) y d) que, aunque no son medios aceptados por el Código de Procedimientos Civiles, la Ley de Impuesto sobre la Renta los comprende, y en su aplicación la Dirección General de Contribuciones Directas les da valor de plena prueba. Este valor probatorio sólo puede aceptarse, dentro del sistema de la sana crítica, porque la Administración afina la información o el indicio, con los recursos de la lógica y de la experiencia, para llegar a conclusiones de evidencia que no dejen duda sobre la verdadera renta obtenida por el contribuyente. Así, si con base en una lista de sueldos de una empresa, en donde aparece que a X contribuyente se le pagó tal cantidad, que no ha sido declarada, (dato suministrado por la Sección de Información); y conociendo el hecho de que la actividad de este contribuyente, sólo es el trabajo, y que en su aspecto patrimonial no se encuentran otros signos generadores de ingresos, (recurso empírico para la Dirección), es evidente que, con base en la información, el sujeto investigado obtuvo dichos ingresos.

(43) Mario Pugliese. Obra citada, Pág. 216.

En el caso del indicio, se recogen también los elementos antes relacionados para determinarlo, y se llega a una presunción legal que admite prueba en contrario, tal como lo hemos señalado al hablar del Indicio en el Título V, - Capítulo II.

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

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

La fase oficiosa se inicia con la comprobación de las declaraciones cuyo efecto es determinar con exactitud y en forma científica la capacidad del contribuyente. Es decir, que aunque el contribuyente haya declarado su renta y computado y pagado el impuesto correspondiente, la ley faculta a la Dirección General de Contribuciones Directas para que determine la capacidad contributiva por los medios que la ley le señale.

Antes de la ley del 51, el contribuyente sólo formulaba su declaración pero no se computaba ni pagaba el impuesto, sino cuando se producía la determinación de la renta y del impuesto de parte de la Oficina tasadora. Este procedimiento administrativo, desde luego, además de dilatar la percepción de los ingresos fiscales, resultaba complicado y de un alto costo administrativo. La facultad que el Estado se atribuye, por medio de la Dirección General, en la determinación de la renta, se debe a que, en materia impositiva, el contribuyente casi siempre trata de evadir el impuesto como impulsado por el instinto de conservación.

Respecto a las bases que señala la ley, estimamos que son de carácter taxativo y, como podemos ver, son situaciones procesales que van de la mano con los medios de investigación de la renta analizados en el título anterior. Es preciso relacionar el Ar. 108 de la ley, que se refiere a la facultad de reponer documentos y, en forma especial, al Art. 35 del Reglamento, que faculta a la Dirección para que la base adoptada en un ejercicio pueda servir de indicio para determinar el impuesto correspondiente a ejercicios anteriores o posteriores.

La aplicación que se le ha dado a esta última disposición, según sentencia pronunciada a las nueve horas del día primero de abril de mil novecientos sesenta y ocho, por el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, es la siguiente: "Al procederse al examen de la situación legal de la tasación, en presencia del contenido de la resolución que fija el impuesto y de las ampliaciones suministradas por la Dirección General, este Tribunal establece que la declaración de la contribuyente fue desestimada; que los elementos de juicio que sirven de fundamento a la tasación del ejercicio impositivo de mil novecientos sesenta fueron trasladados íntegramente del ejercicio anterior de mil novecientos cincuenta y nueve. El Tribunal considera que el indicio a que se refiere el Art. 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta citado por la Dirección General de Contribuciones Directas, no faculta para que traslade los resultados de un ejercicio anterior al ejercicio posterior, sino que esos resultados debió considerarlos como elemen

tos de juicio en una investigación indicial para el efecto de averiguar la renta que pudo haber obtenido el contribuyente en el ejercicio que se investigue. Es de consideración también que el indicio aplicado por la Dirección, no es de los señalados por la ley sino por su Reglamento".

Volviendo a los medios de investigación, dije que éstos también constituyen presupuestos procesales de carácter probatorio. Esto es así, en efecto, porque son medios legales a favor del Fisco, con los cuales se le muestra al contribuyente la base usada para la determinación de la renta; esto es importante porque, de lo contrario, se atentaría contra la propiedad del contribuyente cobrándole un impuesto que no está liquidado con arreglo a la ley.

El orden de los literales que conserva la ley, si bien no nos permite de terminar un poder jerárquico, sí da lugar a deducir un orden lógico de economía procesal administrativa. En la práctica tenemos conocimiento que así lo aplica la Oficina tasadora.

A continuación examinaré los literales en el mismo orden en que se encuentran en la disposición.

a) La declaración del contribuyente;

Con el beneficio de lo que anteriormente hemos comentado, y adhiriéndonos al criterio de Dino Jarach, la renta imponible declarada por el contribuyente puede ser modificada por Contribuciones Directas, siempre que, al ser fiscalizada la declaración, se encuentre que la presentada es incorrecta, ya sea en los ingresos o en las deducciones. La tasación complementaria que motive la diferencia de impuesto sobre esta base, debe razonarse expresando las irregularidades existentes en la declaración. Ejemplos de algunos de estos casos son: El rechazo de la deducción por hijos menores de dieciocho años, por no haber presentado la certificación de la partida de nacimiento. El rechazo por pagos a médicos cuyos recibos corresponden a ejercicios posteriores o anteriores al declarado, cuando tales recibos no se presenten. La Oficina tasadora, en estos casos, oficiosamente cita al contribuyente con el objeto de exigirle la presentación de los documentos respectivos y, en caso de negativa, emite la complementaria sin mayores dilaciones.

b) El cálculo de la renta que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial.

Ya vimos que la intervención pericial puede ser sobre la base de registros especiales, contables y por indicios. También hemos relacionado los aspectos que debe contener todo dictamen. Pero cuando se tiene por objeto determinar la renta por este medio, dichos dictámenes contienen al final lo que se conoce como cuadros de renta y de capital, que es un resumen de los ingresos y deducciones, y de los activos y pasivos del contribuyente. Ahora bien: para llegar a estos cuadros, base de la tasación, los peritos elaboran una serie de operaciones calculando intereses, alquileres, arrendamientos, censos, rentas potenciales, rechazo de gastos que fiscalmente no son deducibles, costos de cultivos y otros. Esta es la razón por la cual el legislador usó el término cálculo de la renta. Indudablemente que el dictamen pericial, por ser el medio más directo de investigación, constituye para el Fisco una prueba fehaciente que, en caso de apelación, sólo puede ser desvirtuada con prue-

ba instrumental. En el caso de que las conclusiones periciales estén sobre la base de registros contables o especiales, son estos mismos registros la primera base de descargo para el contribuyente, porque lo que con seguridad sucede es que ha habido una mala apreciación de parte de los peritos en el examen de los registros.

Cabe hacer mención de que la contabilidad, como prueba, está sujeta a que, de acuerdo con las disposiciones de la ley de la materia, sea rechazada o aceptada, aunque se encuentren legalizados los libros, y aunque desde el punto de vista mercantil sea aceptable.

Para terminar este punto, es necesario tener presente que la falta de transcripción de los pasajes pertinentes del dictamen, produce nulidad en la tasación, por no estar hecha con arreglo a la ley.

c) Los datos suministrados por la sección de Información;

Existe una sección de fiscalización en la Dirección General de Contribuciones Directas que, cuando no determina la renta por otros medios, pide la información sobre el contribuyente a la Sección de Información, que es la que recoge toda documentación que pueda servir de base para determinar los ingresos y egresos de los contribuyentes, así como también lo relativo a su patrimonio. Esta información debe citarse en la tasación, a fin de que el contribuyente pueda impugnarla en los recursos correspondientes. Antes de la ley de 1963 no existía la disposición de este literal, pero se aplicaba como una especie de indicio. En mi opinión la regulación es correcta, porque le da mayor fuerza legal a un procedimiento que es básico en la administración del impuesto.

d) Los indicios que la ley permite.

Este literal es uno de los más controvertidos en el proceso tributario, y la primera pregunta que surge es cuáles son los indicios que la ley permite. Veamos primeramente que nos dice la doctrina procesal al respecto. El indicio es un medio indirecto de prueba y se tiene como un hecho del cual se deduce la presunción; se llama también, en el derecho anglosajón, evidencia circunstancial, porque se deduce de circunstancias conocidas para averiguar hechos desconocidos. Pallarés, en su Diccionario de Derecho Procesal Civil, dice: "Indicio.- Acción o señal que da a conocer lo oculto. Significa también lo mismo que presunción. Puede tomarse en dos sentidos: o bien como el hecho o la cosa que sirve de base a la presunción o como la presunción misma". (44) Dentro de la ley de la materia podemos decir que los indicios son los hechos conocidos que la ley relaciona y que dan base para presumir que el contribuyente obtuvo ingresos gravables. Estos hechos conocidos, desde luego, son situaciones realizadas por el contribuyente que, mientras no se puedan determinar por medios directos, el legislador les ha dado tácitamente carácter de presunción legal que admite prueba en contrario y que cede ante mejor prueba como puede ser la documental.

(44) Diccionario de Derecho Procesal Civil, Eduardo Pallares, Editorial Porrúa, S. A., México 1956.

Volviendo a la pregunta antes planteada, los indicios que la ley permite son los señalados por el Art. 56 ya comentado, y el que contienen los Arts. 35 y 83 del Reglamento que quedan comprendidos en el primero, con base en su parte final.

Ahora bien, la base indicial es aplicable tanto en la fiscalización directa como en la indirecta. En la primera procedería conforme al Art. 63 Inc. 4o., y en la segunda cuando se fiscaliza la declaración desde la Oficina tasadora.

Uno de los vacíos que existe en la ley al respecto, y que en mi opinión debe llenarse es el correspondiente a los procedimientos o métodos de investigación que deben seguirse cuando se aplique el indicio, a fin de que el contribuyente quede plenamente informado del porqué se le cobra un impuesto original o complementario. En la actualidad, la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando los aplica por fiscalización indirecta, se concreta a decir qué, por normas establecidas en esa Oficina, se determina que las deducciones ascienden a una suma determinada, o que los ingresos, con base en diferentes informaciones, ascienden a cierta cantidad.

La falta de un método por el cual el indicio sea lógico y prudencial, vuelve ilegal la tasación, y así lo ha declarado el Tribunal de alzada.

Artículo 65.- La Dirección General fiscalizará las declaraciones, valiéndose de los datos que le suministren los informadores, peritos, Registro de la Propiedad, la estadística de los diversos servicios públicos, Corte de Cuentas de la República, Aduanas, otras fuentes de información y los indicios reveladores de la renta.

El vocablo "fiscalizará", usado por el legislador en la presente disposición debe entenderse como un mandato imperativo para la Dirección General para que, dentro del ejercicio de sus funciones, confronte las declaraciones con los datos que le suministren la Sección de Información y los peritos, y con los indicios reveladores de la renta. Esta fiscalización se dice que es indirecta o de oficina, cuando se hace desde el escritorio por la sección de fiscalización de la Dirección General, y se dice que es directa o de campo, cuando se designan peritos para realizarla. Por lo demás, el artículo no tiene mayores comentarios.

Tasación Original -

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

La fiscalización trae como consecuencia, bien una tasación original, o una complementaria. La ley aquí comprende dos casos de tasación original: cuando la declaración no se estima correcta y, además, el contribuyente no se ha computado impuesto; y cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración. En el primer caso, se pueden emitir tasaciones hasta por cinco ejercicios; en el segundo, por diez, de conformidad con el inciso segundo del Art. 67.

Los medios que esta ley concede para determinar el impuesto son los que señala el Ar . 64 ya comentado.

Tasación complementaria. Prescripción. Reiteración en omitir Declaración. Artículo 67.- Cuando el monto correcto del impuesto to sea mayor que el declarado o el tasado, la Dirección General determinará el impuesto complementario que corresponda.

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

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

Cuando no exista declaración el contribuyente sufrirá en cada caso de reiteración en omitir su declaración, una multa equivalente al 50% del impuesto que le corresponde pagar.

Para que haya reiteración será necesario que las faltas de declaración sean sucesivas.

En todo caso sólo podrán penarse hasta cuatro reiteraciones continuas.

El inciso primero establece que el impuesto complementario procede cuando el monto sea mayor que el declarado o el tasado. Este segundo caso se puede dar cuando hubiere tasación original, o cuando se hubiere tasado un primer impuesto complementario. Cabe preguntarse, previo al estudio del inciso segundo, cuál es la naturaleza jurídica de la tasación. Estimo que la tasación es una liquidación del impuesto que le corresponde pagar al contribuyente, originado por la capacidad contributiva que le nace por la realización de los hechos imposables sujetos al impuesto en estudio. Esta tasación toma vida jurídica, cuando se cobra el impuesto dejado de pagar, en uso de la facultad que la ley confiere a la Oficina tasadora y que es regulada por el Derecho Público, por constituir un acto típicamente administrativo. En consecuencia, dicha tasación no puede ser una demanda, como algunos lo pretenden y, en tal virtud, en la fase oficiosa no existe parte actora, ni parte reo, ni pugna de intereses. Es un cobro de impuesto que debe notificarse al contribuyente para que haga uso del derecho de defensa contra las exacciones de la Administración. Sobre la notificación de la tasación puede relacionarse el Art. 114 de la ley que da las reglas pertinentes.

El derecho de emitir tasaciones originales y complementarias, prescribe, de conformidad con el inciso segundo, a los cinco años, en el caso de existir declaración y, en el caso contrario a los diez años; en ambos casos, el plazo deberá contarse desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente.

En materia de prescripción y caducidad del Derecho Tributario no ha hecho mayores investigaciones y ha seguido las reglas del derecho común.

Habiéndose referido el legislador sólo a la prescripción, me concretaré al estudio de ella. Con ese fin, transcribo el Art. 2231 del Código Civil, - que contiene el concepto de dicha institución:

"LA prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurrencia de los demás requisitos legales".

"Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción".

El legislador del 51, en su exposición de motivos, dijo al respecto: -

"Es indudable que la intención del legislador al establecer el derecho contenido en el Art. 27, fué la de que la Dirección, a pesar de haber fijado ya la cuota del impuesto conforme a la declaración, estuviera en aptitud de exigir el pago de las diferencias que resultaren, cuando una investigación posterior a la tasación comprobare que al contribuyente le correspondía mayor cuota que la fijada, por resultar mayor que la declarada la renta gravable que le determine la Dirección. Este principio se sustenta en el general de que todo sujeto del impuesto está obligado al cumplimiento total de la prestación fiscal - que conforme a la ley se le determine. Cuando se determina la renta de un contribuyente se trata, el órgano administrativo se encuentra en posición desventajosa, ya porque la inevitable rigidez de su estructura le impide la flexibilidad de una investigación acuciosa que el caso requiera, ya porque la carga de la prueba descansa entera en el propio órgano administrativo, o bien - porque el contribuyente actúa maliciosamente disfrazado con habilidad, no tan rara en nuestro medio, su verdadera situación económica para así burlar su obligación fiscal. Es por estas razones que el derecho tributario y la ley positiva de los países modernos conceden a la administración la facultad, sujeta desde luego a prescripción, de hacer nuevas determinaciones del monto y a establecer en cantidad líquida las diferencias a cargo del contribuyente".

Ahora bien: en el Derecho Procesal Común, por regla general, la prescripción como excepción debe ser alegada por la parte interesada (Art. 203 Pr.), y ésta es la regla que hasta la fecha se mantiene, tanto en la fase oficiosa - como en la contenciosa del proceso tributario. En mi opinión, considerando - que la relación jurídico tributaria del crédito fiscal corresponde al Derecho Público, porque las normas pertinentes tutelan un interés público y, manteniendo el principio de seguridad en beneficio del sujeto pasivo, por el cual transcurridos los plazos de prescripción que la ley señala, la Dirección General no debe emitir complementarias, la prescripción debe ser declarada de oficio. Sólo así podemos estar interpretando la ley y su respectivo Reglamento atendiendo a su finalidad y a la propia naturaleza del derecho tributario.

Observemos que la ley sólo se refiere a la prescripción del derecho de emitir tasaciones originales y complementarias; pero no dice nada con respecto a la prescripción del derecho de imponer multas a los Agentes de Retención por infracciones a la ley. En grado de apelación y en sentencia de la Sala de Amparo, se ha sostenido la tesis de que, no habiendo señalado la ley de Impuesto sobre la Renta la prescripción sobre las multas, son aplicables las disposiciones del Derecho Común y, en consecuencia, dicho derecho prescribe a los diez años.

Veamos lo pertinente en la resolución del Tribunal de Apelaciones, pronunciada a las ocho horas del día doce de febrero de mil novecientos sesenta y ocho.

"La Ley de Impuesto sobre la Renta solamente señala plazo de prescripción para la tasación de las cuotas de impuesto, no así de las multas, pero con base en el Art. 57 y 116 vigentes en los períodos en que se impuso la sanción, deberá estarse a las normas establecidas por el derecho común al no estar previstos en esa ley; y los Arts. 2253 y 2254 del Código Civil establecen el plazo de diez años para extinguir las acciones, las cuales de conformidad al Art. 2236 de ese mismo cuerpo legal corren en favor y en contra del Estado".

Visto el aspecto de la prescripción, podemos analizar la parte final del inciso en estudio, que aclara lo correspondiente al término legal para presentar la declaración. Esta disposición constituye una innovación de la ley del 63, porque anteriormente se pretendió sostener que, en caso de prórroga legislativa, el plazo de la prescripción empezaba a correr a partir de la fecha establecida por la Ley para presentar la declaración y no a partir de la fecha señalada por el decreto que concedía la prórroga. En consecuencia, si la Dirección de Contribuciones notificaba una tasación comprendiendo la prórroga, se sostenía que había prescrito el derecho de emitir la complementaria.

El inciso tercero contiene una presunción legal para el caso de no existir declaración.

La omisión reiterada de la declaración, se sanciona con el 50% del impuesto que le corresponde pagar al contribuyente. Se entiende que existe la reiteración cuando las faltas de declaración son sucesivas; por último, la ley limita la aplicación de la pena a cuatro reiteraciones.

Artículo 68.- El Reglamento respectivo proveerá las disposiciones pertinentes a fin de que de una vez, se efectúen las complementaciones de los impuestos que correspondan a los años comprendidos dentro del período de prescripción que estuvieren pendientes de investigación y ameritaran ser complementados. Asimismo, proveerá las reglas relativas a la reiteración a que se refiere el artículo anterior.

Sobre el particular el Reglamento aludido no contiene ninguna disposición.

CAPITULO II

DE LOS RECURSOS

Recurso de Rectificación.

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

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

Encontramos el fundamento de los recursos que ahora examinaremos en el desarrollo de las garantías individuales contenidas en el Art. 162 C. P. 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."

Por otra parte, el Art. 164 C. P. relacionado anteriormente, viene a salvaguardar en el fondo, el derecho de defensa del contribuyente ante arbitrariedades de la autoridad administrativa.

Guillermo Varas C. nos dice lo siguiente con respecto a los recursos:

"Puede afirmarse que, hasta mediados del siglo XIX, no se reconocía al particular el derecho de llevar ante los tribunales a las autoridades administrativas por sus resoluciones arbitrarias o ilegales, no admitiéndose otro medio para enmendar sus abusos o errores que la vía graciosa y el llamado jerárquico, procedimientos que aún subsisten en muchas legislaciones, especialmente en la nuestra".

"Consiste el recurso gracioso en una reclamación que el afectado entabla ante la misma autoridad que dictó la resolución, a fin de que la deje sin efecto o la enmiende, por lesionar un interés".

"El recurso jerárquico tiene por objeto obtener de la autoridad superior que anule o reforme el acto del inferior". (45)

Con base en lo anterior podemos decir que el recurso de rectificación - que regula el artículo en comento, es de carácter gracioso porque se entabla ante la Dirección General para que esta misma resuelva la resolución recurrida.

El primer inciso fija en quince días el plazo para interponer el recurso, contados desde el día siguiente a la notificación de la tasación; sin embargo, aunque la ley habla de término fatal, la verdad es que, de conformidad con las reglas generales del Código de Procedimiento Civil (Art. 1288 Pr.), - el último día del plazo siempre se habilita para el siguiente día útil. Por otra parte, en éste del plazo también opera la regla del Art. 229 Pr. de que, al impedido con justa causa, no le corren términos.

El escrito del recurso, por razones probatorias, debe llevarse en original y duplicado, a fin de que este último sea firmado y sellado por el Secretario de la Dirección General, y le quede de constancia de su presentación al interesado. Lo mismo se hará cuando se presente ante el Delegado Departamental, quien lo remitirá sin trámite alguno a la Dirección.

El plazo para que la Dirección admita o deniegue el recurso, es de tres días según la ley, pero en la práctica este plazo se vuelve indefinido por las dilaciones de la tramitación en la Dirección General.

Es preciso señalar que puede interponerse sólo el recurso y solicitar en el mismo escrito un plazo prudencial para razonar las inconformidades, o para presentar la prueba pertinente. La Dirección General a veces concede 15 ó 30 días; pero esto no quiere decir que si la Dirección no los ha concedido, el recurrente no pueda hacer uso de ellos, puesto que estando en fase oficiosa, entre más elementos de juicio tenga la Dirección para dar su fallo, con mayor justicia resolverá.

Cabe hacer observar que no basta expresar la inconformidad con la tasación. Es necesario fijar los puntos impugnados y ofrecer la prueba pertinente cuando no sean suficientes los juicios lógicos vertidos. Esto de fijar los puntos es importante puesto que ellos constituyen la base para discutir en

(45) Derecho Administrativo, Guillermo Varas C., Editorial Nacimiento, Segunda Edición, Pág. 413.

grado de apelación la tasación impugnada. Por otra parte, admitido el recurso, y mientras éste no se haya resuelto, pueden ampliarse los escritos de inconformidad en los puntos no discutidos. Así lo ha considerado el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, por sentencia pronunciada a las nueve horas del día seis de junio de mil novecientos sesenta y siete.

"DEDUCCION BASICA ADICIONAL.- Sostiene la Dirección General de Contribuciones Directas que el señor X, conocido por XX, discutió en rectificación solamente lo relativo a los intereses que no le fueron aceptados por no haber comprobado que éstos fueron generados por préstamos invertidos en fuente productora de ingresos computables, según escrito agregado de fs. 277 de la pieza principal y sin haber expuesto en dicho escrito inconformidad a la deducción adicional por hijos; y fue por ello que la Dirección General no hizo ningún pronunciamiento sobre este punto, al resolver el recurso de rectificación. El Tribunal se abstiene de conocer en relación a los intereses rechazados por no ser punto apelado, como puede apreciarse de la expresión de agravios. Consta a fs. 429 de la pieza principal, el escrito presentado por el señor XX, con fecha seis de julio del año de mil novecientos sesenta y seis, en el que hace mención de la deducción adicional para el año discutido y pidió se resolviera en justicia el recurso de rectificación que aún está pendiente. La Dirección General mencionada por resolución de fecha dieciocho de agosto de ese mismo año, o sean dos meses doce días después, resolvió el recurso de rectificación, sin hacer mención de la cuota adicional y solamente lo hizo en relación a los intereses rechazados. No es cierto que el apelante no haya hecho referencia a la deducción adicional de fs. 274 de la pieza principal, ya que en escrito de fs. 429 reclama nuevamente sobre dicha deducción, la que hizo valer al presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta, debiendo considerarse dicho escrito como una ampliación al de fs. 274, pues el interesado, estando pendiente dicho recurso, puede reclamar las deducciones a que tuviere derecho, pues debe entenderse que las ampliaciones pueden hacerse después de admitido el recurso, y antes de que éste se resuelva; además de que se trata de un acto puramente administrativo."

La investigación pericial, como prueba de descargo, es procedente según el Art. 64 del Reglamento, siempre que el contribuyente aporte elementos de juicio o pruebas que racionalmente puedan variar la tasación efectuada.

La notificación de la tasación deberá hacerse de conformidad con el Art. 114 de la ley, en relación con el Art. 87 del Reglamento.

Otro problema que precisa aclarar, es el referente a la capacidad para comparecer en la fase oficiosa. En primer lugar, puede hacerlo el propio interesado, presentando personalmente los escritos correspondientes, o presentando los otra persona con la firma del interesado debidamente autenticada. En el caso de existir representante legal o apoderado de una persona natural, de una sucesión, o de una persona jurídica, pueden éstos firmar y presentar los escritos, comprobando debidamente su representación. La regla para el segundo caso es que, tratándose de una gestión administrativa, no es necesario tener la capacidad de procuración como sucede en grado de apelación, en el cual se exige la calidad de Abogado, porque sólo a los Abogados concede la Ley la capacidad de procurar por otro.

Para dictar sentencia definitiva, la ley no ha señalado ningún plazo; y, aunque lo señalara, no sería cumplido, dado el volumen de resoluciones que tiene que pronunciar la Dirección General.

Recurso de
Queja.

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

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

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

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

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

El recurso de queja que regula la ley de la materia, es diferente al que contiene el Código de Procedimientos Civiles en el Título II del Libro Tercero, que se refiere a los Recursos Extraordinarios y en el cual se conceden el Recurso de Queja por Atentado y el Recurso de Queja por Retardación de Justicia. Aquí procede ese recurso en amparo del contribuyente, por denegación del Recurso de Rectificación y para ante el Tribunal de Apelaciones. Las disposiciones anteriores a la Ley del 51, no contenían ni el Recurso de Queja, ni el de Hecho; sin embargo, el legislador integró nuestro Derecho Procesal Tributario con la técnica debida, incorporando ambos recursos en la forma que hoy los analizamos. En mi opinión, esto constituye un avance que asegura aún más el derecho de defensa del contribuyente frente al Estado.

El trámite de este recurso es el siguiente:

a) La solicitud del recurso -original y copia- se hace en papel simple y se presenta ante la Dirección General, o ante la respectiva Delegación Departamental;

b) La solicitud anterior deberá presentarse dentro de los diez días contados desde el siguiente a la notificación de la providencia recurrida;

c) Sin trámite alguno, la Dirección o la Delegación Departamental remitirán el Original al Tribunal de Apelaciones;

d) El Tribunal pedirá, dentro de veinticuatro horas, informe con justificación a la Dirección General, excepto cuando de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la misma;

e) La Dirección General, al recibir la copia de la solicitud, suspenderá el cobro del impuesto y, dentro del tercer día de requerida por el Tribunal, enviará el informe con justificación; y

f) El Tribunal de Apelaciones, dentro de tercer día de haber recibido el informe de la Dirección General, resolverá si debe admitirse o no el recurso de rectificación, lo cual será comunicado a la Dirección General para su cumplimiento.

Recurso de
Apelación.

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

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

El recurso de Apelación o la segunda instancia, deviene como un recurso jerárquico a favor del contribuyente, para con sus características propias y, como antes lo hemos dicho, constituye la fase contenciosa del proceso tributario en lo relativo al impuesto sobre la renta.

Su interposición debe hacerse dentro del término fatal de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación. Sobre lo del término fatal valen las aclaraciones expuestas al referirme al recurso de rectificación.

Siguiendo el principio general de que el Juez inferior debe resolver sobre su admisibilidad, la solicitud se presenta ante la Dirección General o en la respectiva Delegación Departamental. Si dicho recurso no es admisible, procede el recurso de hecho que oportunamente veremos. La remisión de la solicitud no se verifica hasta que el recurso ha sido admitido, pues ésta se agrega a la pieza principal juntamente con la resolución que lo admite, aunque no forman parte del "Incidente de Apelación".

La admisión del recurso conlleva el efecto suspensivo y el devolutivo, por los cuales suspende la jurisdicción de la Dirección General y se transfieren los autos al Tribunal de Apelaciones. En la resolución que admite el recurso, se emplaza a las partes que en este caso son: el recurrente o apelante, y el Fiscal General de Hacienda que actúa como representante del Fisco. Emplazadas las partes, se conceden tres días más el término de la distancia, que se cuenta con base en el Art. 211 Pr., para apersonarse. De las dos partes, la única que se presenta es la apelante, porque la otra puede considerarse como nata y, puesto que la deserción es declarada de oficio, le tiene sin cuidado la presentación.

La capacidad para mostrarse parte, es reconocida al impetrante. Este puede actuar personalmente o por medio de apoderado dentro de los tres días contados a partir de la fecha de la notificación del auto que admite el recurso. En el caso de las Sucesiones, fideicomisos y personas jurídicas, el representante legal si no es Abogado, debe otorgar el poder correspondiente a fin de legitimar la personería.

Para desarrollar este punto en un orden lógico, anticiparemos el examen de los Arts. 95, 96 y 97.

Modo de proceder en el incidente de Apelación

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

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

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

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

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

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

El trámite del recurso consta de los siguientes pasos:

a) Quedamos en que, admitido el recurso en ambos efectos, la Dirección General remite al Tribunal de Apelaciones los autos originales, o sea la pieza principal conocida también como Expediente;

b) Recibidos los autos, como dice el Art. 95 en su inciso segundo, y no habiéndose mostrado parte el apelante dentro de los tres días de plazo, sin que exista ninguna causal de justificación por su ausencia, previo informe de su Secretario, el Tribunal, declara desierto el recurso. La declaración de oficio de la deserción es una de las variantes que distinguen a este juicio de la 2a. Instancia del procedimiento común;

c) Habiendo comparecido el apelante dentro de los tres días, y estando a derecho su personería, el Tribunal de Apelaciones lo tiene por parte y le corre traslado para que exprese agravios, con la prevención que, si no lo hace, se declarará desierto el recurso. En este momento del proceso podría darse el desistimiento tácito de parte del Apelante, ya sea no mostrándose parte, o no expresando agravios; esta solución resulta más práctica que hacerlo expre

samente, porque en este caso habría que mostrarse parte, luego expresarlo y esperar el consentimiento de la contraparte que es el Fiscal General de Hacienda.

La expresión de agravios debe concretarse en fijar los puntos de conformidad con los que fueron discutidos en el recurso de rectificación, para que la sentencia definitiva del Tribunal esté conforme con el Art. 1026 Pr. Si lo alegado no es de mero derecho, el impetrante debe presentar la prueba pertinente, ya sea en el momento de expresar agravios, o pidiendo la apertura a pruebas para presentarla.

d) Expresados los agravios, el Tribunal corre traslado por seis días a la Dirección General, para que haga las justificaciones correspondientes. Estas justificaciones están constituidas por el fundamento jurídico que ha tenido la Dirección General para mantener la tasación apelada. Con respecto al plazo de seis días que contiene el inciso cuarto, hasta la fecha no tenemos conocimiento de que la Dirección lo haya cumplido. Si no es porque el interesado solicita con desesperación la contestación del traslado, la Dirección no lo hace. Esta solicitud la hace el apelante algunas veces ante el Tribunal de Apelaciones, y éste la transcribe a la Dirección General, con el objeto de recordarle el cumplimiento de su obligación; el Tribunal, en uso de sus facultades legales, puede prevenir a la Dirección para que, no habiendo contestado el traslado dentro del plazo señalado por la Ley, devuelva los autos respectivos a fin de no paralizar el impulso del proceso. Desde luego, estas dilaciones procesales perjudican no sólo al contribuyente, sino al Fisco, porque retardan la percepción de los ingresos al Fondo General. El siguiente traslado es para el Fiscal General de Hacienda, contra quien, en caso de dilatarlo, procede el acuse de rebeldía con base en el Art. 1266 Pr. Surge la pregunta del porqué a la Dirección General no se le puede acusar de rebeldía; la razón es que dicha autoridad administrativa no es parte en el recurso de alzada, puesto que el representante en la defensa de los intereses fiscales, es el Ministerio Público, ejercido por el Fiscal General de la República con base en el Art. 99 numeral 5o. de la Constitución Política. Tal situación podríamos asimilarla a la de las personas que no tienen la capacidad de procurar por otro. Es decir, que la Dirección General no tiene la capacidad de procurar por el Estado. Además, dicha Autoridad sólo constituye una Oficina administrativa recaudadora de impuestos, y no un ente autárquico descentralizado del Gobierno Central.

e) El inciso quinto dice que, con base en lo alegado en el incidente, se abrirá a prueba, a petición de parte, por el término de ocho días, si la recepción a pruebas fuere procedente. Con esta disposición se nos viene a la mente las causas de mero derecho y las causas de hecho, dentro de las cuales, en el primer caso, no hay apertura a prueba, y sí existe en el segundo. En el presente recurso se modifica esta regla, porque la Ley deja a discreción del Tribunal la procedencia o no de la apertura a prueba, sin distinguir si el in-

cidente es de mero derecho, o de hecho. En caso de abrirse a prueba el Incidente, y no siendo procedente la prueba testimonial, veamos qué otra clase de prueba se puede vertir. Trataremos además de resolver el problema que se presenta en el sentido de si dicha prueba sólo puede aducirse dentro de los ocho días que señala la ley. La clase de prueba que se puede presentar y solicitar, es la documental, que comprende la instrumental, y la inspección pericial. En lo relativo a los ocho días de plazo, éstos no operan en forma restrictiva, puesto que el Tribunal, para mejor resolver y esclarecer los puntos controvertidos, acepta la documental en cualquier estado del juicio, y ordena la verificación de inspecciones cuando lo estime conveniente. Por otra parte, hay situaciones cuya prueba no puede presentarse dentro de los ocho días, aunque el contribuyente así lo quisiera, y no admitírsela sería negarle su derecho de defensa. Esta ampliación del plazo de prueba que de hecho se verifica, viene a fundamentarse en el inciso sexto del Art. 96 que oportunamente examinaremos. Por último, cabe preguntarse si la Dirección General puede presentar prueba.- Estimo que no, porque no tiene la calidad de parte.

El plazo para que el Tribunal pronuncie sentencia, está señalado por la ley en seis días. Sin embargo, éste no es cumplido porque en realidad, en la mayoría de los casos, es difícil hacer un estudio completo en dicho plazo. En efecto, debería de ampliarse por lo menos a quince días. Por otra parte, debería regularse el Recurso por Retardación de Justicia para los casos de contravención, pues actualmente no existe ningún medio legal para exigir el cumplimiento de los términos fijados por la ley, puesto que, siendo el Tribunal la última instancia, y no perteneciendo al Poder Judicial, no sería aplicable el Recurso por Retardación de Justicia que regula el Art. 1111 y siguientes del Pr. Como medida de hecho sólo quedaría quejarse ante el Ministro de Hacienda por ser el funcionario que nombra a los miembros del Tribunal y ejerce autoridad administrativa sobre éstos.

Reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones.

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

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

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

En caso de apelación, el contribuyente sólo podrá obtener el descargo o la reducción de las cuotas asignadas, comprobando de un modo evidente por cualquiera de los me-

dios legales, con excepción de la prueba testimonial, el monto exacto de su renta. Cuando la tasación apelada tenga por base un dictamen pericial sólo podrá desvirtuarse con prueba instrumental fehaciente, que no deje lugar a duda de la verdadera renta del contribuyente. No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la Dirección General. La sentencia no podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal.

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

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

El inciso primero de esta disposición, amplía las facultades del Tribunal para que aplique las reglas que los Códigos Civiles y de Procedimientos Civiles dan para pruebas y plazos, en lo que no estuviere modificado por la presente ley. Respecto a las pruebas, ya vimos las modificaciones en lo atinente a la declaración, la información, el dictamen pericial y los indicios reveladores de la renta. Por otra parte, vimos los medios probatorios que no son admisibles, y vimos también la aplicación de las reglas comunes en la prueba de las obligaciones, desde el punto de vista sustantivo, y la robustes de prueba instrumental en lo relativo a los instrumentos públicos, privados y auténticos. En cuanto a los plazos, fuera de los casos ya señalados se aplican los del derecho común, como sucede con el de prescripción de las multas a los Agentes de Retención.

El acuse de rebeldía se verifica de oficio, dada la naturaleza del proceso pues, si fuera a instancia de parte, podría constituir una táctica dilatoria de parte del impetrante para la prosecución del proceso, retardando la percepción del impuesto. Se modifica también, con base en el inciso segundo, la forma de citar y notificar los proveídos del Tribunal puesto que, en caso de que el Apelante haya señalado ese lugar de la capital para oír notificaciones, ellas correrán a cargo del Secretario del Tribunal; y para los casos de fuera de San Salvador, se verifica por medio de las Alcaldías Municipales, de conformidad con el Art. 114 de esta misma ley.

Cuando se cita y notifica por edictos, la ley modifica el plazo de doce horas que contiene el Art. 220 Pr. por el de cuarenta y ocho horas. El edicto se fija en un tablero del Tribunal que sólo aparece en la puerta de la Secretaría, cuando los casos lo ameritan.

Otra característica propia de este recurso es que, de oficio, se lleva a cabo la sustanciación; y no podría ser de otra manera, si se toma en cuenta el interés del Estado en cobrar los impuestos.

El inciso cuarto es muy importante porque nos da la base sobre las cuales el apelante puede obtener el descargo o la reducción de las cuotas asignadas.

En su primera parte dá la regla general para el descargo, constituida por la -
aportación de los medios legales en forma evidente para controvertir cualquie-
ra de las bases que señala el Art. 64, con excepción del dictamen pericial que
sólo podrá desvirtuarse con prueba instrumental fehaciente. Aquí el legislador
omitió la consideración de que existen dictámenes periciales que son el resul-
tado de la aplicación de los indicios, y cuya prueba instrumental no obra en -
poder del contribuyente, por una u otra razón, pero donde es evidente la arbi-
trariedad de la Dirección General y en esto concreta el contribuyente su alega-
to. En estos casos, opino que el Tribunal, con un criterio lógico y sin desna-
turalizar el derecho tributario, debe examinar el indicio a fin de volverlo ló-
gico y prudencial, valiéndose de los medios legales que la misma ley le confie-
re. Uno de estos casos puede presentarse cuando los costos agrícolas se deter-
minan a base de indicios y éstos se exceden en la medida de lo real. El Tribu-
nal podría modificarlos dejándolos más aproximados a la realidad. La parte úl-
tima de este inciso determina la competencia del Tribunal sobre los puntos que
deben resolverse en concordancia con el Art. 1026 Pr.

La facultad que le da el inciso último al Tribunal, procede sólo para es-
clarecer los puntos controvertidos, y constituye un buen recurso para éste, -
puesto que no queda atado al espíritu restrictivo de la ley y, en efecto, esto
ayuda a la constitución de mayores elementos de juicio que permiten pronunciar
resoluciones justas. Lo anterior no significa que no sea el impetrante quien
carga con la prueba, quedando obligado a presentarla para establecer sus afir-
maciones. De lo contrario el Tribunal sería parcial.

Aplicación
supletoria
del Pr.

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

El legislador del 51, considerando que el recurso de apelación constitu-
ye instancia y que los procedimientos no pueden quedar al arbitrio de los jue-
ces, dejó esta disposición para que el Tribunal de Apelaciones tenga los medios
legales enmarcados dentro de la técnica procesal, a fin de dictar resoluciones
que estén a derecho. En tal virtud, se apartó el legislador del campo puramen-
te administrativo para darle un tinte jurisdiccional al recurso de alzada, y -
es por esto que se sostiene el criterio de que la naturaleza del Tribunal de -
Apelaciones, en nuestro régimen impositivo, es algo especial, pero que se ase-
meja a los Tribunales de lo contencioso-administrativo.

Recurso de
hecho.

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

Tanto el recurso de queja, como el de hecho, son medios para garantizar
la defensa del contribuyente frente a las arbitrariedades de la administración,
y con ese fin se han comprendido en la ley de la materia, además del propósito
de tecnificar el proceso de acuerdo con el desarrollo jurídico que debe tener

todo Estado de derecho. En efecto, de conformidad con la ley, si la Dirección General deniega el recurso de apelación, procede el de hecho para ante el Tribunal de Apelaciones y su trámite deberá estar de conformidad con los artículos 1028 al 1032 Pr. Consecuentemente, este recurso debe interponerse dentro de los tres días, contados desde el siguiente al de la notificación de la denegatoria, más el término de la distancia, pidiendo que se admita el recurso. El Tribunal ordenará librar dentro de tercero día provisión a la Dirección General; en esta provisión se transcribe la solicitud del recurrente, excepto que de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la alzada.

Si es cierta la negativa, la Dirección remitirá el expediente del contribuyente, dentro de tercero día de haber recibido la provisión, y si fuere falsa la negativa bastará que lo informe así.

Remitidos el Expediente y las diligencias del recurso de hecho al Tribunal de Apelaciones, éste los tomará en consideración, dentro de seis días, a lo más, y si es ilegal la alzada, resolverá en el acto que se devuelva el expediente a la Dirección General. Pero si es procedente la apelación, ordenará que el expediente pase a la Oficina, tomando nota de su entrada por medio de la Secretaría, a fin de impulsar el recurso de apelación. En el caso de que el Tribunal deniegue la apelación, siendo procedente a juicio del recurrente, se puede recurrir de amparo ante la respectiva sala, porque habría violación de la garantía constitucional puesto que el contribuyente no ha sido oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes. (Art. 164 C. P.)

Para terminar este punto de los recursos, debo hacer notar que existen dos motivos importantes, que se consideran legales, por los cuales puede haber denegatoria del recurso de apelación por parte de la Dirección General. El primer caso se presenta cuando el contribuyente recurre de rectificación por tasaciones que comprenden el impuesto y una multa menor de cien colones, y se le declara inadmisibile el recurso en lo que respecta a la multa; luego apela y también es denegado el recurso. Tal actuación está a derecho con base en el Art. 106 Inc. 6o. de la ley.

El otro caso se presenta cuando la tasación se considera nula y se interpone recurso de nulidad, y no de rectificación, que es el medio para impugnarla. La Dirección deniega la apelación y, al recurrir de hecho, también el Tribunal de Apelaciones sostiene la improcedencia, por estimar que no existe el recurso de nulidad. Sobre este problema opino que contra la inadmisibilidad del recurso de rectificación de parte de la Dirección General, hay que agotar el recurso de queja; y el Tribunal, con una sana interpretación de las cosas, debe ordenar que se admita el recurso para suplir una omisión de derecho de parte del contribuyente, a fin de que la fase administrativa-impositiva se desarrolle en toda su plenitud. Sostener que el contribuyente no hizo lo que en derecho le corresponde, sería ilógico porque el recurso de nulidad no está regulado por la ley. En consecuencia, estamos ante una omisión de derecho suplible por el juez; no podemos subestimar al contribuyente por el hecho de que haga uso de un recurso que no existe.

Fallos y re-
soluciones de
finitivos.

Artículo 73.- Los fallos que resuelvan los recursos interpuestos y las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados, se tendrán por definitivos, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 67.

El legislador usa los términos FALLO y RESOLUCION para distinguir los que resuelven los recursos interpuestos de aquellas resoluciones interlocutorias, con fuerza de definitivas, que no sean recurridas en los términos señalados. En el sentido amplio y corriente, fallo equivale a resolución judicial o, más extensivamente, a cualquier resolución que se dicte resolviendo un conflicto o una cuestión que ha sido sometida a la decisión de un tercero.

La segunda parte del artículo es la más importante porque se refiere al efecto de los fallos y resoluciones, habiendo señalado el legislador que se tendrán por definitivos; nos preguntamos si no quiso decir que causan efecto de cosa juzgada. Sobre esto cabe hacer la distinción de la fase administrativa y de la contenciosa, pues si estamos dentro del campo del acto administrativo, sabemos tradicionalmente que dicho acto no produce efecto de cosa juzgada sino que es esencialmente revocable. En cambio en la contenciosa, dentro de nuestro sistema, la sentencia del Tribunal de Apelaciones se rige por las disposiciones del derecho común y podemos afirmar que opera la cosa juzgada, pero con la nota especial de que, en caso de ser amparado el contribuyente, la sentencia no surte sus efectos porque las cosas vuelven al estado al que se encontraban en el momento de iniciarse el proceso.

La salvedad que contiene al final la disposición, es una consecuencia de la prescripción que regula el Art. 67 de la ley, y da lugar desde luego a la emisión de segundas complementarias que dejen sin efecto las primeras, porque se hayan omitido una o más fuentes de ingresos.

T I T U L O VII

RECAUDACION Y PAGO DEL IMPUESTO

CAPITULO I

PAGO ORDINARIO

Epoca ordi-
naria de pa-
go.

Artículo 74.- El pago del impuesto computado en la declaración se hará dentro de los dos meses siguientes - a aquel en que termine el plazo para presentarla; y deberá enterarse al colector de la oficina fiscal departamental correspondiente. El cómputo del impuesto que aparecerá en la declaración, se hará en la forma establecida en el Reglamento respectivo.

Para los contribuyentes a quienes parcialmente se les hubiere retenido el impuesto, el entero a hacerse se rá el monto total de su impuesto, menos la cantidad rete-
nida.

Epoca espe-
cial de pago.

Quando se trate de la tasación a que se refieren - los Artículos 66 y 67 el pago del impuesto deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que cau-
se estado la resolución respectiva.

Si dentro de los términos indicados el contribuyente no verificare el pago, se procederá conforme a lo ordena-
do por el Artículo 92.

Plazos para -
el pago.

Sin embargo, a solicitud del contribuyente, la Direc-
ción General de Tesorería podrá conceder plazos escalona-
dos hasta por seis meses a partir del último día hábil pa-
ra hacer el pago. Los plazos podrán concederse para el pa-
go del impuesto computado en la declaración o para el pago
de los impuestos tasados con fundamento en los Artículos -
66 y 67. Para que produzcan efectos legales, los plazos -
deberán ser solicitados dentro de los términos prescritos
para el pago.

La Dirección General de Tesorería pedirá inmediatamen-
te informe a la Dirección General de Contribuciones Direc-
tas para el efecto de determinar la capacidad de pago del
contribuyente, y sólo en caso de informe favorable podrá
aquella conceder plazos a su prudente arbitrio y dentro -
del término de los seis meses de que habla el inciso ante-
rior. Los plazos concedidos quedarán sujetos a las res-
tricciones que establece el Reglamento respectivo.

Una de las cosas que se discuten en el campo impositivo es la comodidad
en el pago, y fue el legislador del 51 quien lo reglamentó en la forma en que
hoy existe, con beneficio para el Fisco y para el contribuyente.

Este pago, que extingue la obligación fiscal, sólo opera a base de efec-
tivo. Excluye, por tanto, otras formas de pago, de conformidad con la ley en
estudio. En cuanto a la época en que debe verificarse, señalada por el inci-
so primero de la disposición que comentamos, estimo que no puede ser más cómo-
da, salvo situaciones especiales del contribuyente que se lo impidan. Es de-
cir, que el señalamiento de los meses de abril y mayor que, para efectuar el
pago, hace la ley, nos permite ajustar los gastos, a fin de atenuar el sacri-
ficio. Por otra parte, con el recurso crediticio del sistema bancario, menos
dificultades tenemos y, para el contribuyente empleado, el sistema de retención
no puede ser mejor.

El inciso segundo tácitamente está reconociendo que el impuesto retenido constituye un crédito fiscal sobre el monto del impuesto computado; sin embargo, para hacer uso de él deben llenarse los requisitos que señalan el Art. 78 de la Ley y del Reglamento.

Para el caso de pagar impuesto complementario, de conformidad con los Arts. 66 y 67, también la ley concede dos meses de plazo a partir a aquel en que cause estado la resolución respectiva. Aquí el legislador ha dicho "cuando la resolución cause estado" y no cuando se tenga por definitiva; la verdad es que, en los hechos, ambas situaciones producen el mismo efecto, y no vemos que pueda surgir ningún problema al respecto. Veamos a continuación en qué forma causan estado las resoluciones. Si es una tasación original o complementaria, causa estado desde que es notificada en legal forma al contribuyente; de la misma manera causa estado la sentencia que resuelve el recurso de rectificación. Respecto a la sentencia del Tribunal de Apelaciones, causa ejecutoria después de los tres días de haberse notificado, de conformidad con el Código de Procedimientos Civiles; pero, como dije anteriormente, queda sujeta a la acción de amparo que pueda ejercer el contribuyente. Si no se ejerciere esta acción, el pago deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes al tercer día en que causó ejecutoria la sentencia, pero como de ésta se remite la certificación a la Dirección General para su ejecución y luego, al recibir la certificación, se mandan librar los mandamientos de pago, el plazo prácticamente se prorroga sin solicitarlo el contribuyente.

La falta de pago de la deuda, da lugar al ejercicio de la acción ejecutiva con base en el Art. 92 de la ley.

El siguiente inciso regula la forma de hacer uso del plazo en aquellos casos en que el pago no puede hacerse de una sola vez. Si la deuda es con base en la declaración, la solicitud deberá hacerse dentro de los meses de abril y mayo, o dentro de los dos meses siguientes a la fecha de haberla presentado, cuando es un ejercicio especial. En el caso de los Arts. 66 y 67, la solicitud también deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que causó estado la resolución respectiva. La solicitud deberá hacerse al Director General de Tesorería y éste, para conceder el plazo, pedirá la información pertinente a la Dirección General de Contribuciones Directas. Las restricciones que señala el Reglamento están contenidas en el Art. 76 del mismo.

Funcionario
recaudador.

Artículo 75.- El Colector de las Oficinas Fiscales Departamentales será el funcionario encargado de la recaudación del impuesto sobre la renta. Dicho funcionario emitirá el recibo correspondiente autorizándolo con su firma y sello.

Existe en la Dirección General de Tesorería, un Colector especial de los impuestos de Renta y Vialidad. Fuera de la capital, los pagos se pueden hacer al Administrador de Rentas, que es el funcionario encargado de cobrarlos.

C A P I T U L O I I

DE LA RETENCION

Retención a socios domiciliados.

Artículo 76. Derogado según Decreto # 609, D. O. # 91 del 20 de mayo de 1966.

Retención a socios no domiciliados.

Artículo 77.- Toda sociedad anónima domiciliada en el país que distribuya dividendos a una persona jurídica no domiciliada o a cualquier contribuyente comprendido en los literales a), b) y d) del Artículo 35, además de efectuar la retención a que se refiere el artículo anterior, deberá retener el 28% sobre la cantidad a entregar a dicha persona después de hacer aquella retención.

Al hablar del sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, expuse que, además del sujeto directamente obligado, existen otros sujetos en la obligación, siendo la Ley el fundamento de ella. En realidad, es en virtud de la Ley que el agente de retención se obliga a retener el impuesto del directamente obligado. Ahora bien: la retención concurre en el terreno impositivo como una forma de perfeccionar el sistema de pago del impuesto, y no podemos negar que los resultados han sido efectivos para el Fisco y de mucha comodidad para el contribuyente.

La disposición que ahora analizamos, no se refiere a la retención sobre utilidades no distribuidas, que fue abolida por el Decreto 609 tantas veces citado, sino a la retención sobre dividendos que ordinariamente se paguen a los socios no domiciliados de una sociedad anónima, y a los sujetos comprendidos en los literales a), b) y d) del Art. 35. Tal retención es del 28% sobre la cantidad a entregar. En consecuencia, si con base en los Arts. 39 y 41 dichos sujetos tienen que pagar el 38% de impuesto sobre los dividendos recibidos, en su declaración resultará a pagar un saldo del 10%, tomando en cuenta que el 28% ya está retenido y enterado al Fisco. Esta omisión, derivada del Decreto 609, debe corregirse aumentando la retención al 38%, a fin de evitar las evasiones que pueden presentarse por parte de los contribuyentes no domiciliados que suspendan la percepción de dividendos originados en sociedades anónimas domiciliadas en el país, y procedan de conformidad con el Art. 44.

Las cantidades así retenidas por la sociedad anónima deberán enterarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de retención, con base en el Art. 89 Inc. 2o. de la ley. Tanto la falta de retención como la falta de pago de la suma retenida están sancionadas por el Art. 104 de la ley.

Es preciso señalar el momento en que debe verificarse la retención; para ésto nos remitimos al Art. 86, que dá las reglas generales en el sentido de que ella se efectuará en el momento de hacerse el pago o de acreditarse la renta. Existen casos, sin embargo, como el de las sociedades colectivas que, al final de un ejercicio contable, acreditan a los socios ingresos por concepto de sueldos. Como ésto se hace por una simple partida de diario, y los socios los declaran, y pagan el impuesto correspondiente, no se verifica

la retención, surgiendo así la multa correspondiente. Otro caso es cuando a los altos empleados, al final del ejercicio, les acreditan las empresas participaciones de las utilidades sociales, y no se les verifica la retención.

Crédito por -
retención a -
socios.

Artículo 78.- Las cantidades así retenidas serán acreditadas por los contribuyentes proporcionalmente a las utilidades recibidas contra sus obligaciones de impuesto que les corresponda pagar por su renta, en la fecha en que los ingresos que haya recibido en concepto de dividendos deban ser incluidos en su declaración.

El socio que no agotare en su totalidad el crédito, tendrá derecho a la devolución del remanente o podrá emplearlo contra futuras obligaciones de este impuesto.

La mecánica de la retención sobre las utilidades no distribuidas permite que, al ser declaradas por el socio, puedan usarse como crédito contra el impuesto que resultare computado en la declaración, mediante las respectivas constancias de retención extendidas por el Agente. Actualmente, como no es aplicable a los socios la retención del 15%, sólo opera la del 28%. En caso de que el crédito no se agote en su totalidad, se tendrá derecho a la devolución del remanente, o podrá emplearse contra futuras obligaciones de este impuesto. Es preciso aclarar que, al hacer uso del crédito, como lógica consecuencia deben declararse los dividendos que motivaron la retención; pero si una vez acumulados todos los ingresos y egresos del contribuyente, el impuesto computado en la declaración es menor que el retenido, procede la devolución, o la facultad de usarse contra futuras obligaciones. Al efecto, puede relacionarse el Art. 78 del Reglamento.

La retención
en remuneraciones.

Artículo 79.- Se aplica el método de retención para la recaudación del impuesto, recargos, intereses y multas que correspondieren a las personas que reciban remuneraciones por servicios, de acuerdo con las disposiciones siguientes:

Agente de Retención.

1o.) Toda persona para la cual un individuo desempeñe un servicio de carácter permanente, cualquiera que sea la naturaleza de éste, está obligada a retener el impuesto que corresponde a las remuneraciones que le pague y, previo el requerimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas, los impuestos, recargos, intereses y multas que adeude.

Quando se trate de servicios prestados al Gobierno Nacional o al Municipal o a Instituciones Oficiales - Autónomas o Semi Autónomas, la persona obligada a efectuar la retención será la encargada directamente del pago de las remuneraciones.

Excepción.

2o.) No están sujetas a retención las remuneraciones pagadas por servicios prestados a un gobierno extranjero.

3o.) El Reglamento respectivo determinará la porción que de las remuneraciones se deba retener.

El legislador, después de regular la retención sobre las utilidades no distribuidas, se refiere en la presente disposición a la retención en remuneraciones que causen impuesto, recargos, intereses y multas.

El numeral primero determina que toda persona está obligada a retener el impuesto de los sujetos que le desempeñen servicios de carácter permanente comprendiendo en su inciso primero al sector privado, y en el siguiente al sector público. El término "persona" comprende a las naturales y a las jurídicas, siguiendo el sentido que tiene en el Art. 80 y siguientes. El Decreto No. 153 - publicado en el Diario Oficial No. 187 del 13 de Octubre de 1964, en sus reglas de aplicación, nos dá el concepto de lo que debemos entender por servicios de carácter permanente, en la forma siguiente:

"2.- SERVICIOS DE CARACTER PERMANENTE.- Se consideran como tales, aquellos cuya prestación es, de manera usual, por tiempo indefinido, aun cuando en el caso específico de que se trate, se hayan contratado por un plazo determinado, y también aquellos desempeñados en servicios que aunque sean de temporada, por su repetición, han de estimarse como constantes o estables, sin importar en ningún caso la forma y período que se adopte para el pago, ni la denominación del servicio". Este mismo concepto se encuentra reproducido en el Art. 84 Inc. 2o. de la Ley.

La excepción a la regla anterior se encuentra en el numeral segundo, considerando que es imposible cumplir la ley salvadoreña fuera del territorio.

El Reglamento a que se refiere el numeral tercero es el Decreto 183 ya citado, y es el mismo a que alude el Art. 90 de la ley.

Retención a personas naturales no domiciliadas.

Artículo 80.- Toda persona natural o jurídica, domiciliada en el país, que pague o acredite a una persona natural comprendida en los literales a) y b) del Artículo 35, a fideicomisos o sucesiones que se consideren no domiciliados en la República, y a conjuntos deportivos, artísticos o similares, sumas provenientes de cualquier clase de rentas obtenidas en El Salvador, está obligada a retenerles por concepto de impuesto sobre la renta, el 28% de dichas sumas.

El 28% que aquí se determina para los sujetos no domiciliados, rige para las rentas distintas de los dividendos, puesto que la retención sobre éstos está regulada por el Art. 77 ya comentado. Como sujeto de retención, el legislador señaló a las personas naturales o jurídicas, a quienes se obliga a cumplir con los requisitos que determinan los Arts. 88 y 89 de la ley. Se complementa esta disposición con el Art. 39 que fija el 28% como impuesto que deben pagar los no domiciliados de los literales a), b) y d) del Art. 35, y los conjuntos a que se refiere el Art. 19.

Retención a personas jurídicas no domiciliadas.

Artículo 81.- Toda persona natural o jurídica, domiciliada en el país, que pague o acredite a una persona jurídica no domiciliada en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, excepto dividendos, está obligada a retenerle, por concepto de impuesto sobre la renta, el 38% de dichas sumas.

Ya vimos que, según el Art. 41, las personas jurídicas y las sucesiones no domiciliadas pagarán el 38% sobre su renta imponible, procediendo la retención sobre el mismo porcentaje, excepto en el caso de los dividendos de los cuales, con base en el Art. 76 derogado, se retenía el 15% sobre las utilidades no distribuidas, y, conforme a lo dispuesto por el Art. 77, el 28% sobre

la cantidad entregada. Se concluye que, tal como están las cosas, una retención del 38% sobre las rentas distintas de los dividendos, y del 28% sobre es tos últimos.

Rebaja del -
porcentaje de
retención.

Artículo 82.- Cuando en los casos previstos en los dos artículos anteriores el contribuyente estime que la suma a pagársele o acreditársele no constituye renta neta en su totalidad, podrá, aportando elementos de juicio suficientes, solicitar a la Dirección General de Contribuciones Di rectas que ésta fije un porcentaje de retención menor del señalado.

La Dirección General tomará en cuenta las razones -- apuntadas por el contribuyente tendientes a demostrar la - porción que de dicha suma deba considerarse renta neta y - cuando lo estime procedente autorizará el porcentaje menor que sea necesario para que aplicado a la renta a pagarse o acreditarse, dé una cantidad igual a la que resulte de apli car el 28% ó 38%, en su caso, sobre la suma que, a juicio de la misma Dirección y exclusivamente para estos efectos, se pueda estimar como renta neta.

Garantía para
la rebaja.

La autorización a que se refiere el inciso anterior - se concederá siempre que el contribuyente garantice pre- viamente el interés fiscal, para lo cual serán admisibles - las mismas garantías que señala el Artículo 113 y el proce- dimiento para su calificación y otorgamiento será el esta- blecido por el Reglamento. La cuantía de la garantía que debe rendir el contribuyente será fijada por la Dirección General de Contribuciones Di rectas, la cual en ningún caso podrá ser menor del 2½ % de la suma a pagársele o acredi- társele al interesado. El plazo que cubra la garantía no podrá ser menor de dos años a contar de la fecha en que se pague o acredite la renta sujeta a retención.

Para evitar devoluciones, y hacer más práctico el pago del impuesto, la ley permite que, en los casos en que el contribuyente no domiciliado, ya sea - persona natural o jurídica, pueda determinar de antemano su renta neta, el por- centaje de retención sea menor del 28% o del 38% según la naturaleza de los in- gresos. Ahora bien: para obtener esta autorización de parte de la Dirección - General, es necesario que en la solicitud respectiva se aporten los elementos de juicio suficientes, tales como la verificación de los gastos necesarios y - de conservación de la fuente de ingresos, y que, en consecuencia, se demues- tre que éstos disminuirán la renta neta que en principio se haya estimado. Pa- ra el caso, un contribuyente que se compromete a construir una carretera por - un valor, según el contrato, de \$ 100.000.00, puede probar, con base en sus pre- supuestos de costeabilidad, que al término de la obra sólo tendrá una renta ne- ta de \$ 25.000.00. La Dirección General, para concederle la retención de un - porcentaje menor que el 28%, tendría que hacer el siguiente cálculo: el 28% so- bre la base de \$ 25.000.00 serían \$ 7.000.00, luego para obtener esta misma - cantidad tendríamos que tomar la base de \$ 100.000.00 como renta neta, y un -- porcentaje del 7% que sería el concedido. El mismo procedimiento operaría en el caso de un porcentaje menor que el 38%, que con las mismas cantidades, lle- garía al 9.5%.

Pero como el Fisco no puede quedar sin ninguna garantía para hacer efec- tivo el impuesto, el inciso tercero exige una garantía similar a las que regu-

la el Art. 113, señalando el procedimiento a seguir para constituirla y el plazo de vigencia de la misma.

Retención sobre premios.

Artículo 83.- Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en la República a cualquier otra, premios o ganancias procedentes de lotería, rifas, sorteos o juegos de habilidad, cuando el monto de cada premio o ganancia exceda de quinientos colones, está obligado a retener, por concepto de este impuesto, el 3% del monto de dichos premios o ganancias, cuando el beneficiario esté domiciliado en el país. Cuando el beneficiario no tenga domicilio en el país, se le retendrá el 38% cualquiera que sea el monto del premio o de la ganancia.

Lo dispuesto en el inciso anterior no se aplicará en los casos a que se refieren los numerales 7, 8, 9 y 11 del Artículo 21.

Constituyendo los premios ingresos gravables, con excepción de los comprendidos en los numerales 7, 8, 9 y 11 del Art. 21, es procedente la retención de un 3% sobre su monto cuando el beneficiario esté domiciliado, y de un 38% cuando no lo sea. La sola retención, en dichos casos, trae la obligación de declarar, de conformidad con el Art. 50 numeral 4 de la ley.

Retención por servicios permanentes.

Artículo 84.- Toda persona, natural o jurídica, que pague o acredite a una persona natural, domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente y cualquiera prestación a una persona natural no domiciliada comprendida en el literal c) del Artículo 35, está obligada a retener la porción que como impuesto le corresponde de acuerdo con las respectivas tablas de retención.

Concepto de servicio permanente.

Para este efecto, se consideran servicios de carácter permanente, aquellos cuya prestación es, de manera usual, por tiempo indefinido, aún cuando en el caso específico de que se trate, se hayan contratado por un plazo determinado, y también aquellos desempeñados en servicios que aunque sean de temporada, por su repetición, han de estimarse como constantes o estables, sin importar en ningún caso la forma y período que se adopte para el pago, ni la denominación del servicio.

El legislador, para ser claro en los alcances de la retención por servicios permanentes, complementa el Art. 79 con esta disposición, determinando los casos en que procede la retención, y dando el concepto de servicio permanente. De conformidad con las Reglas de Aplicación que contiene el Decreto No.153 antes citados, se consideran pagos no sujetos a retención los siguientes: Los Ingresos exentos del Impuesto sobre la Renta; las remuneraciones pagadas por servicios prestados a un gobierno extranjero; las indemnizaciones que, con ocasión del trabajo, se reciban en forma de capital y renta, ya por vía judicial o bien por convenio privado, por causa de muerte, o por incapacidad producida por accidente o por enfermedad; y los anticipos o reembolsos que se hagan al interesado por concepto de gastos de viaje o gastos necesarios en el desempeño de su trabajo.

Retención por deudas de impuesto, multas, etc.

Artículo 85.- La cuantía de las retenciones por impuestos, recargos, intereses o multas adeudados, será determinada discrecionalmente por la Dirección General de Contribuciones Directas en el requerimiento respectivo, --

sin que en ningún caso pueda exceder del 15% de la remuneración percibida por el contribuyente.

Como medida supletoria a la ejecución por la mora en el pago del impuesto, la ley faculta a la Dirección General para que, en forma discrecional, determine la cuantía de retención por deudas de impuesto, multas, etc. limitando la cuantía hasta el 15% de la remuneración percibida por el contribuyente. Ahora bien: como este problema de las retenciones es de por sí muy delicado, es necesario que nos remitamos a la disposición constitucional que regula este principio, a fin de determinar si existe o no constitucionalidad en la facultad que se le ha dado a la Dirección General. En efecto, el Art. 182 No. 3 señala: - "El salario y las prestaciones sociales en la cuantía que determine la ley, son inembargables y no se pueden compensar ni retener, salvo por obligaciones alimenticias. También puede retenerse por obligaciones de seguridad social, cuotas sindicales o impuestos." Por otra parte, el Código de Trabajo en su Art. 113 dice: "El salario no se puede compensar. Podrá retenerse hasta en un veinte por ciento para cubrir en conjunto obligaciones alimenticias, cuotas sindicales, cotización al seguro social e impuesto". Se colige que el 15% de impuesto está dentro del 20% que determina el C. de T. y, en consecuencia, si hay otras retenciones, el Fisco tendrá que participar proporcionalmente en el 20% retenido. Más el problema de fondo, como lo hacíamos ver anteriormente, es determinar si la facultad dada a la Dirección General es constitucional. Personalmente estimo que no lo es, porque la retención se efectúa sin que previamente el contribuyente haya sido oído y vencido en juicio, para determinar la deuda por impuesto. El juicio respectivo deberá ser promovido ante el Juez General de Hacienda. Por lo tanto, el derecho conferido a la Dirección General, es atentatorio a la garantía constitucional que regula el Art. 164 C. P.

Artículo 86.- La retención se efectuará en el momento de hacerse el pago o de acreditarse la renta, y en el caso del Artículo 76, se verificará a la fecha en que se determinen las utilidades distribuibles.

Esta disposición fija el monto en que debe efectuarse la retención, y de la cual ya adelantamos algunos comentarios, pero la complementamos con la undécima regla de aplicación de las tablas de retención que dice: "La retención se efectuará en el momento de hacerse efectivo el salario o de acreditarse el mismo. Se tendrá como fecha de pago, cuando éste se haga por operaciones contables, la fecha de la contabilización respectiva".

Retención sobre rentas en especie.

Artículo 87.- Cuando las rentas sujetas a retención se paguen en especie, el agente de retención, para cumplir con su obligación, las computará en efectivo sobre la base del valor de mercado en el momento del pago.

El legislador ha tratado de cubrir todos los casos de ingresos que puedan ser motivo de retención, a fin de que el pago del impuesto sea efectivo. Por lo tanto, cuando la renta se pague en especie, también procede la retención, con base en esta disposición que señala que los bienes deberán computarse en efectivo sobre la base del valor de mercado. Uno de los casos más frecuentes

de pago en especie es cuando se contratan artistas y se les paga el hospedaje y la alimentación como parte de su remuneración por sus servicios..

Obligaciones -
del agente de
retención.

Artículo 88.- El agente de retención estará obligado a dar recibo al contribuyente, en papel simple, por las cantidades retenidas, en el que además se exprese, el concepto del pago, el monto de lo pagado y de lo retenido, los datos relativos a la computación en efectivo, cuando se trate de rentas en especie y el nombre y domicilio del contribuyente.

Además de la obligación determinada en el inciso anterior, cuando se trate de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente, el agente de retención estará obligado a dar al titular de la remuneración, a más tardar un mes después de que a éste se le haya efectuado la última retención del año, una constancia que indique, en resumen, el total de remuneraciones pagadas, el período cubierto por ellas y el monto total retenido.

Las primeras obligaciones que la ley impone al agente de retención, conforme a esta disposición, son las siguientes: en todo caso de retención de impuesto el agente deberá dar al contribuyente un recibo, en papel simple, por las cantidades retenidas. El recibo contendrá los demás datos que señala el inciso primero. Esta obligación es aplicable tanto a los agentes de retención del sector público como a los del privado. El contenido de la constancia de retención por dividendos, es determinado por el Art. 78 del Reglamento.

La siguiente obligación consiste en que, cuando la retención se efectúe en remuneraciones de servicio permanente, el agente estará obligado a dar al titular una constancia que contenga los datos que señala el inciso segundo.

Artículo 89.- En los casos a que se refieren los artículos 79 No. 1o.), 80, 81, 83 y 84, el agente de retención enterará la suma retenida al funcionario encargado de la recaudación del impuesto dentro del mes que inmediatamente siga al mes calendario en que se efectuare la retención.

En los casos de los Artículos 76 y 77, las cantidades retenidas deberán enterarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de retención.

En los demás casos, según sea el agente de retención, los enteros se efectuarán, a más tardar, en los primeros quince días siguientes al trimestre del año calendario en que se hubiere efectuado la retención o en los plazos especiales determinados por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con la Corte de Cuentas de la República y el procedimiento que esta última señale, cuando se trate de las remuneraciones de los servidores municipales.

Al efectuar el entero de la suma retenida, el agente de retención presentará al respectivo Delegado Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas la correspondiente declaración jurada en el formulario que, para ese efecto, proporcionará este último.

La siguiente obligación básica para el agente de retención y que es motivo de sanción, en caso de no cumplirse, es el entero de lo retenido al funcionario encargado de la recaudación que, en el Departamento de San Salvador, es el Colector de Impuestos Directos; y en los Departamentos restantes son los Ad

ministradores de Rentas. Debe tener presente el agente de retención que la ley, en el inciso cuarto de este artículo, le impone la obligación de declarar bajo juramento, en el formulario correspondiente, y presentar esta declaración al Pelegado Departamental respectivo, con el objeto de que este funcionario pueda revisarle la declaración y devolvérsela con suficiente tiempo para que efectúe el entero a que le obliga la ley, dentro del plazo legal.

El formulario de declaración consta de seis copias que se distribuyen así;

Original: para el Colector

Duplicado: Comprobante de Caja del Colector

Triplicado: Dirección General de Tesorería

Cuadruplicado: Sección de Información de Contribuciones Directas.

Quintuplicado: Archivo Colecturía

Sextuplicado: Agente de Retención.

Los plazos para hacer los enteros son los siguientes:

DENTRO DEL MES QUE INMEDIATAMENTE SIGA AL MES
CALENDARIO EN QUE SE EFECTUARE LA RETENCION

- 1) Retención por servicios de carácter permanente previo requerimiento de la Dirección General por deuda de impuesto, multas, etc. Art. 79 (1o.)
- 2) Retención a personas naturales no domiciliadas según los literales a) y b) del Art. 35, y a los Fideicomisos, Sucesiones y Conjuntos artísticos. Art. 80.
- 3) Retención a personas jurídicas no domiciliadas por rentas que no sean dividendos. Art. 81
- 4) Retención sobre premios pagados a personas domiciliadas y no domiciliadas. Art. 83.
- 5) Retención por servicios de carácter permanente y en el caso del Art. 35 literal c) sujetas a las tablas de retención. Art. 84.

DENTRO DE LOS TRES MESES SIGUIENTES A LA FECHA
DE RETENCION

- 1) Retención del 28%, con base en el Art. 77.

DENTRO DE LOS PRIMEROS QUINCE DIAS SIGUIENTES AL
TRIMESTRE DEL AÑO CALENDARIO EN QUE SE HUBIERE -
EFECTUADO LA RETENCION O EN LOS PLAZOS ESPECIALES
DETERMINADOS POR EL MINISTERIO DE HACIENDA

- 1) Retención por pagos en especie.
- 2) Retención por el caso del Inc. 2o. del No. 1o. del Art. 79.

Para terminar el comentario a esta disposición, sugiero a los interesados leer el Instructivo No. 210-B RETENCIONES, del Ministerio de Hacienda y Corte de Cuentas de la República.

Tablas de retención.

Artículo 90.- Se faculta al Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda para que elabora las tablas de retención correspondientes, las cuales se entenderán incorporadas al Reglamento de esta ley. Las porciones a retenerse de conformidad a las mencionadas tablas no excederán en ningún caso del 15% de la remuneración percibida por el contribuyente.

Las tablas de retención aludidas aparecen publicadas en el Decreto Ejecutivo No. 153, D. O. # 187 del 13 de Octubre de 1964.

C A P I T U L O I I I

IMPUESTO EN MORA

Instrumentos con fuerza ejecutiva. Artículo 91.- La certificación de deuda que expida la Dirección General de Tesorería respecto de los impuestos, multas, intereses y recargos establecidos por esta ley, tendrá fuerza ejecutiva.

El Estado, como acreedor, no podía quedar desamparado ante la rebeldía del contribuyente que rehuse pagar la deuda por impuestos. En tal virtud, se elevó a la categoría de documento ejecutivo la certificación de la deuda que expida la Dirección General de Tesorería. Ya el Título III del Libro Segundo del Código de Procedimientos Civiles, que se refiere al Juicio Ejecutivo, el Art. 589 numeral primero tiene por ejecutivos: El aviso de la Tesorería General o Administradores para el cobro de toda renta fiscal, acompañado del documento en que conste la obligación o de certificación de la partida del libro respectivo.

Cobro del impuesto en mora. Artículo 92.- Transcurridos los términos señalados por la ley para el pago del impuesto y el de las multas fijadas, sin que dicho pago se hubiere hecho, el colector respectivo dará aviso, con las certificaciones correspondientes, a la Dirección General de Tesorería, para los efectos de ley.

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá dichas certificaciones al Fiscal General de la República, las cuales serán suficientes para que el Juez General de Hacienda, a pedido de dicho Fiscal, proceda en la forma ejecutiva.

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

Siguiendo las reglas generales de la ejecución, el legislador, en el primer inciso, determinó que transcurridos los plazos señalados por la ley para el pago del impuesto, se cae en mora y el Colector de Impuestos Directos deberá dar aviso con las certificaciones correspondientes, a la Dirección General de Tesorería para los efectos de ley.

El funcionario que representará al Fisco como parte en el juicio ejecutivo, será el Fiscal General de la República, por medio del Fiscal General de Hacienda ante el Juez General de Hacienda que es el competente según el Art. 45 Pr. Al respecto puede relacionarse el Art. 76 del Reglamento.

El pago efectuado antes del remate de los bienes embargados, da lugar al sobreseimiento del juicio con la presentación de los recibos correspondientes. Sin lugar a dudas, el juicio ejecutivo por esta clase de deudas se desarrolla conforme el Título III antes citado, pero con la variante de que el Juez competente es el Juez General de Hacienda.

CAPITULO IV

DEVOLUCIONES

Casos y procedimientos de devoluciones.

Artículo 93.- Cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General, o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la ley, dicha oficina dictará la resolución correspondientes para que, de acuerdo con la ley, se devuelva al interesado el excedente o la suma pagada, depositada o retenida, según el caso. Dichas cantidades no devengarán intereses. En cualquier caso la devolución deberá efectuarse a más tardar dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución definitiva, la cual deberá pronunciarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

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

Compensaciones.

Sin embargo, la Dirección General de Tesorería deberá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, provenientes de los impuestos sobre la renta y de vitalidad, con las deudas o saldos deudores de los mismos impuestos, comenzando por los más antiguos. Igual obligación tendrá para compensar multas con impuestos, recargos e intereses y viceversa.

A pesar de que la devolución es uno de los medios de los cuales debería valerse el Fisco para hacer más aceptable el pago del impuesto, en los hechos casi se vuelve nugatoria la devolución por la dilación en la fiscalización de las declaraciones y por el papeleo burocrático a que están sometidas tales diligencias. Con base en el inciso primero, la devolución procede por dos causas: Cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General; y -- cuando el contribuyente no tuviere capacidad contributiva. El primer caso es el más común, y, de oficio, sin necesidad de solicitud, debería ordenarse la devolución. Los plazos que señala la ley para la devolución son teóricos porque en los hechos generalmente no se pronuncia resolución dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El último inciso regula la compensación como una facultad que se reserva el Fisco, en el caso de que un contribuyente deba impuestos, multas, etc., por uno o más ejercicios. Es decir, que los saldos acreedores del contribuyente se compensan con los saldos deudores para extinguir la obligación fiscal.

En el caso de que haya prescrito para la Dirección General el derecho de emitir complementarias, y el contribuyente tenga saldos a su favor en los cinco años prescritos, estimo que se puede pedir la devolución de dichos saldos, alegando que las declaraciones presentadas han causado estado de definitivas, con base en la prescripción y, por consiguiente, los saldos de impuesto retenido los debe el Fisco a favor del peticionario.

T I T U L O VIIITRIBUNAL DE APELACIONES

Organización y competencia del Tribunal de Apelaciones.

Artículo 94.- El Tribunal de Apelaciones conocerá de los recursos en que la presente ley le señale competencia. Estará compuesto de tres Magistrados, que nombrará el Poder Ejecutivo, uno de los cuales será presidente del Tribunal y los otros dos, vocales. Necesariamente, el presidente deberá ser Abogado de la República y uno de los vocales peritos en contabilidad; los tres, de notoria competencia y reconocida honorabilidad.

Para ser presidente del Tribunal de Apelaciones se requiere: ser salvadoreño, del estado seglar, mayor de treinta años, Abogado de la República con seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una Judicatura de Primera Instancia Civil o mixta por tres años.

Suplentes.

El Poder Ejecutivo nombrará asimismo igual número de suplentes con las mismas condiciones que los propietarios para los casos de ausencia, impedimento, recusación o excusa de los propietarios.

Recusación, excusa o impedimento de los miembros del Tribunal.

Corresponde al Ministro de Hacienda conocer en los casos de recusación, excusa o impedimento de los miembros del Tribunal de Apelaciones, sujetándose en lo que fuere aplicable al Código de Procedimientos Civiles.

El Tribunal de Apelaciones redactará su reglamento interior y lo someterá a la aprobación del Poder Ejecutivo.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad se creó por Decreto Legislativo No. 28, publicado en Diario Oficial No. 167 T. 127 del 9 de agosto de 1939. Antes de este Decreto, su organización estaba integrada por el Presidente de la Contaduría Mayor de Cuentas y el Contador que el primer designe. La ley de 1951 y siguientes han guardado la organización, actualmente integrada por tres Magistrados, nombrados por el Poder Ejecutivo, siendo uno de ellos el Presidente del Tribunal y los demás con calidad de vocales. La categoría del Tribunal es de tipo colegiado, y en él se discuten en grado de apelación las inconformidades causadas por las tasaciones emitidas por la Dirección General. En consecuencia, para formar sentencia se necesitan por lo menos dos votos que constituyen la mayoría. El legislador, con buen juicio, determinó que el Presidente deberá ser Abogado de la República; y por la naturaleza de los hechos generadores de la obligación fiscal, que tienen mucho que ver con la materia contable, también determinó que uno de los vocales deberá ser perito en contabilidad. En efecto, la organización tradicional que de hecho se ha mantenido es la siguiente: Presidente: Abogado de la República; un vocal: Estudiante de derecho egresado de nuestra Facultad; y un vocal: Perito en contabilidad. En mi opinión, el Tribunal sólo debería contar de dos magistrados, dándosele categoría de Cámara de 2a. Instancia, compuesta por un Abogado como primer magistrado y un perito en contabilidad como Segundo Magistrado. Fundamento esta opinión en que, para decidir los recursos, no existe la necesidad de tres votos; en muy raros casos se ha visto el voto razonado en contra de los otros dos, pero esto no puede ser razón justificativa. Desde el punto de vista práctico, mi criterio traería economía procesal y presupuestaria, pues

dos Magistrados estudiarían en menor tiempo los incidentes y el Fisco se ahorraría el sueldo del tercero. Otra fórmula que haría más ágil el proceso, sería formar el Tribunal con dos Magistrados Abogados, uno Presidente y el otro Vocal y, para el estudio de los asuntos contables, crear la plaza de un asesor.

Los requisitos para ser Presidente están determinados en el inciso segundo, y son los mismos que exige el Art. 86 C. P. para ser Magistrado de la Corte Suprema de Justicia y de las Cámaras de Segunda Instancia. También creo que, dada la naturaleza del proceso tributario, y considerando que el derecho tributario va fincándose como una rama especializada del derecho, serán los especialistas los que mejor puedan administrar justicia en este campo y, en consecuencia, para ser Presidente del Tribunal, debería exigirse ser abogado de la República, mayor de veinticinco años, con cinco años por lo menos de práctica, de notoria competencia en materia fiscal, y reconocida honorabilidad.

Respecto a los suplentes de que nos habla el inciso tercero, generalmente el Poder Ejecutivo sólo nombra a uno, para que sustituya al Presidente o al Vocal jurídico. El inciso cuarto se complementa directamente con el tercero porque le dá competencia al Ministro de Hacienda para que conozca de los casos de excusa, recusación o impedimento, sujetándose a las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles.

El último inciso del artículo, se refiere al Reglamento interior del Tribunal. Este último fue publicado en el D. O. # 83 T. 159 del 11 de mayo de 1953, y en su contexto determina los deberes y atribuciones del Presidente, de los Magistrados-Vocales y del Secretario. Dicho lo anterior, es oportuno buscar la naturaleza jurídica del Tribunal de Apelaciones, con el objeto de ver si puede calificarse como Tribunal de lo contencioso-administrativo, o si constituye un Tribunal de Segunda Instancia. En la parte introductoria del Título VI, Determinación del Impuesto, señalé que la apelación para ante este Tribunal, participa de lo contencioso-administrativo desde el punto de vista formal y material; pero si nos remitimos a la organización técnico-moderna de estos Tribunales, encontraremos que el de Apelaciones no encajaría dentro de dicha categoría y, en consecuencia queda excluido del primer criterio.

Con base en la naturaleza del recurso de apelación, que al decir de Couture "es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez Superior". (46) y, tomando en cuenta que el Tribunal de Apelaciones verifica una revisión completa de los puntos de inconformidad que han sido fijados en el Recurso de Rectificación, concluyo con que dicho Tribunal tiene el carácter de Tribunal de Segunda Instancia.

 (46) Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Eduardo J. Couture, Segunda Edición. Pág. 249 Editorial Depalma B. Aires.

TITULO IXSANCIONES

A manera de introducción al estudio del articulado, expondré, al igual que en otros temas, algunas generalidades sobre lo que en doctrina los tratadistas le llaman "El Ilícito Tributario". Autores como Dino Jarach, sostienen que la ilicitud significa la antijuricidad de la conducta de un sujeto y, en materia tributaria, para expresarlo sintéticamente, de un contribuyente, (47)

Por otra parte, con bastante esfuerzo se ha pretendido la creación de un derecho especial llamado Derecho Penal Tributario, pero hasta la fecha esto no ha sido posible, lo que da lugar a que siga considerándose el ilícito tributario dentro de los principios jurídicos universales del derecho penal común. Para tal efecto, se ha dividido el ilícito tributario en dos aspectos: la violación de las normas sustantivas o derecho material, y la violación del derecho formal administrativo y, para diferenciarlo del Derecho Penal común, se dice que el delito común es aquél que viola un bien de la sociedad, y el delito fiscal es aquel que viola simplemente un interés de la administración.

Ahora bien: no obstante la especialidad del derecho penal fiscal, el autor antes citado sostiene que no existe diferencia entre el delito tributario y el delito penal común, pero que las conquistas del derecho penal común también se han realizado en el campo del ilícito tributario. Tales conquistas de carácter universal son las siguientes:

a) El principio que se basa en el aforismo latino NULLUM CRIMEN ET NULLA POENA SINE LEGE, o sea, que no puede haber sanción penal por incumplimiento de la obligación sin una norma que se establezca, también se extiende al régimen tributario como principio de legalidad, y tiene su excepción en los casos en que las leyes autorizan a la autoridad administrativa a dictar disposiciones y órdenes para los administrados, cuya violación está sancionada por la ley con una pena.

b) El otro principio, también basado en el aforismo latino NULLA POENA SINE JUDICIO, que tiene su excepción en el caso de los recargos automáticos por mora en el pago del impuesto, o sea que pueden ser impuestos en una simple liquidación, sin juicio en contradictorio con las partes.

c) El otro principio de que no hay punibilidad sin imputabilidad, cuya tendencia a aceptarlo es reconocida mundialmente. Se discute al respecto que el silencio de la norma sobre el requisito subjetivo de la culpabilidad, debe interpretarse como que éste es un elemento necesario para la punibilidad, y sólo cuando expresamente el legislador ponga de relieve que el delito se configure objetivamente, con prescindencia de toda forma de culpabilidad, es lícito al intérprete aplicar la pena sin reconocer la existencia de dolo o culpa; y el último de los principios es el de culpabilidad, o sea que no puede haber pena sin culpa en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa.

(47) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, D. F. 1967. El Ilícito Tributario. Dino Jarach, Pág. 106 y sig.

Es necesario precisar que todo el sistema de sanciones en un régimen impositivo a la renta, gira sobre el problema de la evasión del impuesto, tanto desde el punto de vista de las violaciones al derecho sustantivo o material, como de las normas puramente formales. Es así como se regulan sanciones por no declarar, por presentar la declaración fuera de término, por pagar fuera del término, por omisión del pago del impuesto, por ocultación o inexactitud en las declaraciones de los ingresos, por no retener el impuesto, por no enterar el retenido, por falsedad en el suministro de datos informativos, etc.

La norma sancionadora, además de castigar al transgresor de la norma impositiva, pretende hacer efectivo el impuesto intimidando a los demás contribuyentes para que cumplan con su obligación fiscal, constituyendo principio fundamental en su estructura el hecho de que la pena contenida en dicha norma, guarde una relación equitativa con la infracción cometida.

En tal virtud, el legislador siempre trata de buscar el tipo de sanción que asegure el cumplimiento de la norma por el obligado. En materia tributaria se tienen tres tipos básicos que pueden ser: La sanción pecuniaria; la inhabilitación para el ejercicio de ciertas profesiones, negocios u otras actividades; y la sanción penal privativa de la libertad (encarcelamiento). Muchas legislaturas excluyen la pena de encarcelamiento y aplican con mucha reserva la de inhabilitación. En cuanto a la sanción pecuniaria, es la que se encuentra en todos los países de la América Latina, pero presenta el problema de la cuantía que debe determinarse para cada especie de infracción, y si ésta debe aplicarse en forma automática o debe quedar a discreción de los administradores. Otro de los problemas de este tipo de sanciones es la determinación de cuándo deben gozar de los recursos respectivos y la claridad que debe guardarse en el texto de la ley, a fin de establecer un criterio uniforme en la aplicación de la sanción.

Veamos lo que dijo en su exposición de motivos el legislador del 51 al respecto: "TITULO IX SANCIONES. Bajo este título se encierra un conjunto de disposiciones que con el objeto de superar una de las más importantes deficiencias de la ley actual, constituye un sistema integral de sanciones por infracciones a las disposiciones legales. Este sistema está ordenado en forma homogénea y es obvio decir que las nuevas sanciones son más severas que las que contiene la ley en vigor. Su necesidad es evidente. Las sanciones de la ley vigente son de tal naturaleza que no es exagerado decir que en lugar de lograr el fin que teóricamente persiguen, invitan al contribuyente a la comisión de infracciones. El establecimiento de varias sanciones es uno de los medios más eficaces para lograr veracidad en las declaraciones y el cumplimiento, en plano primordial, de las demás obligaciones fiscales contenidas en la ley; y esta afirmación es tan evidente que de otro modo habría necesidad de un verdadero ejército de funcionarios fiscales para la verificación de las declaraciones de los miles de contribuyentes. El fundamento de la severidad de las sanciones propuestas toma su base en que el pago del impuesto constituye una de las principales obligaciones de los ciudadanos y que un sistema tributario equitativo exige que todo contribuyente pague los impuestos que le correspondan de acuerdo con su capacidad contributiva. Todas las medidas del proyecto encaminadas a mejorar sensiblemente la administración del impuesto resultarían nugatorias si no se estableciera al mismo tiempo un medio eficaz para lograr su realización. La nueva política fiscal que introduce el Proyecto y que consiste esencialmente en considerar por principio que el contribuyente en sus relaciones con el Fisco guardará la buena fé y la honestidad que debe caracterizar el cumplimiento de la prestación Fiscal, sobre todo y en especial en las innovacio--

nes que introduce el Proyecto respecto de las declaraciones juradas y el cómputo del impuesto que efectúe el contribuyente, exige en forma imperiosa, como condición necesaria para la supervivencia de dichas instituciones, la creación de un sistema penal vigoroso que, flexible en el grado que permita guardar siempre la aplicación de la ley dentro de los ámbitos de la justicia, asegure por su drásticidad la meta que pretende el Proyecto de mejorar apreciablemente la administración del impuesto".

En la actualidad, en nuestro sistema continúa la pena pecuniaria y excepcionalmente se aplica la de inhabilitación del ejercicio de actividades en los casos de los literales b) y c) del Art. 35, pues se le impide salir del país - al contribuyente no domiciliado mientras no cumpla con sus obligaciones fiscales.

A continuación haré el estudio correspondiente de la ley.

Multa por no presentar en tiempo la declaración.

Artículo 98.- Todo el que estando obligado por esta ley a rendir declaración, lo hiciere 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; y
- d) Con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

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

La presentación de la declaración fuera del término prescrito, por el obligado a hacerlo que no tuviere capacidad contributiva, se sancionará con una multa de diez colones.

Si la infracción a que se refiere este artículo, fuere cometida por una sociedad, además de aplicarse la multa que corresponda de conformidad con los incisos que anteceden, deberá considerarse como de las señaladas en el literal b) del Art. 101 y sancionarse con la multa respectiva.

Se inicia nuestro sistema de sanciones con la multa por no presentar en tiempo la declaración, que automáticamente, en forma escalonada según el primer inciso, sanciona primeramente el retardo no mayor de un mes, y llega al máximo cuando es mayor de tres meses.

La aplicación de los porcentajes se hace sobre el monto del impuesto que corresponda pagar. Para mayor ilustración pondré varios ejemplos sencillos, así:

Si se presenta la declaración el 15 de abril, con un monto de impuesto a pagar de ₡ 100.00, como el retardo no sería mayor de un mes, se le aplica el 5% sobre el monto que nos daría ₡ 5.00; pero como según el inciso segundo la multa no puede ser inferior a ₡ 25.00, éste sería el recargo a pagar.

En el caso de presentar la declaración el 15 de mayo, habría un retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses, y el recargo sería del 10% sobre el monto de impuesto, lo que nos daría ₡ 10.00 de multa; pero con base en el inciso segundo, el recargo sería de ₡ 25.00

El caso del literal c), se presentaría si la declaración se hiciera el 15 de junio; habría un retardo de más de dos meses, pero no mayor de tres, y se aplicaría el 15% sobre el monto, lo cual nos daría ₡ 15.00; pero tampoco el recargo podría ser menor de ₡ 25.00.

El último caso sería cuando la declaración se presente del mes de agosto en adelante; habría un retardo mayor de tres meses y en consecuencia la multa sería de ₡ 25.00

Sobre el fundamento del inciso segundo se sostiene el criterio de que la imposición de multas irrisorias, menores de veinticinco colones, no produciría los efectos que se persiguen con el establecimiento de toda pena, salvo en el caso de que el infractor no tuviere capacidad contributiva, cuya sanción sería de ₡ 10.00, de conformidad con el inciso siguiente.

Cuando el infractor sea una sociedad, además de la multa aplicable conforme a este artículo, incurre en la multa que regula el Art. 101 literal b). La razón de este agravante se basa en el hecho de que el legislador ha considerado que las declaraciones de las sociedades cumplen dos finalidades: una, la de informar sobre la utilidad obtenida, con el objeto de determinar el propio impuesto de la sociedad; y otra, la de informar sobre la forma y cuantía de las utilidades distribuidas a los socios, a fin de que paguen su impuesto personal.

Los recargos anteriormente mencionados no se pagan en el momento de cancelar el monto del impuesto, sino cuando ha sido fiscalizada la declaración y, por resolución de la Dirección General, se ordena pagar tales recargos, con base en el monto fiscalmente determinado.

Aspecto Constitucional.

Hemos señalado que la norma sancionadora debe guardar una relación equitativa con la infracción cometida, cumpliendo así el principio de equidad que exige la norma constitucional. En consecuencia, analicemos si la multa de ₡ 25.00 guarda esa relación, puesto que, si no es así, podemos sostener que la disposición que la establece es inconstitucional. Esta apreciación, desde luego, tiene que ver con la capacidad contributiva del infractor en el sentido de que el que no declare su renta dentro del plazo legal, se hace acreedor a la sanción. Sin embargo, la pena debe ser menor si el monto del impuesto que le corresponde pagar es de poca cuantía, y mayor en el caso contrario. Para tal efecto, tomemos en forma comparativa el caso del que no tiene capacidad contributiva, con otros que se pueden presentar, aplicando el literal a):

1.- Si se declara extemporáneamente y no se tiene capacidad contributiva, la multa es de ₡ 10.00;

2.- Si el monto de impuesto que corresponde pagar es de ₡ 100.00, la multa es de ₡ 25.00; y si el monto de impuesto fuese de ₡ 500.00, la multa también sería de ₡ 25.00. Pero si el monto de impuesto ascendiese a ₡ 1,000.00, la multa sería de ₡ 50.00

De lo anterior se desprende que la pena no es equitativa, porque en el caso de no tener capacidad contributiva, el sujeto no debería de ser penado; y se vuelve más injusta la pena para el sujeto de bajos ingresos, cuyo monto de impuesto es de ₡ 100.00, en relación con el de ₡ 500.00 que tiene mayores ingresos, porque las multas son iguales. Y si comparamos al de ₡ 100.00 con el de ₡ 1.000.00, la desproporción es mayor, sin ninguna base que lo justifique. Por otra parte, el sistema se vuelve violatorio del derecho de defensa, tomando en cuenta que la misma ley no admite ningún recurso contra las multas menores de cien colones.

Recargo por mora en el pago de impuestos.

Artículo 99.- Si el pago del impuesto no se verifica se dentro de los términos prescritos, estará sujeto a un recargo del 1% sobre el impuesto o porción del impuesto adeudado, por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente.

Siempre que la Dirección General determine el impuesto, conforme al Art. 66 o establezca diferencias a cargo del contribuyente, conforme a los artículos 67 y 68 el impuesto adeudado deberá pagarse, con un recargo de uno por ciento sobre su monto, por cada mes o fracción que transcurra desde la fecha de vencimiento del plazo ordinario que para el pago establece el Art. 74 hasta aquella en que se verifique el pago. Sin embargo, cuando la resolución respectiva fuere recurrida, no se cobrarán recargos ni intereses por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto y aquella en que cause estado la resolución recurrida.

No se cobrarán recargos durante las prórrogas concedidas.

El recargo superior a ₡ 25.00 no podrá exceder del 12% del impuesto pendiente de pago; pero en ningún caso el recargo podrá ser inferior a la mencionada suma.

Los referidos recargos se sumarán al impuesto al finalizar los doce primeros meses; de allí en adelante la suma de impuestos más recargos devengará el interés compuesto del 6% anual.

El retardo en el pago del impuesto computado en la declaración está sancionado con el 1% sobre el impuesto adeudado por cada mes o fracción que transcurra, según el inciso primero del artículo en comento.

Para el caso de adeudar impuesto complementario, determinado con base en los artículos 66, 67 y 68, se pagará el 1% sobre su monto si transcurren doce meses después del plazo fijado para el respectivo pago; y con el 6% anual de interés compuesto sobre el monto del impuesto, más los recargos, con base en el Inciso quinto de la disposición que comentamos. Si la resolución es recurrida, el impuesto adeudado no causa este recargo durante el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto, y aquella en que cause estado la resolución recurrida. La razón es más que justa porque, si por medio de los recursos se desvanece el impuesto complementario determinado por la Dirección General, ya sea en forma total o parcial, no existe de parte del contribuyente negligencia en efectuar el pago.

La misma razón de justicia puede aducirse para el caso que comprende el inciso tercero.

Cuando la multa sea mayor de ₡ 25.00, el recargo no puede ser mayor del 12% del impuesto pendiente de pago. Ejemplo: si se deben ₡ 300.00 de impuesto complementario y ₡ 60.00 de recargos, de conformidad con las reglas establecidas por el inciso quinto, el recargo no podrá ser mayor de ₡ 36.00, que con el 12% del impuesto adeudado.

Se concluye de lo anterior que el recargo no puede ser menor de ₡ 25.00, ni mayor del 12% del impuesto adeudado. Sobre la inequidad de éstos extremos, considero válido el criterio que expuse en el Artículo anterior.

Intereses.

Artículo 100.- En caso de que el plazo para el pago se prorrogue, se cobrarán intereses del seis por ciento anual, por el tiempo de la prórroga que haya transcurrido antes de la verificación del pago, sin perjuicio de la aplicación de los recargos que procedieren de acuerdo con la ley.

Hemos visto que, de conformidad con el Art. 74, Inc. quinto, se puede pedir plazo para el pago del impuesto hasta por seis meses, y que, conforme el inciso tercero del artículo anterior, esta prórroga no es motivo de recargo; pero si este plazo de seis meses es prorrogado, entonces sí causa el interés del 6% anual por el tiempo de la prórroga.

Multa por:

Artículo 101.- Será sancionado con una multa de veinticinco a diez mil colones, según la capacidad económica del infractor y la gravedad, reiteración y circunstancia del caso, por cada infracción:

No llevar contabilidad o registros o llevarlos incorrectamente.

a) El contribuyente que no facilite la verificación de la inspección pericial, el que estando obligado a llevar registros no lo hiciere, o que los lleve con atraso que dificulte o haga inútil su examen, o se negare a presentarlos, o no los lleve en la forma y con los requisitos prescritos por la ley, o lleve doble juego de libros, para una misma Contabilidad, o que no haga los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, o los haga incompletos o inexactos con perjuicio de los intereses fiscales, o no registre los libros dentro de los plazos que fija la ley, o no presente los inventarios o balances cuando a ello esté obligado,

No suministrar o suministrar falsos datos e informes.

b) El contribuyente o tercero que no suministre, o suministre falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones a que esté obligada legalmente; y

Infracciones sin sanción especial.

c) Todo obligado por la presente ley y reglamento respectivo, que cometa cualquier infracción a los mismos, que no tenga señalada sanción especial.

La sanción que contiene esta disposición permite la intervención discrecional del administrador para aplicarla con base en los presupuestos que señala el inciso primero que son: la capacidad económica del infractor y la gravedad, reiteración y circunstancias del caso.

Los tres literales que contiene dicho inciso, tipifican tres situaciones específicas, de las cuales nos interesa la última porque permite sancionar todas aquellas infracciones que no tienen sanción especial, con lo cual se vuelve lícita la pena sin que la ley configure objetivamente la infracción.

Sobre este tipo de sanciones, la administración ha sido bastante conservadora, por lo cual se ha notado un cierto temor a aplicarlas; y cuando las han aplicado, las cuantías han sido bastante bajas.

En cuanto a la equidad de esta sanción, estimo que el legislador omitió dicho principio, porque una vez revocado el impuesto complementario, que es el supuesto para imponer la multa, ésta también debe revocarse, como una consecuencia de aquél. Tal como están las cosas, se podría imponer la multa en cuantía igual al impuesto evadido, siempre que éste fuera menor de ₡ 10,000.00 y mayor de ₡ 25.00 y llegar a revocar el impuesto complementario por ilegal, pero confirmar la multa, por ejemplo, cuando no se llevan contabilidad o registros, o se llevan incorrectamente. Este criterio es el que ha seguido el Tribunal de Apelaciones, por sentencia pronunciada a las diez horas del día veintitres de octubre de mil novecientos sesenta y siete, así: POR TANTO: de conformidad a las razones expuestas y Arts. 94, 95, 96 y 97 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Arts. 428, 432, 1063, 1089 y 1091 del Código de Procedimientos Civiles, a nombre de la República de El Salvador, este Tribunal, V-FALLA: a) Revócanse todas las resoluciones de fs. 575, 576 y 577, del expediente No. --x-- pronunciadas a las dieciseis horas quince minutos, dieciseis horas veinticinco minutos y dieciseis cuarenta minutos, todos del día veintinueve de julio de mil novecientos sesenta y seis, tasan a cargo del señor XX, cuotas complementarias de Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios impositivos especiales comprendidos del primero de septiembre de mil novecientos cincuenta y siete al treinta y uno de agosto de mil novecientos cincuenta y ocho; del primero de septiembre de mil novecientos cincuenta y ocho al treinta y uno de agosto de mil novecientos cincuenta y nueve, al treinta y uno de agosto de mil novecientos sesenta, e impone en cada uno de dichos períodos multas por evasión no intencional; y b) confirmase en todas sus partes las resoluciones de fs. 579, 580 y 581, proveídas a las once horas cincuenta minutos, doce horas y doce horas diez minutos del día veintidos de agosto del año próximo pasado que impone al Sr. X. X. multas por no llevar los registros especiales en cada uno de los ejercicios impositivos especiales, comprendidos del primero de septiembre de los años de mil novecientos cincuenta y siete, mil novecientos cincuenta y ocho y mil novecientos cincuenta y nueve al treinta y uno de agosto de los años de mil novecientos cincuenta y ocho, mil novecientos cincuenta y nueve y mil novecientos sesenta, respectivamente, por la cantidad de DOS MIL COLONES (₡ 2,000.00) cada una".

Evasión no intencional.

Artículo 102.- Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando de acuerdo con los artículos 66, 67 y 68 así lo determine la Dirección General, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a veinticinco colones.

El problema de la evasión del impuesto, con intención o sin ella, es por demás escabroso para la administración, porque la ley no deja claros los presupuestos básicos para tipificar la infracción. En efecto, la presente disposición, que contiene una intencionalidad presunta que, desde luego, admite prueba en contrario, determina dos situaciones para calificar que existe evasión no intencional, así: a) Por no presentar declaración; y b) porque la presentada es incorrecta. Sobre el primer literal, no hay discusión puesto que es un hecho evidente, objetivo. Pero sobre el segundo, cabe preguntarse qué debemos

entender por declaración incorrecta. Excluyendo las circunstancias que señala el Artículo 103, que también son motivo para considerar una declaración como incorrecta, pero que están comprendidas dentro del concepto de evasión intencional, tenemos que concluir que son circunstancias que no dependen directamente de la voluntad del contribuyente y que, por otra parte, no lo relevan de la multa por una razón excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. Como ejemplo cito algunos casos que generalmente se dan en la práctica, y que originan el complemento de impuesto: la aplicación de un porcentaje de depreciación mayor que el legal, cuando no constituya una maniobra para evadir el impuesto; los gastos rechazados que no sean los que la ley expresamente señala que no son deducibles; y el hecho de que el ingreso estimado fiscalmente sea mayor que el declarado, como sucede con la renta potencial. Podemos decir que en estos casos hay una especie de imprudencia y que su sanción tiene que ser menos grave.

El límite de la sanción es el veinticinco por ciento del impuesto omitido, determinado por la Dirección General por los medios legales que la misma le establece.

La última parte del artículo contempla una situación muy importante dentro del derecho tributario, porque modifica el principio general del derecho común de que el error en materia de derecho constituye una presunción de mala fé, que no admite prueba en contrario. (Art. 750 Inc. 4o. Civil) Como puede verse, la norma tributaria exonera de sanción al infractor, pero deja a discreción del administrador la determinación de si la evasión debe o no atribuirse a error excusable, para la aplicación de las disposiciones legales.

Dino Jarach, en su trabajo antes citado, dice:

"El error de derecho, que consiste en la equivocada interpretación y aplicación por parte del contribuyente de las normas tributarias, demuestra la falta de intencionalidad y -si el error es excusable- también la falta de culpa y, por lo tanto, excluye la punibilidad por las infracciones intencionales y, en su caso, por las simplemente culpables". Luego agrega: "El error en la interpretación de las normas tributarias como causa de exculpación puede crear un conflicto con la configuración de la elusión tributaria como tipo de defraudación fiscal". (48)

El problema, en la práctica, es distinguir cuándo se trata de un contribuyente inocente que haya cometido un error excusable, y cuándo de un sujeto audaz que trata de evadir el impuesto con dolo directo. Para la aplicación de esta disposición, generalmente se ha seguido el criterio objetivo de tomar en cuenta la conducta fiscal del contribuyente, que aparece en su expediente particular, y la naturaleza y circunstancias del impuesto evadido, así como también la cuantía del impuesto. A continuación vemos el criterio que sostuvo el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, por sentencia pronunciada a las nueve horas del día primero de Febrero de mil novecientos sesenta y siete. "MULTAS POR EVASION NO INTENCIONAL. En atención a que las sumas de ingresos gravables omitidos por el apelante en cada uno de los ejercicios impositivos 1957 y 1958 son de escasa cuantía, este Tribunal estima que deben revocarse las resoluciones en cuanto imponen multas, por considerarse error excusable en las disposiciones legales. Art. 49 y 53 de la Ley de Impuesto sobre la Renta."

Evasión Inten-
cional.

Artículo 103.- El contribuyente o tercero que intentare producir, o facilitar la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa de un veinticinco por ciento a tres tantos del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de cincuenta colones.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;
- b) Declaraciones que contengan datos falsos;
- c) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de los excluidos, pueda calificarse de simple olvido excusable; y
- d) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar.

En nuestro sistema penal tributario a la renta, esta disposición trata de comprender la mayor parte de circunstancias por las cuales el contribuyente trata de evadir el impuesto. En efecto, la ley señala como infractores al contribuyente o tercero, pero no nos dice a quiénes debemos considerar como terceros y, en consecuencia, tenemos que recurrir al derecho común para auxiliarnos en la interpretación. Según el Artículo 680 Inc. 2o. Civil "Se considera como tercero aquel que no ha sido parte en el acto o contrato a que se refiere la inscripción. El heredero se considera como una sola persona con su causante".

Y el Artículo 455 del Código de Procedimientos Civiles dice:

"Tercer opositor es aquel cuya pretensión se opone a la del actor o a la del reo, o a la de los dos. En los dos primeros casos se llama opositor coadyuvante, y en el tercero excluyente".

Ahora bien: dentro de cuál de estos conceptos podemos ubicar al tercero en el derecho penal tributario? En mi opinión prevalecería el Art. 680, porque la evasión es un incumplimiento de la obligación fiscal que constituye el aspecto sustantivo que regula la relación jurídico-tributaria, en la cual el sujeto pasivo es el contribuyente, que en la litis contenciosa se identifica como parte de la relación fiscal. En tal virtud, tendríamos como tercero a todo aquel que no ocupa la posición del sujeto pasivo en la relación fiscal, que en términos penales es el infractor o autor de la violación de la norma tributaria. En la extensión del vocablo "tercero", podemos comprender tanto al coautor como al cómplice.

En cuanto al término intentare, dada la naturaleza del hecho generador de la obligación fiscal, estimo que sólo comprende al delito fiscal consumado y que, en consecuencia excluye la tentativa, aunque la disposición dice que la

sanción recae sobre el impuesto evadido o tratado de evadir. El impuesto se evade, ya sea con intención o sin ella; pero si sólo se trata de evadirlo, estamos en el campo meramente subjetivo, interno del individuo, y solo se puede perjudicar el interés fiscal externando la intención mediante los hechos materiales, que concretan la consumación del delito.

El hecho de usar los términos "delito fiscal", podría dar lugar a creer que, en tal caso, el Poder Judicial es el que debe conocer de ellos, con base en el Art. 81 C. P. que dice: "El Poder Judicial será ejercido por la Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias. Corresponde a este Poder la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil y laboral, así como en las otras que determine la ley". Pero debe tomarse en cuenta que el sentido invocado, es el de una falta por contravención a las leyes, reglamentos u ordenanzas, cuyas sanciones pueden ser impuestas -- por la autoridad administrativa, con base en el Art. 167 C. P. que, en su contexto dice: "Corresponde únicamente al Poder Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince -- días o con multa, y si ésta no fuere pagada se permutará por arresto, el cual no excederá de treinta días."

La continuación de la disposición es la tipificación de las causas directas por las cuales se materializa la intención de evadir el impuesto: por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier otro medio o hecho. Trataré de dar un concepto de cada una de ellas, ayudado del Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas.

Omisión Dolosa. - La que no se debe a simple olvido, desidia o negligencia, sino que es voluntaria y dirigida a la producción de un resultado perjudicial para otro, que cabía evitar o que se estaba obligado a impedir, en el primer caso sin riesgos para uno, y en el segundo, aunque fuere peligroso. En el campo que nos ocupa sería el olvido intencional en la declaración de una o más fuentes de ingresos, habiéndose ellos contabilizado.

Aserción-Asertar. Afirmación: Seguridad de ser cierta una declaración o un hecho. Ejemplo. La declaración jurada de los ingresos y egresos del contribuyente, pero sin tomar el juramento en el sentido jurídico con que lo conocemos, sino que sólo como una afirmación.

Simulación. Según Héctor Cámara. El acto simulado consiste en el acuerdo de partes, de dar una declaración de voluntad a designio divergente de sus pensamientos íntimos, con el fin de engañar inocentemente, o en perjuicio de la ley o de terceros. (49)

En nuestro caso sería simular la obtención de menos ingresos, o simular mayores gastos con ayuda de terceros.

Ocultación. En general, la substracción que se hace de alguna cosa, para quitarla de donde pueda ser vista, y colocarla donde se ignore que está. -

(49) Simulación del Acto Jurídico - Héctor Cámara Editorial Depalma, Buenos Aires, 1944. Pág. 39.

En el derecho tiene trascendencia la ocultación de bienes, ya para eludir un impuesto o para evitar una reivindicación; y la de personas, sobre todo cuando tiende a proteger a un delincuente.

Maniobra.- Cualquier operación con las manos // Manejo, recursos de que uno se vale en los negocios// Maquinación, intriga. Ejemplo. Llevar dos - contabilidades: una para efectos fiscales, y la otra para información personal.

La parte final del inciso primero en comento determina la sanción mínima por evasión intencional, que no puede ser menor de cincuenta colones.

El segundo inciso contiene una presunción legal de evadir el impuesto, con base en los hechos o circunstancias relacionados en los literales a), b), c) y d).

En cuanto a la aplicación de las dos disposiciones anteriores, ha sido motivo de fuertes críticas de parte de los infractores, por que no se ha seguido un criterio uniforme. A veces se ha desestimado el elemento intencional, y se ha sancionado con base en la cuantía del impuesto omitido; otras, lo que es no intencional se ha calificado como tal.

Sanciones para el agente de retención.

Artículo 104.- Todo agente de retención que no cumpla con su obligación de retener o de pagar al funcionario recaudador la suma retenida, será sancionado con una multa igual a la cantidad que haya dejado de retener o de pagar, sin perjuicio del pago de dicha suma en su caso. En ningún caso la multa podrá ser menor de veinticinco colones.

El incumplimiento, por parte del Agente de retención, de la obligación de retener el impuesto, o de enterar el retenido, es sancionado, conforme la presente disposición, la multa mínima establecida es de veinticinco colones, y la máxima, igual al impuesto que haya dejado de retener o de pagar, sin perjuicio de las sanciones penales que puedan derivarse.

Reglas para la imposición de multas, recargos e intereses.

Artículo 105.- Las multas que establece esta ley deberán enterarse dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que cause estado la resolución respectiva.

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

Si no se verificase el pago de las multas, recargos e intereses en los plazos prescritos, se procederá conforme lo ordenado por el Art. 92.

En los casos de infracciones contempladas en los artículos 101, 102 y 104, será facultad de la Dirección General o del Tribunal de Apelaciones, según sea el caso de quien haya de imponerla, cuando las considere leves, eximir de sanción al infractor.

Cuando alguna persona sea responsable de diversas infracciones, aún cuando sean de la misma naturaleza, por cada una de ellas se aplicará la sanción respectiva.

Recursos contra multas.

Contra la resolución de la Dirección General que imponga una multa mayor de cien colones, se podrán interponer los recursos que la ley establece para las tasaciones, debiéndose observar los mismo términos y procedimientos establecidos para el caso de éstas. Sin embargo, siempre

que por razón de los recursos interpuestos el monto del impuesto fuere rectificado, la Dirección General o el Tribunal de Apelaciones, según el caso, y de acuerdo con las reglas establecidas por esta ley, rectificará o modificará de oficio, la multa que se hubiere fijado, en aquellos elementos que dependan de la existencia o cuantía de dicho impuesto.

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

El inciso primero determina un plazo de sesenta días, para el pago de las multas, contados a partir de aquél en que cause estado la resolución respectiva, para el pago de las multas. Cabe observar que, para el pago del impuesto, la ley señala dos meses. En mi opinión, deben uniformarse dichos plazos, a pesar de que el contribuyente, por lo general, paga al mismo tiempo el impuesto omitido y los recargos correspondientes.

La segunda regla determina la forma en que debe hacerse el pago de los recargos e intereses, en el sentido de que ellos deberán cancelarse juntamente con el impuesto, sin necesidad de resolución o requerimiento. Es decir, que el Colector de Impuestos Directos aplica tales recargos automáticamente en el momento de presentarse el contribuyente a pagar los impuestos; y si, por una u otra razón, el Colector no los cobrara, subsiste la obligación de pagarlos; por lo tanto, el causante no puede alegar estado de solvencia fiscal.

En caso de mora en el pago de las sanciones, procede la ejecución según el inciso tercero en relación con el Art. 92 de la ley.

Las sanciones leves, ya sea por su cuantía o por las circunstancias que han concurrido en su aplicación, en los casos de los Arts. 101, 102 y 104, pueden ser eximidas por la Dirección General o por el Tribunal de Apelaciones en las resoluciones que dicten sobre los recursos correspondientes. Esta levedad bien puede ser por la suma ignorancia, o notoria inexperiencia del contribuyente, o bien porque el cumplimiento de la obligación fiscal exija técnicas especiales.

El inciso quinto nos dice que en la omisión del pago del impuesto, pueden coexistir distintas infracciones, ya sea por no haber presentado en tiempo la declaración, por mora en el pago del impuesto computado en la declaración, o por evasión no intencional, o por evasión intencional, etc., y que el infractor debe responder por cada una de ellas. Quiere esto decir, que la infracción mayor no subsume a la menor, como sucede en el derecho penal común.

La regla sexta contiene el derecho de defensa del contribuyente contra las arbitrariedades de la administración en la imposición de las multas; pero este derecho está limitado a los casos en los cuales las multas sean mayores de cien colones. Por otra parte, según el inciso siguiente, las multas mayores de cien colones deben razonarse, expresando los elementos de convicción suficientes que establezcan la gravedad de la infracción.

Para la impugnación de las multas deberán observarse los mismos términos y procedimientos establecidos para impugnar el impuesto. De lo anterior se --

... acuerdo con el impuesto complementa
duce que un contribuyente puede estar en desacuerdo con el impuesto complementario, pero no con la calificación, ni con la cuantía de la multa y, en consecuencia, puede recurrir sólo de estas últimas. Puede suceder también, y esto es muy corriente, que el infractor no esté de acuerdo ni con el impuesto complementario, ni con la multa, pero en sus alegatos sólo razona su inconformidad en relación al impuesto. En este caso, aunque el Juez estime que la multa es excesiva o esté mal calificada, si el impuesto impugnado es considerado correcto, el fallo deberá confirmar la tasación recurrida en todas sus partes. Distinto sucede cuando el impuesto es rectificado o modificado; entonces, como consecuencia lógica, de oficio debe ser rectificada o modificada la multa impuesta en la parte final de dicho inciso.

Artículo 106.- Las violaciones a esta ley y a su Reglamento no tendrán más penas que las que expresa la misma.

El principio de legalidad de que no hay pena sin ley, basado en el aforismo NULLUM CRIMEN ET NULLA POENA SINE LEGE, está contenido en la preposición.

TITULO XDISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIASCAPITULO IDisposiciones Generales

Obligaciones de
funcionario y -
empleados de -
guardar secreto.

Artículo 107.- Toda persona que con ocasión de sus funciones o atribuciones intervenga en la determinación, percepción o procedimiento de este impuesto, debe guardar secreto sobre dichas materias.

La Dirección General tomará todas las medidas oportunas para asegurar el secreto de las declaraciones.

Las listas y las tasaciones de los contribuyentes, no son públicas, no pueden ser conocidas por persona alguna que no tenga ingerencia en la recaudación y determinación del impuesto.

No obstante las disposiciones anteriores, la Dirección General podrá facilitar los datos mencionados a las autoridades, en el ejercicio de sus funciones, que conforme a la ley tengan facultades para recabarlos.

Sanción por violación de secretos.

La violación del secreto prescrito por este artículo, será sancionada de conformidad con el Capítulo IV del Título VII del Código Penal.

Dada la naturaleza de la administración del impuesto sobre la renta, el legislador hace responsables a los funcionarios y empleados por la guarda del secreto, en todo lo relativo a la determinación, percepción y procedimiento en la materia impositiva. En consecuencia, faculta a la Dirección General para que tome todas las medidas de seguridad que estime convenientes.

Respecto a las listas de que nos habla el inciso tercero, deducimos que se refiere a las que señala el Art. 109; a las listas de accionistas que remiten las sociedades anónimas, y a otras listas similares. Las tasaciones, son las liquidaciones de impuesto que se encuentran agregadas a los expedientes, y que sólo pueden ser consultadas por el contribuyente, o por una persona autorizada por éste.

El inciso cuarto constituye la excepción, y regula los casos en los cuales la Dirección General puede facilitar los datos. Opinamos que este inciso habla con demasiada generalidad sobre las excepciones a la confidencialidad de que deben gozar los datos suministrados por los declarantes. En efecto, mucha parte del éxito que pueda tener el impuesto sobre la renta, se finca en la garantía de confidencialidad. Por lo tanto, deberían expresarse taxativamente las limitaciones a ella, relacionando expresamente las entidades o instituciones gubernamentales que tienen acceso a tales datos.

El último inciso prescribe que, en caso de violación del secreto administrativo, proceden las sanciones contenidas en los Arts. 295 al 298 del Código Penal.

Facultad de reponer documentos.

Artículo 108.- En el caso de pérdida o destrucción, total o parcial, de un expediente registrado a nombre de un contribuyente, así como de cualquier documento relativo al mismo, se faculta a la Dirección General de Contribuciones Directas para que lo reponga, usando al efecto de

todas las bases determinadas en el Art. 64 de esta ley, de cualquier otra que la Dirección General determine, sin perjuicio de la acción criminal a que diere lugar.

Las leyes anteriores a la vigente no contienen ninguna disposición como la presente; pero, para prever la pérdida de expedientes o de documentos aislados de los contribuyentes, con lo cual se puede burlar la justicia tributaria, se ha dejado el procedimiento a seguir para su reposición, sin perjuicio de la responsabilidad criminal para el culpable.

Obligación de -
remitir listas
de empleados de
Oficina.

Artículo 109.- Todos los jefes de oficina tienen la obligación de remitir cada año, en los primeros quince días del mes de enero, una lista de los empleados de su dependencia y sueldos de que gocen, y en el curso del año de dar aviso de cualquier modificación en la retribución del personal o cambios en el mismo.

También deberán informar, a requerimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas de toda persona que a cualquier título, haya prestado sus servicios al contribuyente, indicando el monto de lo que le haya sido pagado.

Estimo que esta disposición sería más oportuna en el Capítulo III-Información, ya como inciso del Art. 62, o en un artículo aparte. Como la obligación que esta disposición contiene es para todos los Jefes de Oficina, es entendido que comprende a los del sector privado y público en general. Los Jefes de Oficina deben tener mucho cuidado en la exactitud de esta información, porque se dan casos que, con base en esta información se le imponen al empleado complementarias y, al ser investigados los casos, se han relacionado ingresos mayores de los que en la realidad ha percibido por un simple error, el empleado.

Artículo 110.- Todas las autoridades civiles y militares de la República prestarán el apoyo que soliciten los funcionarios o empleados encargados de la investigación de la renta, determinación y recaudación del impuesto, en todo lo que se relacione con las obligaciones y facultades que la presente ley impone y confiere a éstos.

Para no tener ninguna clase de obstáculos en la investigación, determinación y recaudación del impuesto, la ley obliga a todas las autoridades civiles y militares a que presten su colaboración, cuando ésta sea solicitada por los funcionarios y empleados de los organismos administrativos en el ejercicio de sus funciones.

Constancia de
Solvencia.

Artículo 111.- En todo contrato en que se enajenen bienes inmuebles o se graven con hipoteca o se constituya en ellos anticresis, así como de constitución, modificación, disolución y liquidación de sociedades, deberán estar solventes del pago del impuesto, salvo cuando el adquirente a título gratuito o el acreedor sea el Fisco de la República o alguna Institución Oficial. El notario instruirá a los contratantes explicándoles que para la inscripción de los testimonios en el Registro respectivo, es indispensable agregar las correspondientes constancias de solvencia extendidas por la Dirección General de Contribuciones Directas y hará relación en el instrumento que tal circunstancia se manifestó claramente a los contratantes antes del otorgamiento de la escritura.

La solvencia de impuesto opera como una medida de hacer efectivo el cobro del impuesto a las partes contratantes que enajenen bienes inmuebles, o se gravan con hipotecas, o constituyan en ellas anticresis, lo mismo que en la constitución, modificación, disolución y liquidación de sociedades. La parte final, relativa a la obligación impuesta a los Notarios, está en concordancia con el Art. 39 de la Ley de Notariado que dice: "Cuando se trate de actos o contratos en que se necesite alguna solvencia de impuestos para la inscripción de su testimonio, el notario advertirá a los otorgantes la obligación de estar solventes, haciendo constar esta advertencia en el instrumento sin que sea necesario relacionar en el mismo la constancia respectiva". Por otra parte, y en forma más restrictiva y con lo cual el notario casi se vuelve un recaudador, tenemos el Art. 4 Inc. 2o. del Decreto 609 tantas veces citado que dice: "La escritura de capitalización correspondiente, no podrá ser autorizada por el Notario mientras no se le presenten las constancias auténticas de estar pagados los impuestos de capitalización o reserva en su caso".

La constancia de solvencia - como requisito para inscribir.

Artículo 112.- En ningún Registro Público se inscribirá un instrumento en que se consigne algún contrato de los mencionados en el artículo anterior, mientras no se presenten las correspondientes constancias de solvencia expedidas por la Dirección General de Contribuciones Directas a la fecha de la celebración del contrato o con posterioridad a dicha celebración, debiendo el Registrador hacer relación en la inscripción, de la fecha y número de orden de las mismas. Caso de contravención quedará incurso en una multa de QUINIENTOS a UN MIL COLONES, según la gravedad, que le será impuesta gubernativamente, sin perjuicio de las demás responsabilidades que proceda deducirle.

No podrá hacerse inscripción de ninguna declaratoria de herederos, ni traspasarse en el registro correspondiente a favor de los sucesores, ningún inmueble, sin que se presente la solvencia mencionada de la sucesión y beneficiarios.

Para la celebración de contratos refaccionarios con prenda agrícola e industrial, no será necesario que los otorgantes se encuentren solventes del pago del impuesto.

Constancias telegráficas.

La Dirección General de Contribuciones Directas podrá expedir por la vía telegráfica, solvencia y constancias de no estar calificado como contribuyente y en tal caso el notario y registradores, con presencia de los telegramas, cumplirán con relacionar la circunstancia y citar fecha y funcionario expeditor en el instrumento o inscripción. El Reglamento señalará las medidas que deberán tomarse para asegurar la autenticidad de la solvencia o constancia.

Las personas comprendidas en los literales b) y c) del Art. 35, que hubieren obtenido alguna renta en el país, y no dieran cumplimiento a la obligación prescrita en el Art. 49, no podrán salir del país mientras no hayan cumplido con el requisito indicado y hasta haber pagado el impuesto correspondiente o haber obtenido declaratoria de exención, en su caso.

Los efectos de la constancia de solvencia son dos: La falta de inscripción de los contratos que relaciona el artículo anterior en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, y el impedimento para salir del país en los casos

de los literales b) y c) del Art. 35. La violación de esta norma por parte del Registrador, es sancionada con multa de QUINIENTOS a UN MIL COLONES, sin perjuicio de las responsabilidades penales imputables.

También opera la constancia de solvencia para la inscripción de la declaratoria de herederos y para el traspaso de los bienes sucesorales a favor de los herederos. En este caso deben presentarse las solvencias del causante, de la sucesión y la de los herederos.

La regla del inciso tercero constituye una excepción a las anteriores, dada la naturaleza crediticia del contrato refaccionario con prenda agrícola e industrial.

Con el objeto de no obstaculizar las transacciones comerciales, el legislador ha previsto, en el inciso cuarto, el uso de las constancias telegráficas; y para asegurar la autenticidad de éstas, determinó en el Art. 84 del Reglamento respectivo que el Director y los funcionarios o empleados encargados de la expedición de solvencias, harán registrar su firma en la Administración Nacional de Telecomunicaciones.

Artículo 113.- Todo contribuyente que tenga pendiente de resolución algún recurso de los establecidos por esta Ley, o pendiente amparo constitucional, y se hubiere decretado la suspensión del cobro del impuesto o multas, desee intervenir en actos o contratos para cuya realización la ley le exija la presentación de la constancia de solvencia en el pago del impuesto sobre la renta, podrá obtener de la Dirección General la autorización correspondiente, siempre que garantice suficientemente el interés fiscal.

Serán admisibles para asegurar el interés fiscal las siguientes garantías:

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

El Reglamento determinará la cuantía de las garantías y el procedimiento para su calificación y otorgamiento.

Existiendo una obligación a favor del Fisco, éste trata de asegurar sus intereses por medio de garantías que respondan por la deuda impositiva. Dichas garantías operan en tres situaciones:

- 1) Por tener pendiente de resolución algún recurso de rectificación, de queja, de hecho y de apelación;
- 2) Por tener pendiente de amparo constitucional; y
- 3) Cuando se hubiere decretado la suspensión del cobro del impuesto o multas.

El Fisco admite cuatro clases de garantías, señaladas en los literales a), b), c), d) y e). Para el caso del depósito de dinero, éste podrá hacer-

se en una colecturía, en el Banco Central de Reserva de El Salvador o en una de sus depositarias autorizadas, de conformidad con el Art. 86 del Reglamento aplicable.

El procedimiento y la fijación de la cuantía se verifica con base en el Art. 85 del Reglamento, debiendo hacerse la solicitud a la Dirección General de Contribuciones, indicando la garantía ofrecida y todos los pormenores que al efecto sean necesarios. La Dirección General, como medio de eficacia y suficiencia, generalmente acepta la garantía bancaria.

La diligencia administrativa de la garantía se concreta en los siguientes puntos:

a) Solicitud de la garantía en papel sellado del valor de treinta centavos, pidiendo se fije el monto de la fianza que deberá rendirse por los impuestos, multas, recargos e intereses, haciendo constar, además, que la solicitud se basa en la necesidad de constancia de solvencia para realizar transacciones comerciales que requieren tal requisito.

b) El Jefe de la Sección de Control de la Dirección General, por medio de formularios internos, informe sobre el monto de la deuda.

c) Luego la Dirección General, por medio de resolución, concede lo solicitado, fija el monto de la fianza, señala la causa que la motiva y determina el plazo de la fianza hasta la completa cancelación del impuesto, multas, recargos, e intereses que se determinen por resolución que se tenga por definitiva.

d) Con base en lo anterior, se presenta un escrito en papel sellado del mismo valor, haciendo constar que se presenta la Fianza extendida por tal Banco, y que su valor asciende a tantos colones, y se solicita que se den instrucciones para que se extienda la solvencia correspondiente; y

e) La Dirección General resuelve aceptando la Fianza y ordena que se extienda la solvencia solicitada por el interesado, que se razone en autos el documento, y que se remita en depósito a la Dirección General de Tesorería, con conocimiento de la Corte de Cuentas de la República.

Artículo 114.- La tasación del impuesto hecha por la Dirección General, se notificará al contribuyente por medio de sus Delegaciones o del Alcalde del correspondiente domicilio, observando las reglas siguientes:

La Dirección enviará la transcripción de la tasación respectiva bajo sobre cerrado, al Delegado o Alcalde del domicilio del contribuyente, acompañado de una nota de remisión en la que, además del nombre, se expresará la profesión u oficio y su residencia, si fuere necesario.

El Delegado o el Alcalde remitirá al contribuyente el sobre cerrado, debiendo éste firmar su recibo al pié de la nota de remisión; y si se negare a firmar, se hará constar así en la razón que se ponga en dicha nota.

Si no se encontrare el contribuyente en su casa, ya sea propia o alquilada, se dejará el sobre que contiene la transcripción a su cónyuge o compañero de vida, hijo, socio, dependiente o sirvientes domésticos mayores de edad.

Si no tuviere cónyuge o compañero de vida, hijos, socios, dependientes ni sirvientes, o no se encontrare en su casa o se negare a recibirlo, se dejará dicho so--

bre con un vecino; y si esto no fuere posible, se fijará en la puerta de la casa una esquila con el texto y formalidades que el Reglamento respectivo determine. Pasadas veinticuatro horas de la fijación de dicha esquila, se tendrá por hecha la notificación.

Al pie de la nota de remisión, que será devuelta a la Dirección General, pondrá el notificador una razón expresando la hora, el día y la manera como haya hecho la notificación, observando las reglas anteriores.

Para que la tasación quede legalmente notificada en los casos que a continuación se expresan, bastará notificar:

- a) A cualquiera de los herederos mayores de edad cuando se trate de una sucesión;
- b) A cualquiera de sus representantes, o empleados mayores de edad, cuando se trate de una sociedad.

Para que la tasación, como acto administrativo que es, surta efectos jurídicos, debe ser notificada al contribuyente, quien, en el caso de sentirse perjudicado, puede ejercer su derecho de defensa haciendo uso de los recursos que la ley le concede. Este saber, este conocimiento, es la base del acto procesal administrativo que se llama notificación. En efecto, el inciso primero de la disposición dice que la tasación hecha por la Dirección, se notificará al contribuyente. En la capital, y cuando lo estime conveniente fuera de ella, la Dirección notifica por medio de su Sección de Notificaciones y, en los otros casos, por medio de sus Delegaciones Departamentales o del Alcalde del correspondiente domicilio.

Los incisos segundo y tercero, señalan las reglas para notificarle al contribuyente que se encuentra presente en el lugar de su domicilio.

El cuarto inciso regula el caso del contribuyente que no se encontrare en su casa, ya sea propia o alquilada, y establece que puede dejarse el sobre que contiene la transcripción de la tasación, a su CONYUGE o COMPÁÑERO DE VIDA, HIJO, SOCIO, DEPENDIENTE o SIRVIENTES DOMESTICOS mayores de edad. Con respecto a las personas relacionadas, estimamos que es taxativa la relación, y, si comparamos esta disposición con las que contenía el Art. 98 del Reglamento de la ley anterior, podemos observar que el legislador del 63, agregó al compañero de vida que, en nuestro medio social, es un fenómeno que no puede desestimarse.

El siguiente inciso agota los medios para que sea notificado el contribuyente y plantea tres situaciones por las cuales puede dejarse el sobre a un vecino; y si esto no fuere posible, como ocurriría en los casos de que no existan vecinos, o éstos se negaren a recibirlo, se fijará en la puerta de la casa una esquila con el texto y las formalidades que señala el Art. 87 del Reglamento. Es decir, que el notificador, el Delegado o el Alcalde según el caso, tienen que agotar los medios que la ley señala y relacionarlos en el acta respectiva, a fin de notificar en legal forma al contribuyente. El plazo que se determina al final de la disposición para que la notificación por esquila se tenga por hecha, ha presentado el problema de que la Dirección Ge

neral muchas veces notifica la tasación el último día del plazo de prescripción para emitir las complementarias, y se discute si en tales circunstancias ya prescribió o no el derecho de emitirla. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, por sentencia pronunciada a las dieciseis horas del día dos de febrero de mil novecientos sesenta y ocho, sostuvo la siguiente tesis: "c) Ilegalidad sobre el fundamento en que se basó la Dirección General para emitir la complementaria. Para resolver sobre el primer punto, o sea sobre la prescripción alegada, el Tribunal trae a cuentas los elementos de juicio siguientes: El Artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta - aplicable, en sus incisos primero y segundo, establece que el derecho de emitir complementarias por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas prescribirá a los cinco años cuando exista declaración -que es el caso - presente- y que ese plazo deberá contarse desde la expiración del término legal para presentar la declaración. De manera que ese derecho a favor del Estado prescribió el 7 de abril de 1964. El período legal para presentar la declaración normalmente, es de tres meses contados a partir del primero de enero del año siguiente según el inciso primero del numeral 6 del Artículo 12 del mismo cuerpo de ley; pero para el ejercicio impositivo de que se ha hecho referencia, el plazo fue prorrogado hasta el 7 de abril de 1959 según Decreto Legislativo No. 2806 del 6 de marzo, publicado en el Diario Oficial No. 55 del 20 del mes y año expresados. La resolución que dió origen a la complementaria fue emitida a las ocho horas del primero de abril de 1964 (folio 387 de la pieza principal) Del acta fechada a las diez horas y treinta y cinco minutos del día 7 de abril de 1964 agregada a fojas 389 de la misma pieza Principal aparece que la notificación al Dr. XX se hizo por medio de escuela. Según el párrafo último del Inciso 4o. del artículo 114 de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, se tendrá por legalmente hecha la notificación por escuela -- veinticuatro horas después de la fecha del acta de notificación. De manera que, contando las veinticuatro horas a partir de la fecha del acta referida, la notificación legal debe de tenerse a las diez horas y treinta y cinco minutos del ocho de abril siguiente. Con base en lo antes expuesto, el Tribunal estima que, el derecho a emitir la complementaria expiró el 7 de abril de 1964 y habiéndose efectuado la notificación de la respectiva resolución por medio de escuela, legalmente se tuvo por verificada el 8 de abril de 1964; en consecuencia, el derecho que asiste a la Dirección General de Contribuciones Directas para emitir la cuota complementaria para el año 1958 ya había prescrito, por haber transcurrido más de los cinco años establecidos por la ley de Impuesto sobre la Renta, y habiendo sido alegada dicha prescripción por parte del apelante, el Tribunal revoca en todas sus partes la resolución de mérito".

Los casos que comprende el último inciso se refieren a las Sucesiones y a las Sociedades como sujetos de impuesto. El legislador omitió el caso del Fideicomiso. Sin embargo, con base en el Art. 18, la notificación deberá hacerse al Fiduciario para que se tenga por hecha en legal forma.

Artículo 115.- No podrán capitalizarse las utilidades de una sociedad anónima, percibidas a partir de la vigencia de esta ley, mientras no se hayan capitalizado o distribuido las utilidades anteriores a que se refiere el numeral 3, letra b) del Artículo 117.

El aspecto práctico de la presente disposición ha dejado de tener efecto, puesto que está condicionada a la situación que regula el Artículo 117 - citado que, por ser de carácter transitorio, ya perdió actualidad.

Interpretación de la ley y reglamento. Aplicación supletoria del derecho común.

Artículo 116.- En la interpretación de las disposiciones de esta ley y su respectivo Reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común.

Bielsa, al referirse al Derecho Fiscal, nos habla de tres criterios de interpretación de la ley: Interpretación a favor del contribuyente, que consiste en que, en caso de duda sobre una atribución fiscal o policial del Estado frente al derecho natural del individuo, debe resolverse en favor de éste.

Interpretación a favor del fisco. Considera que el Estado es un órgano de la sociedad que realiza funciones de interés general mediante servicios públicos, para los cuales requiere contribuciones (especialmente impuestos). Se sostiene que todo ingreso fiscal se resuelve en un beneficio para la colectividad.

Y el criterio de la interpretación jurídica, por la ley misma. La ley impositiva no debe interpretarse ni en favor ni en contra de los sujetos de la relación fiscal, o sea el fisco y el contribuyente. Según ella, el intérprete debe atenerse: 1o. Al carácter de derecho público que tienen las leyes fiscales; 2o. Al sistema general de la ley (interpretación dogmática), dentro del cual debe surgir la solución jurídica. Como el impuesto grava la propiedad, él es de aplicación restrictiva y no analógica. (50)

Fernández Provoste, en su obra ya citada, nos dice: "En síntesis, estimamos que las leyes tributarias deben ser interpretadas como cualquier otra ley, siguiendo los principios generales contenidos en el Código Civil, pero que salvo disposición expresa, o una intención claramente manifestada, no cabe la interpretación por analogía de las disposiciones substantivas de una ley tributaria".

Griziotti, citado por Horacio A. García Belsunce en su obra Interpretación de la Ley Tributaria, nos habla del método de interpretación funcional, que consiste en descubrir la función que el impuesto debe prestar como recurso, en atención a los elementos políticos, económicos, sociales, jurídicos y técnicos que integran cada ingreso financiero". (51)

Belsunce, en su obra antes citada, concluye que todos los métodos de interpretación son aptos, sin exclusiones y sin prioridades entre ellos, para la investigación del sentido y alcance de las normas jurídicas en general. (52) Ahora bien: dentro de los métodos que comprende Belsunce toman relevancia el económico y el analógico con su sentido especial así: El método de la interpretación económica es apto para la investigación, pero no excluyente de los otros, sino más bien complementario, pues señala el sentido con que debe indagarse el fin de la ley: el sentido económico, de acuerdo con la naturaleza y contenido de las relaciones reguladas. La analogía como medio de integración de la ley tributaria substantiva y penal no es admisible, pues no se puede por vía alguna extender el campo de aplicación de la ley. Si es admisible en el ámbito del derecho tributario formal y del derecho tributario procesal, pues en orden a los mismos, no rige la exigencia señalada en el punto.

(50) Compendio de Derecho Público T. III Pág. 20, 21 y 22 Rafael Bielsa 1952.

(51) La Interpretación de la Ley Tributaria, Abeledo Perrot, Pág. 50, Horacio A. García Belsunce.

(52) Obra citada, Pág. 69 y sig.

Por otra parte, el legislador del 51, que fue el creador de esta disposición en nuestro derecho positivo fiscal, dijo en su exposición de motivos:

"Constituido el Derecho Tributario por el conjunto de normas legales que rigen las relaciones jurídicas activas y pasivas que se derivan de la actividad impositiva del Poder Público, es evidente su colocación como rama del Derecho Administrativo, dentro de la esfera del Derecho Público. En consecuencia, - su estructura dinámica y funcional de proyección eminentemente económica, no debe estar supeditada a las estructuras propias del derecho Privado cuya esfera ambital comprende por esencia las relaciones de los particulares. Dicho principio queda consagrado en el Proyecto con la disposición que establece - que en la interpretación de la ley y de su reglamento, se debe entender preferentemente la naturaleza y finalidad del Derecho Tributario caracterizado en aquellos ordenamientos, y que sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos - de sus disposiciones, podrá recurrirse a las normas, conceptos o términos del Derecho Común."

En mi opinión, dos situaciones hacen variar los métodos generales de interpretación y son: el fin de las normas impositivas, que es la regulación de la relación jurídica entre el Estado como soberano y el contribuyente como administrado, cuyo objeto es medir la capacidad contributiva de este último; y la naturaleza del derecho tributario, que es una rama del Derecho Público y dentro del cual, en ciertos aspectos, cabe la interpretación restrictiva, como en el caso de las exenciones.

Para finalizar, cito el Inc. 10. del comentario al Art. 50. del Modelo de Código Tributario para América Latina, en lo que a la interpretación se refiere.

Este artículo responde al principio aceptado en nuestra época, de que las leyes tributarias son normales, y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas. Se rechaza de tal manera las antiguas teorías de que las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda en contra del Fisco, de que sólo eran admisibles algunos métodos de interpretación y de que ésta debía ser estricta o restrictiva". (53)

BIBLIOGRAFIA

JORGE JELLINEK:

"La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano",
Editorial Nueva España, S. A.

OSCAR ADALBERTO ZEPEDA:

"Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Dere-
cho Impositivo Salvadoreño". Tesis doctoral, Oct. 1965.

ERNESTO FLORES ZAVALA:

"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA:

"Análisis Jurídico del Hecho Imponible". Rev. de Derecho -
Financiero No. 62

"Los Sujetos de la Obligación Tributaria". Revista del Tri-
bunal Fiscal de la Federación. México D. F. No. Extraordi-
nario.

"Nacimiento de la Obligación Tributaria". Revista de Dere-
cho Financiero y Hacienda Pública. No. 58

MARIO HERNANDEZ PROVOSTE y
HECTOR HERNANDEZ PROVOSTE:

"Principios de Derecho Tributario", Editorial Jurídica de -
Chile.

MARIO PUGLIESE:

"La Prueba en el Proceso Tributario". Editorial Porrúa, -
México, D. F.

CARLOS ESCALANTE HIJO:

"Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Tesis doc-
toral. 1966.

ALVARO MAGAÑA:

"La Naturaleza Fiscal de la Renta Imputada de la Casa Habi-
tada por su propietario". Revista La Universidad No. 5.
Sept./Oct. 1965.

"El Domicilio en la Legislación Tributaria Salvadoreña".
Revista Derecho No. 4. 1962.

OTTO ECKSTEIN:

"Finanzas Públicas". Manual UTEHA.

JOHN F. DUE:

"Análisis Económico de los Impuestos". Editorial "El Ate-
neo", Buenos Aires.

RICARDO GUILLERMO CASTANEDA:

"Impuesto sobre Ganancia de Capital". Tesis doctoral. 1967.

W. A. PATON:

"Manual del Contador." Editorial UTEHA, México 1957.

J. R. SOANE:

"Selección Contable". Tomo I

UNION PANAMERICANA.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACION OEA, BID, CEPAL.

"Problemas sobre Administración de Impuestos. T. I

"Problemas de Política Fiscal. T. II

"Modelo Código Tributario. T. III

"La Múltiple Tributación Internacional sobre la Renta. Medidas para Evitarla o Aliviarla adoptadas por los países exportadores de Capital".

R. A. MUSGRAVE y C. C. SHOUP:

"Ensayos sobre Economía Impositiva". Fondo de Cultura Económica.

"El Ilícito Tributario"

DINO JARACH:

"Naturaleza y Eficacia de la Declaración Tributaria". Revista Fiscal del Tribunal Fiscal de la Federación, México, D. F. No. Extraordinario.

LUIS MARTINEZ LOPEZ:

"Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Porrúa, México, D.F.

EDUARDO PALLARES:

"Diccionario de Derecho Procesal Civil". Editorial Porrúa, S. A.

MARIO ALBERTO FERNANDEZ:

"El Impuesto sobre la Renta en El Salvador". Revista Economía Salvadoreña, Enero; Junio 1965. No. 31

GUILLERMO VARAS C.:

"Derecho Administrativo", Editorial Nascimento.

EDITORIAL FRANCISCO SEIX, S. A.:

"Nueva Enciclopedia Jurídica". T. IX.

EDUARDO J. COUTURE:

"Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Editorial Depalma. Buenos Aires.

HECTOR CAMARA:

"Simulación del Acto Jurídico". Editorial Depalma, Buenos Aires.

RAFAEL BIELSA:

"Compendio de Derecho Público". T. III

HORACIO A. GARCIA BELSUNCE:

"La Interpretación de la Ley Tributaria". Abeledo Perrot.

VICTOR L. URQUIDI:

"Depreciación Acelerada". Publicaciones Programa Conjunto de Tributación.

EXPOSICION DE MOTIVOS:

"Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951".

OLIVER OLDMAN:

"Impuesto sobre la Renta". Revista No. 1 Colección Jurídica, Editorial Universitaria de El Salvador.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VALIDAD.

OSCAR GOMEZ CAMPOS:

"El Control Jurisdiccional de la Administración Pública". Tesis doctoral.

AMOROS Y RODRIGUEZ:

"CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA". Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid.

JOSE LARRAZ:

"Metodología Aplicativa del Derecho Tributario".

"DOCUMENTOS HISTORICOS DE LA CONSTITUCION POLITICA DE 1950".