

T  
343.04

R175C

1971

F. J. YCS

76989

Ej:3

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

# COMENTARIOS AL DECRETO No. 609

(20 DE MAYO DE 1966)

## TRATAMIENTO IMPOSITIVO ESPECIAL EN LAS SOCIEDADES ANONIMAS

IMPUESTOS DE CAPITALIZACION Y MANTENIMIENTO EN RESERVA

### TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

**ALIRIO RAMOS MENDOZA**

PREVIA OPCION AL TITULO DE DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y  
CIENCIAS SOCIALES

SAN SALVADOR

EL SALVADOR



CENTRO AMERICA

JUNIO DE 1971



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR: Dr. Rafael Menjivar

SECRETARIO  
GENERAL: Dr. Miguel Angel Sáenz Varela.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO: Dr. Napoleón Rodríguez Ruiz

SECRETARIO: Dr. Mauricio Alfredo Clará.

2 / octubre - 109693 / 1416301 / 41063

TRIBUNALES EXAMINADORES

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL.

Presidente: Dr. Francisco Beltrand Galindo  
Primer Vocal: Dr. Francisco José Retana  
Segundo Vocal: Dr. Javier Angel.

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.

Presidente: Dr. Miguel Antonio Granillo  
Primer Vocal: Dr. Francisco Callejas Pérez  
Segundo Vocal: Dr. Romero Aurora

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES.

Presidente: Dr. José Enrique Silva  
Primer Vocal: Dr. José Ernesto Criollo  
Segundo Vocal: Dr. Pedro Luis Apóstolo

ASESOR: Dr. Miguel Angel Gómez

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS:

Presidente: Dr. Gabriel Gallegos Valdés  
Primer Vocal: Dr. Jorge Eduardo Tenorio  
Segundo Vocal: Dr. Román Gilberto Zúniga Velis

## DEDICATORIA

A la memoria de mi querido y noble padre:  
ALIRIO RAMOS JIMENEZ.

Con toda devoción a mi abnegada madre:  
CARMEN MENDOZA v. DE RAMOS.

A mis hijos, quienes me han inculcado el deseo de superación.

A todos mis familiares y amigos que en una y otra forma me  
brindaron su valiosa ayuda.

Dedico especialmente esta Tesis a mi amigo Br. y Contador  
HECTOR DAVID HERNANDEZ OLIVA, cuya ayuda efectiva hizo  
posible la realización de esta Tesis.

## INTRODUCCION

Una de las razones que me decidieron a escoger el tema de mi tesis fué el esfuerzo que hacen los países centroamericanos para lograr su integración económica, que va desde etapas de efectivo progreso a situaciones desalentadoras, como la que estamos contemplando con la discusión del "modus operandi" del Mercado Común Centro-Americano.

Es indudable que dentro del campo integracionista es cuestión fundamental lo relativo a la materia impositiva, para lograr la justicia social por un lado y el desarrollo económico por otro.

Los países centroamericanos están urgidos del establecimiento de grandes empresas, capaces de aglutinar capitales que constituyan el potencial económico necesario para explotar los recursos naturales y humanos con que contamos. Pero para lograr este objetivo es necesario contar con los instrumentos esenciales que lo hagan viable.

Entre estos instrumentos los que a mi modo de ver ameritan más atención son: un estatuto jurídico que haga más elástico y seguro el tráfico mercantil, dándole a la empresa la regulación que su importancia merece; y la sistematización de una política fiscal más acorde con el momento histórico que vivimos, que propugne por un sistema de incentivos que sean capaces de promover la inversión privada, sin descuidar al mismo tiempo la realización de la justicia tributaria.

Entre nosotros, lo primero se ha logrado con la promulgación del nuevo Código de Comercio y en cuanto a lo segundo, es justo admitir, que desde hace dos décadas se han dictado leyes que tienden a fomentar el desarrollo industrial a base de incentivos fiscales, sobre todo en lo que atañe a las sociedades anónimas, siendo uno de ellos el que establece el Decreto N<sup>o</sup> 609 de fecha 20 de mayo de 1966, al darle un tratamiento especial a las utilidades acumuladas de dichas entidades que tienen su domicilio en el país y que es el objeto de esta tesis.

Por lo expuesto anteriormente he creído necesario, antes de abordar el punto central de mi tesis, hacer ciertas consideraciones sobre otros sectores que he estimado como importantes, por constituir los supuestos económicos del Decreto N<sup>o</sup> 609 y se comprenda la razón de porqué es en verdad un incentivo fiscal y porqué las sociedades anónimas ameritan ese tratamiento especial, indicando

al mismo tiempo y en forma somera las regulaciones que el nuevo Código de Comercio establece respecto a ellas. Ese es, pues, el contenido de la primera parte de esta tesis. La parte segunda contiene además del desarrollo del tema central, los conceptos de renta y los de utilidad social contable, gravable y distribuible, que servirán para una mejor comprensión del referido Decreto.

PRIMERA PARTECAPITULO I.- La Integración Económica y el Mercado Común Centroamericano.

Alguien ha dicho que el mundo se está estrechando. En verdad, todo lo que ocurre en el medio social nos lleva a aceptar tal aseveración. Las distancias se tornan de grandes en pequeñas, inclusive las extraterrestres. Las noticias, aún de las partes más lejanas, nos parecen locales, Los conocimientos científicos ya no son el patrimonio exclusivo de un determinado país, ni mucho menos de un grupo selecto de personas. Es decir, que las cosas del diario acontecer tienden a volverse universales a través de los medios de divulgación con que hoy se cuenta. En lo político y en lo económico ese mundo también se ha transformado. Actualmente ya no se habla de Naciones, de Estados, sino que de comunidades regionales, continentales y mundiales. Así, se habla del mundo o de la cultura Occidental en contraposición al mundo o a la cultura oriental y ésto se debe a los diversos sistemas filosóficos y políticos que entrañan ambas regiones y a la manera de resolver los problemas que confrontan.

Se dice asimismo, que la cultura europea, la americana y la latinoamericana que aún formando parte de dos grandes sectores en que se ha dividido el mundo- representan por sí solas grupos culturales diferentes a los demás, con necesidades propias y formas distintas de satisfacerlas.

Los grupos regionales forman unidades más reducidas dentro de los demás organismos y así podemos hablar de la región centroamericana, la cual está formada por naciones que aún antes de su independencia constituían un solo bloque político, pues juntas se emanciparon de España, haciendo su aparición a su recién estrenada libertad, como un solo Estado.

Diversos factores, entre los que cuenta los deficientes medios de comunicación, hicieron que ambiciones caudillistas prosperaran y ocasionasen la separación de estas parcelas ahora convertidas en mini-estados, incapaces por sí solas de resolver los problemas dejados por la colonia, entre los que sobresalen el atraso cultural y la concentración de la riqueza en manos de pocas familias, la cual poco a poco ha ido acentuando las diferencias de clases, principal causa de nuestros males.

Este es el panorama que el hombre moderno observa. Conci<sup>en</sup>te de su ubicación en el grupo social, ya no piensa en función individual sino que se ve obligado de hacerlo en función de su especie y tanto el poderoso como el débil tratan, en el límite de sus facultades, de dar su aporte a la labor integracionista como medio indispensable para el desarrollo económico y social de los pueblos.

Entre los centroamericanos, es justo decirlo, jamás se ha olvidado el ideal unitario y, es más, se ha reconocido que aún formando cada parcela un Estado, éstos son parte de una sola nación, con nexos sociológicos e históricos, tradiciones y costumbres que la hacen distinta a las demás del orbe. Este ideal se ha plasmado en las diversas Constituciones Políticas que se han promulgado en El Salvador y, así tenemos que, el Art.10 de la que está actualmente en vigencia, dice: "Siendo El Salvador una parte de la Nación Centroamericana, está obligado a propiciar la reconstrucción total o parcial de la República de Centro América. El Poder Ejectivo, con aprobación del Legislativo, podrá realizarla en forma confederada, federal o unitaria, sin necesidad de autorización o ratificación de una Asamblea Constituyente, siempre que se respeten los principios republicanos y democráticos en el nuevo Estado, y que garanticen plenamente los derechos esenciales de los individuos y de las asociaciones."

Como se puede observar, el mandato constitucional es el de constituir el Estado Centroamericano, en cualquiera de sus formas y el único límite que establece es que se respeten los principios de la cultura Occidental, que es el grupo más extenso del cual formamos parte.

Este ideal unitario o de integración geográfico-político ha estado, pues, latente a lo largo de nuestra historia y ha apasionado a hombres de sensibilidad social que sacrificando comodidades y aún su vida, han predicado su ideal por Centro América, arrastrando a veces en su dignificante misión a todo un pueblo, el centroamericano. Pero el triunfo de ese alto ideal aún no ha llegado y las fuerzas negativas del divisionismo siguen en pié.

La dinámica de la historia ahora es distinta, ya no se piensa en alcanzar aquella integración por la fuerza de las armas, pues la unión de los pueblos centroamericanos se vuelve cada día una necesidad para todos y origina un movimiento que se le puede llamar pacifista, cuyo antecedente histórico lo encontramos el año de



1945, en lo que se ha denominado "La Carta de San Francisco", suscrita por los Ministros de Relaciones Exteriores de varios países y que dió lugar al nacimiento de la Organización de las Naciones Unidas, cuyos veinticinco años de existencia se han celebrado recientemente. En dicho documento se establecieron normas tendientes a la creación de organismos regionales y así fué como años más tarde, en 1951, los Cancilleres de los Estados Centroamericanos suscribieron la "Carta de San Salvador", instrumento internacional que, ratificado por los cinco países centroamericanos, constituye actualmente el fundamento jurídico de la ODECA, organismo regional a ratos inoperante, pues responde a la idiosincracia de nuestros pueblos y tiene funciones restringidas y casuísticas.

No obstante la inoperancia del pasado y a sus crisis no debemos olvidar, que entre nosotros la ODECA representa el organismo que puede hacer posible la unidad política centroamericana y como institución debe sobrevivir a todos sus fracasos. Frente a ellos surgen empeños loables como el de crear el Mercado Común Centroamericano, base de la integración económica y antecedente obligado para la integración política. Esta nueva forma de lucha, llena de practicidad, se inspiró en la Carta suscrita en la ciudad de Panamá, el 12 de diciembre de 1962, que reestructuró la de "San Salvador" en tal forma que ésta se considera ha dejado de existir, al sustituirse por otros los términos contenidos en ella.

Los propósitos de la primitiva Carta se han tornado más concretos. Ya no se trata de fortalecer los vínculos de los Estados miembros y promover el desarrollo económico, social y cultural, mediante la acción cooperativa y solidaria.

Con un sentido más práctico se ha considerado a los Estados Centroamericanos como una comunidad económica-política que aspira a la integración de Centroamérica. De tal suerte que, si bien no se puede hablar todavía de un Estado Centroamericano, si es dable referirse a la comunidad Centroamericana como una entidad que aglutina en su seno una diversidad de situaciones. Esta Comunidad de pueblos no puede ver con indiferencia los movimientos integracionistas de las demás regiones del mundo, especialmente el de Europa Occidental, en donde se han establecido organismos que aspiran a ese fin, como la Comunidad del Carbón y el Acero, la Comunidad Económica Europea y la de Energía Atómica, integrada por seis países; lo mismo que la Asociación Europea de Libre Comercio o Asociación de los siete, por ser siete los países los que la forman.

En los procesos integracionistas anteriores se trata de resolver en forma planificada los problemas económicos, hasta llegar a formar un gran potencial que amenaza las economías incipientes de nuestros Estados.

Nosotros no podemos seguir compitiendo con mercados cada día más extensos. Esa realidad histórica nos obliga a la integración, para el aprovechamiento de los recursos que constituyen nuestro potencial económico. El camino no es fácil, carecemos de la técnica europea y por eso todo esfuerzo se torna en una política de tanteos, de experimentaciones, yendo de los Tratados Bilaterales a los Generales, cuya tónica es determinada lamentablemente por el momento político en que se vive y por los intereses creados que lo condicionan.

La falta de experiencia, de madurez política y comprensión unitaria de los fines que persigue la integración, ha hecho posible que existan en la actualidad tres organismos que tienen el mismo objetivo; éstos son:

- a)- el Consejo Económico de la ODECA, establecido exclusivamente para regular el aspecto económico de la integración;
- b)- el Comité de Cooperación Económica del Istmo Centroamericano, creado por los cinco Ministros de Economía de los países del área, a instancias de la Comisión Económica para América Latina de la ONU (CEPAL), el día 16 de julio de 1951, como organismo permanente de dicha Comisión, y
- c)- el Consejo Económico Centroamericano instituido por el Tratado General de Integración Económica, celebrado en Managua el día 13 de diciembre de 1960, suscrito por los Estados de Guatemala, Nicaragua, Honduras y El Salvador, al cual se adhirió posteriormente Costa Rica y que ha devenido en el órgano rector de la integración económica de la región.

La ODECA, consciente de una repetición de funciones, provocada por la existencia de otros organismos estructurados para el mismo fin, que además de causar confusión debilitan su propio funcionamiento, ha realizado esfuerzos para integrarlos políticamente a su estructura o coordinar sus funciones con las de tales organismos. Fué así como al reestructurarse en el año de 1962, su órgano económico pasó a llamarse "Consejo Económico Centroamericano", teniendo a su cargo la planificación, coordinación y eje-

cución de dicha integración, y al cual quedaban incorporados todos los organismos que para tales fines se habían creado. En esta forma también se hizo eco a lo preceptuado por el referido Tratado, el cual en un artículo transitorio estipulaba que desde el momento de adherirse el Estado de Costa Rica a dicho Convenio, los organismos creados por él, entre los cuales se encontraba el Consejo Económico Centroamericano, entrarían a formar parte de la ODECA, mediante un Convenio de vinculación.

Respecto a la integración política del Comité de Cooperación Económica, llamado inicialmente "Comité de Cooperación de los Ministros de Economía del Istmo Centroamericano", el problema fue mayor, ya que se había establecido en forma independiente a este organismo.

La Secretaría de dicho Comité está a cargo de la Secretaría de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), órgano de la ONU, por lo que se trataba de dos jurisdicciones distintas: la de la CEPAL y la de la ODECA, siendo inferior la de esta última. Esto no permitió que dicho Comité se incorporara a su seno como sucediera con el Consejo Económico Centroamericano, por lo cual se impuso que la ODECA aceptara la existencia independiente del referido organismo, pero reconociendo al mismo tiempo que las actividades desarrolladas por él eran idénticas a las de su Consejo Económico, decidió por medio de una reunión celebrada por este Organismo en Guatemala, del 20 al 24 de febrero de 1957, en su última sesión, que la Secretaría General de la ODECA, presentara en la próxima reunión de Ministros de Relaciones Exteriores de Centroamérica, el informe del Comité de Cooperación Económica, dependiente de la CEPAL, como el informe del Consejo Económico de la ODECA. En esta forma se le daba al Comité su verdadera función integracionista, pero sus resultados se los hacía propios el Consejo.

Los procesos de integración económica han sido tortuosos, tanto en la creación de los organismos rectores como en los procedimientos para llevarla a cabo. Faltos de conocimientos técnicos y agobiados por problemas políticos, se pensó que la mejor forma de llevarla adelante era creando un MERCADO COMUN CENTROAMERICANO.- Tampoco ésto fue producto de una planificación general, donde se hubiera tomado en cuenta hasta el último detalle.- Fué y es obra de la improvisación y el resultado de trabados internacionales, tanto bilaterales como los multilaterales. Un ejemplo de los mismos se tiene con el celebrado en Tegucigalpa en 1958, que se denominó Tratado de Libre Comercio Centroamericano, que consistió nada

más que en la elaboración de una lista de mercancías producidas dentro del área, que figuraban como anexo al Tratado, las cuales podían negociarse libremente en todo Centro América, sin restricciones arancelarias. Este Tratado no dió resultado, ya que no lograron los Gobiernos ponerse de acuerdo respecto a la elaboración de dicha lista. Otro procedimiento fue el implantado por el Tratado del Régimen de Industrias de Integración, que fomenta, dentro del área, el establecimiento de nuevas industrias distintas a las que se encontraban ya existentes, con el incentivo de que sus productos gozarían de libre comercio dentro de los Estados miembros, aunque no estuvieran incluidos en la lista del Tratado anterior, con la única condición de que dichas industrias para gozar de tales beneficios deberían estar autorizadas por un Protocolo firmado por los Gobiernos. Este nuevo enfoque de la integración obtuvo resultados beneficiosos, siendo motivo para que los capitales centroamericanos se movilizaran y encausaran hacia la inversión. En esta forma los Estados Regionales descubrieron el potencial económico que se encontraba latente en Centro América. Sin embargo, el Mercado Común no podía agrandarse mientras siguiera funcionando el sistema implantado por el Tratado de Libre Comercio, ya que provocaba el mal entendimiento entre los Estados que lo suscribieron. Fué así como los Estados de El Salvador, Guatemala y Honduras se olvidaron de la rectoría de la CEPAL que había auspiciado el Tratado de Libre Comercio y suscribieron en Guatemala, en 1950, un Tratado Tripartito de Asociación Económica. Una nueva filosofía permitió que los productos de los países de Centroamérica se exportaran libremente dentro del área, excepto los comprendidos en una lista que posteriormente se elaboraría. Esto vino a fomentar el desarrollo industrial, pues permitía la compra de la materia prima necesaria a menos precio y los productos resultantes no estarían sometidos a las restricciones de Protocolos como en el sistema anterior, los cuales eran obra de empresarios ambiciosos, dispuestos a poner barreras a la integración económica en forma amplia, quienes con el pretexto de un falso nacionalismo provocaban rupturas entre los Estados miembros. Este Tratado Tripartito demostró la operancia de la integración por lo que en el año de 1960 Nicaragua negocia su inclusión, celebrándose entonces el Tratado General de Integración Económica o Tratado de Managua, dejando, como ya hemos dicho, en un artículo transitorio, el camino abierto a Costa Rica, para su incorporación. Costa Rica, im-

pulsada por la Fuerza de la integración entra a formar parte del Mercado Común Centroamericano. En 1962 Costa Rica suscribió la totalidad de los Tratados integracionistas. Su incorporación no fué únicamente la decisión de un Gobierno, fue libre expresión de un pueblo que comprendió las bondades de la integración económica y por ello en los comicios que se efectuaron ese año figura como bandera política la tesis de la integración. Todo lo que ha sucedido después no es más que el resultado de esa determinación firme que estructuró en definitiva el Mercado Común Centroamericano. Podrán surgir escollos, y ocurre actualmente, que entorpezcan el funcionamiento de dicho Mercado; pero el proceso ya no puede detenerse en virtud de que existe una conciencia integracionista, tanto en los pueblos como en los Gobiernos del área, conciencia del potencial económico y de la necesidad de aunar esfuerzos para explotarlo en forma inteligente. En esa conjunción de economías, que será el producto de las decisiones de los Gobiernos y de la cooperación de las empresas privadas y consumidores, es donde hay que buscar la filosofía de la integración, que tendrá por finalidad última el bienestar humano, al poner la riqueza al servicio del hombre y no éste al servicio de aquella.

## CAPITULO II.- El Derecho Mercantil como instrumento de integración

El establecimiento de un Mercado Común Centroamericano necesita, además, de la ordenación política y económica, de un estatuto adecuado que regule en forma uniforme y precisa las operaciones del tráfico mercantil que se susciten dentro del área. En consecuencia, se impone uniformar la legislación de los países centroamericanos en todo lo relativo al comercio.

Este aspecto de la integración aún no se ha realizado por las dificultades de orden técnico que involucra; sin embargo, debemos reparar en los esfuerzos de los Estados Centroamericanos por reestructurar sus Códigos Mercantiles, siguiendo las nuevas orientaciones del Derecho que tienden a conjugar en mejor forma sus dos características fundamentales: la sencillez y la seguridad al verificarse las operaciones de tráfico mercantil de los derechos y de las cosas. Frente al hecho incuestionable de un comercio que entre nosotros y, en el mundo entero, ha tomado proporciones muy elevadas, las estructuras jurídicas inspiradas en las teorías objetivas clásicas, ya no son suficientes para regular los fenómenos socio-económicos que determinan el comercio contemporáneo. Por esta razón, dentro del área centroamericana, Honduras, Costa Rica y El Salvador, optaron por promulgar nuevos Códigos de Comercio, siguiendo las tendencias del Derecho Mercantil, más acordes con la época moderna.

El Código de Comercio de El Salvador ha incorporado la nueva teoría del acto mercantil de carácter orgánico. El Art. 3º señala que son actos de comercio los realizados en masa por empresa, es decir, que la mercantilidad de los actos aislados desaparece, admitiéndose como única posibilidad la de los actos que se conocen como actos de mercantilidad pura, o sea, aquellos que se realizan con cosas que son instrumentos de comercio, como los actos relativos a los títulos valores, aún cuando no sean realizados en masa ni por empresa. Es indudable que se ha hecho de la empresa el núcleo del nuevo estatuto jurídico. El Código de Comercio ha devenido de Estatuto del Comerciante en Estatuto de algo impersonal: la empresa, que carece de personería jurídica y cuyos titulares bien pueden ser una persona natural o una colectiva.

La empresa ha llegado a impregnarse tanto en los Códigos de Comercio como el nuestro, a tal extremo que ya se insinúa en la doctrina el concepto del Derecho Mercantil como Derecho de Empresa.

Sin embargo, el concepto de empresa no lo debemos buscar en las Ciencias Jurídicas sino que en la Económica. Por esta razón es preferible no definirlo dentro de un Código.

El Código de Comercio Salvadoreño, en su Art. 553 no define la empresa, sino que hace una exposición de sus elementos y así, dice: "La empresa mercantil es un conjunto coordinado de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos con objeto de ofrecer al público, con propósitos de lucro y de manera sistemática, bienes y servicios." En realidad, la empresa es más que eso, hay una inter-relación humana que no tiene valor pecuniario por separado y que se concretiza en una organización o en una planificación; y esas relaciones se escapan del ámbito de lo mercantil, es materia de otras Ciencias, de otros Estatutos, como sería la Ciencia Económica y el Código de Trabajo. Es decir, que las disposiciones del nuevo Código de Comercio tienden a la protección de la empresa, asimilando a ella el concepto de comercio.

Resulta así, la naturaleza jurídica de la empresa, como la de un bien mueble, pero de un bien mueble incorpóreo, ya que es una unidad abstracta, una universalidad de hecho, semejante a la universalidad jurídica del patrimonio y que a diferencia de éste, no solo cabe la posibilidad de que esté formado por bienes materiales e incorpóreos, sino que, además, entraña un sistema, una organización de trabajo, coordinado al resto de elementos que la componen para lograr un fin; como es la producción de bienes y servicios.- En este sentido se asemeja a una fundación o a una institución, con la característica del lucro, sobre todo por su otro distintivo que es la permanencia, pero que no llega a constituir como ellas, una persona jurídica. La característica de la permanencia se encuentra contemplada en los Arts. 554 del nuevo Código, al decir: "La empresa mercantil no pierde su carácter por la variación de sus elementos, ni por la falta de establecimiento o de asiento permanente." El Art. 555 del mismo Código, por su parte agrega: "La empresa mercantil es un bien mueble. La transmisión de sus elementos inmuebles se rigen por las normas de Derecho Común". Es muy difícil pensar en la empresa como un bien mueble, pues la movilidad característica de esta clase de bienes tiene en la empresa vinculación con la dirección de ella, o mejor dicho, con el titular de ella y no con la empresa misma. De tal manera que las dificultades que implica la naturaleza de la empresa repercute en la forma en que ha sido tratada por la legislación que la regula.

En el fenómeno del traspaso de una empresa, debemos recordar que es una universalidad y que además, es un bien mueble y que por ello los trámites serían los que el Derecho común reserva para los bienes muebles, es decir, trámites más sencillos en relación a los destinados para el traspaso de bienes inmuebles. Pero ahí surge el problema, pues la última disposición citada viene a dar al traste con el concepto unitario y mobiliario de la empresa que el Código propugna y lo mismo podemos decir respecto a los gravámenes, ya que la disposición citada desatomiza el concepto de empresa, permitiendo que cuando el gravamen recaiga sobre los elementos muebles se usen las medidas cautelares que corresponden a éstos; la prenda para el caso y que cuando se trate de bienes inmuebles la hipoteca sea la indicada. En cambio los Arts.1551 y 1552, consideran a la empresa como un todo, al establecer que podrá hipotecarse, comprendiendo todos sus elementos y sin necesidad de descripción nominal de ellos.

Esto y otros problemas no planteados en la presente Tesis hacen suponer que el Derecho Mercantil como Derecho de Empresa está en crisis, todo lo cual se deriva de que el concepto de empresa pertenece a otro mundo ontológico distinto del jurídico-mercantil, ya que pertenecen al mundo económico. El término empresa es un término económico como lo es el concepto de valor, demanda, oferta, etc., que no resisten el encasillamiento objetivo, frío y casuístico del Derecho. Por la razón apuntada muchos tratadistas no recomiendan definir su concepto dentro de un cuerpo de leyes, ya sean éstas de materia civil, mercantil o laboral.

Todo lo afirmado anteriormente sobre la empresa es cierto, sin embargo, las manifestaciones de sus elementos caben dentro del campo del Derecho de lo Jurídico, por ello el Legislador mercantil verifica toda esa clase de mixturas, de ligazones, de artificios jurídicos, que a veces se nos antojan paradójicos y que hace que cada uno de dichos elementos cobre vida jurídica por sí solos y se les dé la característica o el tratamiento que les corresponde en el Derecho común. El Derecho Mercantil moderno, al darle a la empresa un valor objetivo, tiene por finalidad el de protegerla por medio de normas nuevas que hagan posible su desenvolvimiento dentro de la estructura económica del mundo actual.

Como consecuencia de lo anterior podemos constatar que en el nuevo Código de Comercio, no existe el concepto, ni la situación jurídica de comerciante, ya que ha dejado de ser el Estatuto



personal de él. Es el hecho de la titularidad de la empresa la que le da a la persona la calidad de comerciante. Así lo establece el Art.2, al decir: "Son comerciantes: I.- Las personas naturales titulares de una empresa mercantil, que se les llama comerciantes individuales. II.- Las Sociedades que se llaman comerciantes sociales".- El Art.17, por su parte, dice: " Son comerciantes sociales todas las sociedades independientemente de los fines que persiguen, sin perjuicio de lo preceptuado en el Art.20. Sociedad es el ente jurídico resultante de un contrato solemne, celebrado entre dos o más personas, que estipulan poner en común bienes o industrias con la finalidad de repartir entre sí los beneficios que provengan de los negocios a que van a dedicarse".

El hecho de que el Art.2, además de comprender al comerciante individual comprende a las sociedades sin referirse a que sean titulares de una empresa, se debe a que según el concepto que el Art.17 da de sociedades, no puede menos que aceptarse que al constituirse una de estas entidades se está organizando una empresa cuyo titular no es ya una persona natural sino que una colectiva. Nuestro legislador al percatarse de esta idea decidió de una vez por todas terminar con la división tradicional de sociedades civiles y mercantiles. Con la promulgación del nuevo Código de Comercio, todas las sociedades son mercantiles, estableciéndose únicamente, en virtud de los Arts. 17 y 20 del citado Código, un tratamiento especial para cierta clase de sociedades cuya regulación mercantil se limita a su inscripción en el Registro de Comercio, que es el requisito de existencia de toda clase de sociedades, ya que con ella se perfecciona su personería jurídica al tenor de lo prescrito por el Art 25 del mismo cuerpo legal. Además de ello, la inscripción del documento constitutivo de las sociedades es una garantía para terceros al darse a conocer las facultades de los representantes y administradores, así como de otros elementos que pueden ser decisivos para contratar con ella.

El nuevo Estatuto mercantil, al mismo tiempo que procura el desarrollo y protección de la empresa, también tiene como finalidad la protección de terceros, es decir, del público en general.

A este efecto ha incluido dentro del Título III del Libro II una serie de disposiciones que regulan la publicidad de los actos y contratos mercantiles, entre los cuales se encuentran los que se refieren al Registro de Comercio, al que se le dió una nueva estructura y se le asignaron funciones muy superiores a las que concedía el antiguo Código de Comercio. Con una visión moderna de

lo que debe ser un Registro el Legislador lo sustrajo de la competencia del Poder Judicial, considerándolo como Oficina Administrativa, bajo la dependencia del Ministerio de Justicia y comprendiendo dentro de sus funciones actividades que antes se encomendaban a dos jurisdicciones diferentes: a la Judicial por medio de los Juzgados de Comercio, que eran los mismos Juzgados de lo Civil, para la inscripción de los documentos mercantiles y a la función administrativa, por medio de la Dirección General de Contribuciones Directas, para la inscripción de las Matrículas de Comercio. El Art.456 señala todas estas actividades que deben ser inscritas en el Registro de Comercio. El hecho de que en la actualidad no existen los registros de comercio organizados en la forma que establece el Código ¿Qué organismos se encargarán de la actividad registral mientras esto se verifique?

El Art.1556, comprendido dentro de las disposiciones transitorias, nos da la solución en parte, al decir: "el registro mercantil anexo a los Juzgados, continuará funcionando hasta que se organice el nuevo Registro de Comercio". Pero al decir "continuará funcionando" sólo tendrá competencia en lo que respecta al registro de documentos, ya que esa es la única actividad que tenía antes de la vigencia del actual Código. De tal manera que, si bien el nuevo Código dió solución a los casos de inscripción de documentos antes de establecerse el Registro mercantil de carácter administrativo, nada dijo con respecto a las inscripciones de las Matrículas de Comercio. Además, es significativo, que entre las disposiciones derogatorias del Código, no se encuentre ninguna que deje sin efecto el Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 32 de fecha veintiuno de julio de mil novecientos cuarenta y uno, el cual se refiere a la Ley de Registro y Matrícula de Comercio. Por este motivo se puede sostener la tesis de que al no encontrarse derogada dicha Ley y al no oponerse a las disposiciones transitorias, será la Dirección General de Contribuciones Directas la encargada de efectuar el Registro de las Matrículas de Comercio. Sin embargo, para evitar dudas y complicaciones, el legislador debería establecer en forma clara qué organismo será el encargado de registrar las matrículas de Comercio mientras se instala el Registro de Comercio que establece el Código.

Conforme a la nueva legislación mercantil ya no será necesario presentar al Registro de Comercio certificación de la sentencia dictada por la Dirección General de Contribuciones Directas

al conocer en revisión de la proveída por el Delegado Fiscal en las diligencias seguidas a efecto de determinar si en la constitución, modificación y disolución de sociedades ha habido o no donación. De conformidad con el Art.468, los documentos que contengan dichos actos serán inscritos inmediatamente de presentados al Registro de Comercio, sin necesidad de calificación fiscal previa. El Registrador tendrá la obligación de certificar los referidos actos al Representante del Fisco respectivo, para que le dé cumplimiento a lo dispuesto por la Ley de Impuesto sobre Donaciones, lo cual podría constituir una modificación sustancial a esta Ley.

De conformidad con el Art. 11 de la Ley al Impuesto sobre Donaciones, la obligación de iniciar las diligencias indicadas le corresponde a los socios, dentro del lapso de quince días a partir del siguiente en que se celebren los citados actos. Solo subsidiariamente le corresponde al Representante del Fisco la obligación señalada, al tenor del Art.13 de la referida Ley, que dice: "Si las personas a que se refiere el Art.11, no presentan la declaración que él ordena, en el término de ley, los Representantes del Fisco están obligados, dentro de los quince días siguientes, a hacer la denuncia, recabando todos los datos que les fuere posible, para que los Delegados Fiscales procedan a hacer la liquidación del impuesto, previa investigación del caso, si se estimare conveniente."

De lo anteriormente expuesto surge la duda de si el Art. 468 del Código de Comercio ha exonerado a los socios de la obligación que les impone el Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones y como consecuencia, de las multas en que pudieren incurrir por declaración extemporánea, o si ha dejado subsistente tal obligación y sanción y que "el cumplimiento de la ley" que le ordena el Art.468 al Representante del Fisco, sólo se refiere a esa obligación subsidiaria de que nos habla el Art.13 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones. Esta última sería, a mi modo de ver, la interpretación más indicada, pero sin embargo, para evitar dudas, se impone una interpretación auténtica al respecto.

Otra de las novedades que trae el actual Código de Comercio es la incorporación en el Capítulo VII correspondiente a Operaciones Bancarias del Título VII del Libro IV, Sección "G", de las disposiciones relativas a los Fideicomisos, que antes eran materia de una Ley especial.

La única razón que tuvo el legislador para hacer tal incorporación, según mi opinión, es que conforme el Art.1238 del Código

de Comercio, solamente los Bancos o las Instituciones de Crédito autorizadas podrán ser fiduciarios, considerándose entonces los actos que realicen en la administración del Fideicomiso, como operaciones bancarias y por ello, de orden mercantil (Art. 1184, Ordinal IV del Código de Comercio) Pero esto no justifica que también se le dé categoría de mercantil a los actos de constitución, modificación o cancelación de los Fideicomisos, los cuales deberán también ser inscritos en el Registro de Comercio (Art. 1250 Cód. de Comercio). Con todo esto, y en forma regresiva, se está rompiendo el principio doctrinario que pretendía negar al actual Código de Comercio la calidad de Estatuto personal del comerciante.

En la clasificación de las sociedades el Código de Comercio se aparta del sistema tradicional y las cataloga en dos grandes grupos: las sociedades de personas y las sociedades de capitales. En el primer grupo comprende a las sociedades colectivas, las en Comandita Simple y a las de Responsabilidad Limitada. En el segundo grupo incluye a la Sociedad Anónima y a la en Comandita por Acciones. Asimismo elabora otra clasificación de las sociedades: Sociedades de Capital fijo y Sociedades de Capital variable. Instituye, además, la fusión y transformación de las sociedades, que antes no tenían una regulación especial.

Todo este nuevo rumbo del Derecho Mercantil, que se encuentra ya establecido en tres Códigos de Comercio Centroamericano, está llamado a constituirse en un elemento valioso de la integración económica del área, ya que propicia el surgimiento de células de integración en forma de empresas, con grandes recursos económicos y excelente organización.

CAPITULO III.- Las Sociedades Anónimas. Su importancia y su tratamiento jurídico

Se ha definido a las Sociedades Anónimas como un ser artificial, indivisible e intangible, que solo existe desde el punto de vista legal, integrada por dos o más personas naturales, que están unidas a un solo organismo, en condiciones tales que se puede conseguir la sucesión de las personas sin cambiar la identidad del organismo y facultada para actuar con determinados poderes o para tramitar negocios, de forma o índole que se especifican, como una persona natural (1)

El concepto de Sociedad Anónima y, en general, el de sociedad, es otra de las creaciones artificiales del Derecho, que al querer regular situaciones que originan fenómenos jurídicos afines, llega a la elaboración de entes, como lo es la persona jurídica, capaz, como las naturales, de adquirir derechos y contraer obligaciones.

La importancia de las Sociedades Anónimas en lo económico se remonta en el tiempo. Allí donde exista una empresa de grandes proporciones se encuentra en su vértice y como titular de ella, una Sociedad Anónima. Tales Sociedades han hecho posible, entre otras cosas, el descubrimiento de América y la reunión de los recursos necesarios para que el pié humano se posara en la luna, y, quien sabe, que otras cosas más nos deparen en el futuro. El potencial económico de los países, al menos de los que se encuentran dentro de la órbita del mundo Occidental, se debe al desarrollo de esta clase de Sociedades.

De los Estados Unidos de América, por ejemplo, se ha dicho que un 10% de su población son accionistas y que hay varias Sociedades Anónimas que tienen más de dos millones de acciones.

Los que dirigen la integración económica de Centro América no pueden desestimar la importancia que tienen las Sociedades Anónimas, ya que son esas Sociedades los titulares de las empresas más poderosas, cuyo desarrollo tratan de estimular.

Concreción de tal importancia es el nuevo enfoque que se les ha dado dentro de la estructuración del actual Código de Comercio.

---

1) H.A.Finney. "Curso de Contabilidad Intermedia. Tomo I Editada por Unión Tipográfica. Editorial Hispano Americana- "UTEHA" - México, 1953. Pág.43.

Pero, ¿Cuál es el fundamentos de ese poderío económico que representan las Sociedades Anónimas? Es indudable que ello se debe a la estructura jurídica que tienen y que hace posible dos fenómenos económicos que le son propios: el aglutinamiento en una sola unidad de grandes masas de capital y la estabilidad económica que surge, en situaciones normales, de la vigilancia y control del Estado por una parte y de los componentes de ella, por otra, así como la organización administrativa-financiera, propia de las empresas que dirigen.

La primera de las características indicadas, es decir, la concentración de grandes masas de capital, se debe a la forma en que se encuentra constituido el capital social. El Art.126 del Código de Comercio vigente, en su parte final, dice: " Su capital se divide en partes alícuotas representadas por títulos valores llamadas acciones". Y el Art.129 del mismo Código, dice: "Las acciones serán de un valor de diez o múltiplo de diez".

Lo anterior ofrece la oportunidad que aún el más modesto inversionista pueda convertirse en parte integrante de una Sociedad Anónima. Además, la responsabilidad de los socios se limita al valor de sus acciones, las cuales constituyen títulos valores y por ello gozan de todos los beneficios que la ley otorga a éstos, en especial, el de su fácil transmisión, pues aún para las acciones nominativas no existe la traba que el Código anterior establecía al exigir la aprobación de la Junta Directiva para que procediera la transmisión de esta clase de acciones.

Conforme la nueva legislación basta el endoso, seguido del registro en los libros de la Sociedad, para que la transmisión se perfeccione. El socio tiene además su derecho incorporado en la acción y para ejercerlo sólo le es necesario la presentación material del título o una constancia de que se encuentra en una institución de crédito o en poder de una autoridad en el ejercicio de sus funciones.

El socio por pertenecer a una Sociedad Anónima adquiere frente a ella ciertos derechos, los cuales pueden ser de varias clases: patrimoniales o económicos y sociales o de consecución. Entre los primeros se encuentran:

- a)- el derecho a percibir dividendos, los cuales según el tenor del Art.166 del Código de Comercio deberán ser pagados en efectivo. El dividendo es la prima ratio del accionista y es por ello que el referido Código protege el derecho de las minorías ante las pretensio-

nes del sector mayoritario que decidiera con sus votos incrementar las reservas voluntarias, capitalizarlas o ejecutar nuevas inversiones, restringiendo el margen de reparto, entre los accionistas, de las ganancias obtenidas en determinado ejercicio económico.

Los Arts. 165 y 180 del Código de Comercio concretizan el derecho de las minorías. El primero, dice: " Todo accionista tiene derecho a pedir que la Junta General que se reúna para la aprobación del Balance y Estado de Pérdidas y Ganancias, delibere y resuelva sobre la distribución de las utilidades que resultaren del mismo" y el segundo, establece: " El aumento del capital social mediante la elevación del valor de las acciones, requiere el consentimiento unánime de todos los accionistas, si han de hacer nuevas aportaciones en efectivo o en especie; pero podrá acordarse por la mayoría prevista para la modificación de la escritura social, si las nuevas aportaciones se hicieren por capitalización de reservas o de utilidades. El accionista que no hubiere concurrido a la Junta que apruebe la capitalización de utilidades o que hubiere votado en contra, podrá exigir que se le entregue en efectivo su parte en dichas utilidades. En este caso, la Sociedad podrá disponer de las acciones, con observancia de lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 141." También los Arts. 232, 245 y 250 del mencionado Código, dan facultades al accionista para ejercer su derecho a la obtención de los dividendos.

b).-Derecho del socio a percibir su cuota de liquidación, es decir, la parte del haber social que se adjudique a la acción al liquidarse la Sociedad. Este derecho puede ejercerse aún anticipadamente a la disolución de la Sociedad, en el caso de amortización de acciones como resultante de una disminución de capital. El Art. 185 del Código de Comercio regula esta situación al decir: "En el caso de reducción de capital social mediante amortización de las acciones, la designación de las que hayan de ser canceladas se hará por sorteo, con intervención de un Representante de la Oficina que ejerza la Vigilancia del Estado, debiendo levantarse acta notarial de todo ello. Salvo disposición en contrario del pacto social, el valor de amortización de cada acción será el resultado de la división del haber social según el último Balance aprobado por la Junta General, entre el número de acciones en circulación."

c).-El derecho del socio a vender y gravar sus acciones. El Código de Comercio establece facilidades para la verificación de estos actos. Así tenemos los artículos siguientes, que dicen: "Art. 675.- Son títulos al portador los que no están expedidos a favor de

- persona determinada, contengan o no la cláusula al portador; se transmiten por simple entrega." " Art. 655.-La transmisión de los títulos nominativos o la constitución de derechos reales sobre los mismos, requiere su presentación al emisor para que se hagan las debidas anotaciones en el texto y en el registro. La transmisión de los título nominativos podrá hacerse por endoso o por cualquier medio establecido por el derecho civil, seguido del registro; si fuere hecha en esta última forma le serán aplicables los artículos 660 y 661. Hecha la transmisión o constituido el derecho real, el emisor cumplirá lo ordenado en el inciso primero de este artículo, a solicitud del interesado, salvo las excepciones legales." "Art. 158.-, inciso 2º.-Las acciones totalmente pagadas, sean nominativas o al portador, pueden traspasarse sin consentimiento de la Sociedad, aún contra pacto expreso en contrario."
- d).-Derecho a opción de suscribir, en proporción a sus acciones las nuevas que se emitan en ocasión de un aumento de capital. El Art. 157 del Código de Comercio concretiza este derecho en la forma siguiente: "Salvo pacto en contrario, los accionistas tienen derecho preferente, en proporción a sus acciones, para suscribir las que se emitan en caso de aumento del capital social. Este derecho debe ejercitarse dentro de los quince días siguientes a la publicación del acuerdo respectivo." La violación de este derecho concedido al accionista se ve salvaguardado por lo dispuesto en el inciso 3º del Art. 176 del referido Código, que dice: "El accionista a quien le fuere desconocido el derecho de suscripción preferente a que se refiere el artículo 157, podrá exigir a la Sociedad que cancele las acciones suscritas en su perjuicio por quienes las adquirieron sin derecho y emita a su favor los títulos correspondientes."

Los derechos de consecución del accionista no tienen un contenido patrimonial, ya que no se obtiene con ellos ninguna prestación en dinero o en valores. Responden más que todo al carácter democrático con que se ha querido estructurar a las Sociedades Anónimas, permitiendo al accionista una participación activa en el funcionamiento de las mismas, ya sea ocupando cargos de responsabilidad o cooperando con su voto al nombramiento de las personas que los desempeñen; así como también se le conceden los medios pertinentes para vigilar el desenvolvimiento de la actividad social. Estos derechos los clasifica el profesor Joaquín Rodríguez Rodríguez en dos grandes grupos:



derechos de administración y de vigilancia. Entre los primeros comprende los derechos de convocatoria, participación en las asambleas, redacción orden del día, representación, voto, aplazamiento de los acuerdos y suscripción de nuevas acciones. Forman parte del segundo grupo los siguientes: derechos de aprobación de Balances, determinación de honorarios, aprobación de gestión, denuncia a los comisarios, derecho de impugnación de los acuerdos sociales y derecho de suspender la ejecución de los acuerdos. (1). -El Código de Comercio regula todos estos derechos en los Arts. 220, 223, 224, 231, 232, 233, 235 inciso 3º, 236, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 247, 250, 289, 292, etc.

El otro factor que hemos mencionado y que hace de las Sociedades Anónimas un ente poderoso económicamente, es su estabilidad. Esta surge como una necesidad que tiene el Estado de velar por la buena organización y correcto funcionamiento de dichas Sociedades. La intervención del Estado en esta esfera de carácter privado se fundamenta en el peligro, que tanto para los accionistas como para los terceros representa la negligencia o malicia de los encargados de la administración de ese tipo de entidad, quienes abusando de la buena fe de sus víctimas y aprovechándose de la estructura propia de la Sociedad utilizan procedimientos ingeniosos para cometer toda clase de estafas. Esto, como es lógico, traería como consecuencia, la pérdida de la confianza en las Sociedades Anónimas, que son tan importantes para el desarrollo económico.

El interés del Estado es de carácter público y es en virtud de ello que el actual Código de Comercio contempla una serie de disposiciones que se conjugan para hacer de las Sociedades Anónimas organismos solventes.

En lo relativo al capital social, nuestra ley garantiza su permanencia y determinación, en el sentido de que debe estar expresado con claridad en la escritura de constitución de la Sociedad y no podrá aumentarse ni disminuirse sin que ello implique una modificación del pacto social y además debe decidirse en Junta General de Accionistas, en sesión extraordinaria especialmente convocada, por el número de votos que señalen los Estatutos, el cual no podrá ser menor

---

(1). -Joaquín Rodríguez Rodríguez. "Tratado de Sociedad Anónima." Tomo I. - Editorial Porrúa, S.A. - Primera Edición. - México. 1947. - Pág. 374.

---



de las tres cuartas partes de las acciones. (Arts. 22, Ordinal VII, 176 y 177 del Código de Comercio.)

Una excepción a la regla anterior es lo referente al capital social de las Sociedades Anónimas que se organizan bajo el régimen de capital variable, ya que su aumento se fijará en el pacto social y en su defecto por la Junta General, hasta integrar el capital autorizado. (Arts. 306 y 309 del Código de Comercio.)

Entre nosotros, a diferencia de otros países, no existe para las Sociedades Anónimas de capital variable, un capital autorizado máximo, del cual no se puede exceder sin constituir una modificación del pacto social; la única restricción que se establece para la determinación del capital autorizado es la que señala el Art. 310, inciso 2º del Código de Comercio, al exigir que se indique el capital mínimo, que no podrá ser inferior al señalado para las Sociedades Anónimas ordinarias, es decir, VEINTE MIL COLONES. (Art. 192, Ordinal I del Código de Comercio.) Así tenemos también que nuestro Código señala este capital mínimo como requisito para la constitución de una Sociedad Anónima y asimismo establece para las ordinarias que el capital esté suscrito en su totalidad y exhibido o pagado, en dinero en efectivo, el equivalente al 25% del valor de cada acción pagadera en numerario y cuando el pago haya de efectuarse, en todo o en parte, con bienes distintos al dinero, el valor de la acción debe estar totalmente satisfecha. (Art. 192, Ordinal II y I del Código de Comercio.)

Todas esas disposiciones legales tienden a constituir el principio de garantía del capital social, que evita el fraude contra terceros, y la cual se ve aumentada con la institución de la reserva legal, en virtud de la cual, el 7% de la utilidad obtenida por una Sociedad Anónima, durante un ejercicio, no podrá ser repartida y se destinará a la constitución de un fondo hasta llegar a formar la quinta parte del capital social, estableciendo, además, el destino que podrá tener dicha reserva, cuyos dos tercios se deberán tener disponibles o invertidos en valores mercantiles salvadoreños o centroamericanos de fácil realización, pudiendo invertirse la otra tercera parte de acuerdo con la finalidad de la Sociedad. (Art. 295 en relación con los Arts. 123 y 124)

Otra seguridad que establece nuestro Estaturo Mercantil, tanto para los accionistas como para terceros, se encuentra contenida en todas las disposiciones relativas a la vigilancia y a la publicidad de las actividades sociales. Con respecto a la vigilancia de ésta, puede ser de dos clases:

a).-De parte de los mismos accionistas, en virtud del nombra--

miento,verificado por la Junta General,de un Auditor que entre los requisitos que debe reunir están: el de ser salvadoreño,licenciado en Auditoría o Contador Público de una Universidad salvadoreña o incorporado a ella,o haber estado inscrito como Contador Público Certificado a la fecha en que entró en vigencia el nuevo Código de Comercio.(Arts.289 y 290 del Código de Comercio.)

Debido a que nuestras Universidades no otorgan ni han otorgado los títulos indicados,ni efectuado incorporaciones en las referidas ramas de estudio,por Decreto Legislativo No.271 de fecha 11 de marzo del presente año,se adicionó el Título Transitorio del mencionado Código,con el Art.1564,en virtud del cual se permite al Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría otorgar,dentro del término de cinco años siguientes a la fecha en que entró en vigencia el citado Código,la calidad de Contador Público Certificado,mediante los exámenes reglamentarios.

El Art.290,reformado,también permite ejercer la Auditoría externa a las Sociedades formadas totalmente por salvadoreños,siempre que alguno de sus miembros,por lo menos,llene los requisitos que el mismo artículo establece.

Se crea,además,el Registro Profesional de Auditores a cargo del Consejo de Vigilancia ya mencionado,a quien se le asigna la obligación de publicar anualmente la lista de los Auditores inscritos en dicho Registro,no especificándose en el Ordinal III del referido Art.290,que regula esta situación,en qué lugar se hará dicha publicación,la que debe ser en el órgano Oficial de publicidad del Gobierno,es decir,en el Diario Oficial y en un diario de mayor circulación.(Art.486 del Código de Comercio.)

b).- De parte del Estado,por medio de un organismo gubernamental,denominado Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría que deberá estar integrado por cinco miembros,que serán Auditores autorizados y cuyo nombramiento dependerá del Ministerio de Economía,por el término de tres años.El funcionamiento de ese Consejo estará regulado por una Ley especial.(Art.290 del Código de Comercio.)

Con respecto a la publicidad ya hemos indicado en el Capítulo anterior que nuestro Código de Comercio en su Art.456 establece el Registro de Comercio,en donde deberán asentarse los instrumentos sociales y los balances.Estos asientos son públicos y el Registrador puede extender certificación de ellos.(Arts.461,462 y 463). Esta clase de información que se sirve al público se conoce por publicidad formal,ya que existe otra publicidad,llamada material,que con-

siste en las publicaciones que el Registrador de Comercio hace en su órgano oficial de las escrituras sociales, balances, etc. Esta publicación tiene nada más que un carácter divulgativo. Pero hay otra que tiene efectos jurídicos y es la que la ley obliga hacer en el Diario Oficial y en un diario de circulación nacional en determinados casos. (Arts. 484, 485 y 486).-

Otro de los factores que contribuyen a la estabilidad de las Sociedades Anónimas, es la forma que la ley establece para tomar decisiones y ejecutarlas. La Asamblea General de accionistas es el órgano supremo de expresión de la voluntad colectiva. Así lo establece el Art. 220 del Código de Comercio al decir: "La Junta General formada por los accionistas legalmente convocados y reunidos es el órgano supremo de la sociedad."

Tres condiciones son necesarias para que las decisiones de la Junta General tengan validez:

- a).- que haya sido convocada previamente con las formalidades legales (Arts. 228, 229, 230, 231, 232 y 233 del Código de Comercio.)
- b).- que recaigan sobre materias propias de su competencia y que no afecten los derechos de terceros, de los derechos de crédito de los accionistas frente a la Sociedad y que no se opongan al interés público (Arts. 226 y 248 del Código de Comercio.)
- c).- que las decisiones se tomen por mayoría de votos, previo quórum establecido legalmente, teniéndose en cuenta que a cada acción le corresponde un voto y que se admite el derecho de representación. (Arts. 240, 241 y 242) Hay excepciones a esta regla general de formar decisiones por mayoría de votos. (Arts. 176, inciso 2º, 181 y 243 del Código de Comercio).

La gestión de la actividad social estará a cargo de uno o varios Directores que podrán ser o no accionistas y serán electos por la Junta General. (Art. 254). El hecho de que para ser administrador no es necesario ser accionista constituye una característica de las Sociedades de Capitales que las diferencian de las Sociedades de personas, en donde el intuitus personae influye en el ánimo de asociarse. Esto hace posible un mejor funcionamiento de la Sociedad, ya que se permite buscar al hombre capaz y no a quien responda al sentimiento afectivo. Cuando son varios los Directores, éstos se organizan en forma de Junta Directiva, correspondiéndole la representación de la Sociedad al que funja como Presidente. (Arts. 256 y 260).

Para terminar este capítulo quiero manifestar que también privó en el ánimo del Legislador, que decretó el actual Código de Comercio, el deseo de terminar con esa clase de Sociedades Anónimas que se conocen de capital cerrado, especialmente de tipo familiar, cuyo aporte

al desarrollo económico, si es que lo dan, es muy limitado, y que más que todo se constituyen con el ánimo de incrementar el ahorro familiar; aprovechar los incentivos fiscales que se establecen para las Sociedades Anónimas y lo que es más grave, para procurar la evasión de ciertos impuestos como son los de Sucesiones y Donaciones. En efecto, el nuevo Código de Comercio establece facilidades para la transmisión de las acciones, aún para las nominativas; se fija un límite mínimo de capital social y por sobre todo se instituye la Sociedad Anónima abierta al establecer a la par de la suscripción simultánea de las acciones, la suscripción sucesiva y pública, (Arts.193, 197 y siguientes del Código de Comercio), invitando así al ahorro público y que hace posible colocar las acciones en el mercado de valores. Estas Sociedades sí merecen que se les estimule fiscalmente, ya que en virtud de ellas se puede lograr una gran concentración de capitales, necesarios para el desarrollo económico del país y permite que participen en él aún los modestos ahorrantes.

Si acertado fue el Legislador al establecer reglas que propiciaran la constitución de Sociedades de Capital abierto, considero que no lo fue al permitir que las Sociedades Anónimas se puedan integrar con sólo dos personas.

Esto nos hace recordar a las Sociedades Anónimas de tipo familiar, que sólo se diferencian de las Sociedades de personas Limitada por la denominación de las participaciones, al llamarse acciones en las primeras y cuotas en las segundas.

## CAPITULO IV.- Los incentivos fiscales para las Sociedades Anónimas

---

Nos hemos referido ya, a la importancia que tienen las Sociedades Anónimas, dentro del proceso de integración de los Estados Centroamericanos, como un medio para elevar sus economías en desarrollo y que los ha llevado al convencimiento que para lograr esa superación, deben abandonar el camino aislacionista por el que siempre han marchado y constituir un solo bloque, capaz de hacerle frente a otros bloques económicos que se están constituyendo y aún ya funcionando en otras regiones del mundo.

En la mecánica del Mercado Común Centroamericano, que se está perfilando, es necesario que todas las empresas participantes se encuentren en igualdad económica para que sus productos tengan el libre juego de la competencia. Factor importante para lograr ese desiderátum es el tratamiento fiscal que se le dé a las Sociedades Anónimas en las distintas partes del área, ya que ellas son, como lo hemos explicado, el punto de incidencia en que se refleja si los habitantes de este conglomerado, no sólo los de mayor capacidad económica sino también los de pequeños recursos, han respondido a ese llamado, patriótico si se quiere, de concurrir al desarrollo de nuestras incipientes economías, procurando la acumulación de grandes capitales para la formación de empresas, que están fuera de las posibilidades de una o pocas personas, no sólo por los recursos financieros que ellas representan, sino también por el riesgo que se corre y por la eficiente organización que implican; circunstancias éstas que se ven superadas por la estructuración de ese tipo de Sociedades.

La política fiscal de los Estados miembros, conscientes de su deber de incrementar sus desarrollos económicos, han creado una serie de incentivos fiscales que benefician, unas, en forma general a las empresas y otras, directamente a las Sociedades Anónimas.

En El Salvador se han promulgado leyes que favorecen en forma general a las empresas y por ende, a las Sociedades Anónimas, por ser ellas su principal titular. Entre estas leyes se pueden mencionar: la Ley de Fomento Industrial, promulgada por la Junta de Gobierno mediante Decreto N° 64 de fecha 8 de enero de 1961 y que vino a sustituir a la anterior Ley de Fomento Industrial de Transformación, emitida por Decreto Legislativo N° 661 de fecha 22 de mayo de 1952; y la Ley de Fomento Avícola, promulgada por el Directorio Cívico Militar por Decreto N° 471 de fecha 24 de noviembre de 1961.

La primera de las leyes mencionadas, en su Art. 1º establece cuáles son sus objetivos: el de fomentar las empresas, que empleando procedimientos industriales se dediquen a actividades que el mismo artículo enumera y que propician el aceleramiento de nuestro desarrollo económico. Clasifica las industrias en industrias de iniciación y de incremento; y a las primeras las califica en industrias necesarias y en industrias convenientes. La clasificación tiende a fomentar las industrias nuevas o de modificación de las ya existentes, pero usando procedimientos más técnicos y avanzados. La calificación obedece a que el legislador ha querido establecer mejores incentivos a las industrias necesarias con relación a las convenientes, ya que las primeras tienden a elaborar productos que satisfacen nuestras necesidades fundamentales.

Entre los beneficios que establece la Ley de Fomento Industrial están los siguientes: franquicias aduaneras para la importación de materiales de construcción e instalación de las fábricas, así como de materias primas y otros artículos necesarios para la producción; exención o reducción de impuestos fiscales y municipales que graven el establecimiento y la producción de la empresa (aquí queda comprendido el impuesto sobre la Renta) y que recaiga sobre el capital invertido (comprendiéndose aquí el Impuesto de Viabilidad, Serie "A").

Para las industrias de iniciación y calificadas de necesarias, los impuestos indirectos que se han mencionado, se dispensan en forma total por un término de diez años; y los impuestos directos, en forma total por cinco años y con la reducción del 50% por otros cinco años. Para las industrias de iniciación calificadas "de conveniente" los beneficios son menores. (Arts. 8 y 9 del Decreto).

Los Arts. 18, 19, 20, 21, 22, 23 y 24 del Decreto, establecen el procedimiento para obtener los beneficios indicados, siendo el Ministerio de Economía el encargado de otorgarlos. Es digno de hacer notar que el Decreto exige a las empresas, para gozar de los beneficios que establece, tener por lo menos, el 50% de capital salvadoreño. (Art. 16, literal a).

Podría surgir una controversia respecto a si la Ley de Fomento Industrial ha establecido una categoría de ingresos exentos, de los que se refiere el Art. 21, numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta o si únicamente ha declarado la calidad de exentos para cierta clase de personas, implicando en este caso una ampliación del Art. 2 de la misma Ley. En efecto, el Art. 4 de la Ley de Fomento Industrial, dice: "Los empresarios que deseen iniciar o in-

crementar industrias que se encuentren comprendidas en el Art.1º de esta Ley, de acuerdo con su carácter de "necesarias" o "convenientes", podrán gozar de los beneficios otorgados por la misma, siempre que cumplan con los requisitos y se sujeten a las obligaciones que en ella se establecen".

Al tenor de la disposición anterior se puede sostener que la Ley de Fomento Industrial ha creado una nueva clase de personas exentas, siempre que reúnan las condiciones que en ella misma se señalan. Pero lo que confunde, a este respecto, es lo prescrito por la referida ley en el Art.5, inciso 2º, que dice: "La exención o reducción se aplicará tanto a las empresas como a los socios individualmente, respecto a los ingresos o dividendos derivados del rubro industrial favorecido." Esta disposición, si bien establece que la exención total o parcial, que había declarado previamente para las empresas, se extiende también a los socios, agrega que dicha exención será respecto a los ingresos derivados del rubro industrial favorecido, cabiendo la posibilidad, que para otra clase de ingresos, dichos socios no están exentos; y esto en realidad sería una contradicción, pues una persona está o no está exenta; no cabe una dualidad respecto a ello, lo que sí es posible con relación a los ingresos, ya que pueden haber ingresos exentos y no exentos referentes a una misma persona. Por esta razón nos inclinamos a opinar, que en realidad, lo que estableció el Legislador en la referida ley, fué una categoría de ingresos exentos del pago del impuesto sobre la Renta; pero hay que convenir que no fue muy afortunado el Legislador en cuanto dejar bien clara esa circunstancia. Una interpretación auténtica al respecto sería necesaria, sobre todo para obviar la aplicación del Art. 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el caso de determinar si son gravables o no las utilidades repartidas a los socios por una Sociedad, que a su vez percibe utilidades de otra que obtiene los beneficios que señala la Ley de Fomento Industrial.

La otra ley promotora de incentivos fiscales que hemos señalado, la Ley de Fomento Avícola, estableció, para las empresas o Sociedades dedicadas a la producción de artículos relacionados con la avicultura, exenciones análogas a las de la Ley de Fomento Industrial, por un término de cinco años que comenzó desde el día siguiente en que entró en vigencia, es decir, desde el 28 de diciembre de 1961; pero, primero por el Decreto Legislativo Nº 207 de fecha 21 de diciembre de 1966, fue prorrogado dicho término por un año más; y posteriormente, por Decreto Legislativo Nº 521 de fecha 4 de diciembre



de 1967, el plazo fue prorrogado por otros cinco años más, de tal manera que los beneficios establecidos se extenderán hasta el día 28 de diciembre de 1972, con excepción a los que se refieren a la Ley de Impuesto sobre la Renta y los que contempla el literal b) del Art.3 de dicha Ley.

Entre las regulaciones que directamente procuran estimular la constitución y desarrollo de las Sociedades Anónimas está la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero no siempre fué así. Fué hasta el año de 1951 que en la misma se comprendió la verdadera importancia de esta clase de entidades, como factor preponderante en el desarrollo económico del país. Las distintas filosofías que inspiraron a esa Ley, así como a las leyes de Impuesto sobre la Renta anteriores a ella, se encuentran plasmadas en las Exposiciones de Motivos que en forma fragmentaria me permito transcribir.

EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DE IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA DEL 19 DE MAYO DE 1915.

"El Poder Ejecutivo tomando en consideración la crisis que se ha abatido sobre el país con motivo de la guerra europea, y a la necesidad urgente en que se haya la Administración de crear nuevas rentas que permitan atender debidamente a los diversos servicios públicos, a efecto de que mantengan vivos los resortes de la economía nacional y en su curso regular las funciones esenciales de la vida del Estado, que son condiciones indispensables de la bienandanza de la República, tiene el honor de someter a vuestras deliberaciones el adjunto proyecto de ley sobre el Impuesto de la Renta".

"No es posible la existencia de la verdadera libertad ni el mantenimiento de la paz social, sin el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las facultades económicas de los individuos".

"En un derecho tributario justo, van invivitas condiciones de libertad y de igualdad, que desenvuelven hasta en sus últimas consecuencias los cánones fundamentales de la vida republicana y democrática".

"El impuesto sobre la Renta, global y progresivo en una escala moderada, representa la mayor aproximación a la justicia fiscal y ha sido adoptado por muchas legislaciones como el más apropiado, para perfeccionar gradualmente la fiscalidad de los Estados".

"El sistema de proyecto sigue en sus lineamientos principales a la ley francesa de 18 de julio de 1914. En él se establece que toda persona que tenga rentas medias o superiores en el país ya sea nacional o extranjera, sin excepción alguna, deberá cubrir un impuesto de cuota por semestres vencidos exigibles en determinadas épocas. La disposición tiene en mira que todos los rentistas paguen, sin excepción ninguna."

"El impuesto recae sobre todas las fuentes de renta, sin excepción ninguna, dejando a salvo las que ampara la constitución. Con ello se persigue la igualdad ante el impuesto, base de todo sistema racional de tributación".

"Se aplica un porcentaje progresivo a las rentas medias, tanto en virtud del principio de la igualdad de sacrificios que debe hacer todo ciudadano en favor de la sociedad, cuanto porque, como escribe el profesor Schmoller" si es cuestión del impuesto progresivo, no podrá darse su parte a la justicia sino estableciendo una tasa que responda a la idea media que se tenga en general del derecho."

"Las contribuciones indirectas arrancan a los ciudadanos subrepticamente las sumas que han de servir para el sostén del Estado, adormeciendo la conciencia de los mismos, que con este método de pago no se dan cuenta de la enorme carga que soportan."

"Las directas ejercen en las condiciones de la vida pública un efecto hondamente moralizador, porque acudiendo derechamente al patrimonio del ciudadano consciente, en épocas y por sumas determinadas, estimulan los resortes del espíritu público, compeliendo a los pueblos a convertirse en guardianes celosos de los dineros de la Nación, e interesándoles porque la dirección de la cosa pública se mantenga siempre en las manos de los hombres honorables."

"Entre nosotros, la adopción de las directas, pues, se impone demasadamente ante la grave crisis porque atraviesa el país!"

Este cambio radical de nuestro sistema tributario no es más que un reflejo de las profundas transformaciones sociales que se suscitaron en distintas partes del mundo, después de la primera guerra mundial.

Estas transformaciones fueron provocadas por las desmesuradas desigualdades económicas entre los individuos, que privaron a lo largo del siglo XIX y principios del XX. El liberalismo al absolutizar la voluntad individual la había convertido en fuente de todos los derechos, tanto políticos como privados y en el motivo de la justificación del Estado, al cual se le reconocía como única misión el proteger el libre ejercicio de esa voluntad. Sin embargo el postulado de la igualdad natural de los individuos en que se basaba el liberalismo, era falso y sólo sirvió para dejar sin protección a los sectores sociales más débiles, dando por resultado que éstos se unieran para defendérsese, ocasionando así las luchas sociales que acabaron con esa estructura política liberal. Es entonces cuando surge el nuevo concepto del Estado que pretende la realiza-

ción del bien común. El Estado devino su función de simple policía a un ente paternalista que corrige y orienta. La intervención del Estado en la actividad social aumenta sus fines, lo cual lógicamente lo urge de más medios económicos para lograrlo. Consecuente con uno de esos fines, que es el lograr el bienestar de sus subordinados, brindándoles el mayor nivel de vida posible, los recursos que necesita no va a extraerlos de los sectores más débiles económicamente sino de los más poderosos. Es por eso que nuestro país, al adaptarse a ese nuevo concepto del Estado reestructuró su sistema tributario con el establecimiento de las leyes de Impuestos Directos, entre ellas la ley de Impuesto sobre la Renta, como un régimen de imposición más severo que grava en forma progresiva a los que tienen capacidad económica. Con ello se pretende, además, lograr una mejor redistribución del ingreso nacional al destinar lo recaudado de ese sector privilegiado, en concepto de dicho impuesto, a la satisfacción de las necesidades de los sectores de escasa riqueza e ingresos, promoviendo, además, para ellos, nuevas fuentes de ingreso al emprender obras materiales, algunas de las cuales constituirían las infraestructuras de nuestro desarrollo económico.

Hecho el análisis de las causas económicas que motivaron el apareamiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915, la cual, dicho sea de paso, fue sustituida poco tiempo después por la del 19 de junio de 1916, sin modificar sustancialmente su filosofía, procederemos al estudio de los fundamentos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, cuya exposición de motivos me permito transcribir en forma fragmentaria.

EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DE IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA DEL 12 DE DICIEMBRE DE 1951.

TITULO III.- CALCULO DEL IMPUESTO. Este título del Proyecto trae cambios fundamentales que afectan sustancialmente la obligación fiscal de los sujetos del impuesto. Tres son los elementos que se tomaron en consideración para establecer la medida de la obligación fiscal del contribuyente: a)-que el sujeto del impuesto sea una persona natural: b)-que el sujeto del impuesto sea una sociedad; y c)- que el sujeto del impuesto esté domiciliado en El Salvador."

"Modificando totalmente el sistema de la ley actual, que establece la misma cuota de impuesto tanto para la persona natural como para la jurídica, se estimó más acorde con los principios inspiradores del impuesto sobre la renta, hacer una discriminación

entre ambas clases de personas para lograr una distribución más equitativa de la carga impositiva. Las sociedades pagarán una cuota moderada y el socio deberá computar dentro de su renta personal las utilidades que se distribuyan, y pagará el impuesto que le corresponda de acuerdo con su propia capacidad contributiva."

"En esta forma se desplaza un sistema que por no consultar la capacidad tributaria del que recibe las utilidades, estaba muy lejos de realizar los principios de la justicia social."

"Efectivamente, el método de la ley vigente de gravar a la sociedad con la tasa personal progresiva, declarando exento al socio por las utilidades que percibe, constituye una fórmula por demás defectuosa, que ofrece el grave inconveniente de que, en último término, los socios resultan económicamente afectados en forma proporcional y no progresivamente, por lo que dicho sistema no cumple, al menos, en el grado en que lo realiza el impuesto progresional, con el principio de la igualdad en el sacrificio. Por otra parte, la aplicación de una misma tasa progresiva a la sociedad como sujeto del impuesto, y a las personas naturales que no actúan en forma asociada, coloca en situación desventajosa a los socios, en virtud de que siendo las utilidades de la sociedad, la suma de las que se distribuirán a los socios, su acumulación implica, sin lugar a dudas, la aplicación de cuotas de progresión más altas que las que le corresponderían a la capacidad contributiva personal de cada socio por razón de las utilidades sociales que percibe."

"Estructurando el nuevo impuesto, se puntualizaron cuatro grupos de contribuyentes, a saber:

"B El segundo grupo lo forman las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país, las que pagarán el impuesto y del cual luego se hablará, sin perjuicio del impuesto personal que debe pagar el socio de acuerdo con la letra A, debiendo computar por consiguiente las utilidades que perciba como socio en su renta personal."

"Al fijarse el impuesto de las sociedades domiciliadas en el país, se tomaron en consideración, además de los elementos de carácter fiscal, aquellos factores que en una u otra forma influyen en la estructuración económica del país. Se procuró guardar la equidad debida y al efecto se estableció una tarifa progresiva, según la cual las sociedades de escasa capacidad económica son tratadas favorablemente, y a medida que dicha capacidad aumenta, se incrementa también la obligación fiscal correspondiente. La tarifa empieza con un 2.50% para aquellas sociedades cuya renta imponible no exceda de ₡ 5.000.00, continuándose con un 5% sobre el ex-

excedente de ₡ 5.000.00 hasta ₡ 10.000.00 y terminando con un 10% sobre el excedente de ₡ 10.000.00"

La Ley de 1951 conservó los principios de la ciencia tributaria que sirvieron de fundamento a la de 1915, los cuales quiso hacer más realizables al establecer que las utilidades sociales iban a ser gravadas tanto para la sociedad como para los socios.

Con esto se pretendió evitar la injusticia que representaba para los socios el pagar en forma proporcional y no progresiva el impuesto. Esto era posible con el sistema implantado por la ley anterior que consideraba únicamente a las sociedades como sujetos pasivos del impuesto, a quienes se les aplicaba la misma tasa impositiva de las personas naturales.

Además, en la Ley de 1951, se tomaron en cuenta otros factores que ignoró la ley de 1915 y que tendía a influir en la estructuración económica del país. En efecto, surge por primera vez en nuestro sistema tributario una política de incentivos fiscales, al propiciar la formación de sociedades anónimas que invirtieran sus capitales en el establecimiento e incremento de cierta clase de industrias y al darles, además, a dichas entidades, un tratamiento especial.

Este nuevo sistema tributario tuvo también sus causas en la estructura económica y política que existían en el país a la época de su aparecimiento y que había hecho posible la promulgación de una constitución política de gran contenido social.

A la altura del año de 1951, la agricultura se encontraba en un franco proceso de desarrollo. Existía ya una política integracionista, con órganos establecidos para hacerla viable como eran el Consejo Económico de la ODECA y el Comité de Integración Económica del Istmo Centroamericano, como organismo permanente de la CEPAL. Todos estos factores, unidos al hecho de un comercio internacional que se acrecentaba cada vez más entre los países del área centroamericana, eran proclives para entrar a la etapa de la industrialización, lo cual requería, como se ha indicado en capítulos anteriores, la acumulación de capitales destinados a ese fin, siendo las sociedades anónimas un valioso instrumento para ello. La intervención del Estado se hacía necesaria para encausar las actividades de los capitales hacia la inversión en empresas industriales y se quiso lograr ese objetivo con la promoción de esa política de incentivos contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951.

La Ley de 1951 tuvo varias reformas, siendo una de ellas sustancial, en cuanto atañe al tratamiento de las sociedades anónimas, como es la contenida en el Decreto del Directorio Cívico-Militar, N<sup>o</sup> 300, de fecha 18 de septiembre de 1961, bajo cuyo imperio los accionistas debían computar en su renta personal las utilidades sociales que les correspondían, aunque éstas no fueran realmente distribuibles, equiparándolas en su tratamiento a las sociedades colectivas. Antes de esta reforma, el accionista sólo computaba las utilidades referidas cuando eran realmente distribuidas, sea en efectivo, en especie o mediante operaciones contables.

Las razones que tuvo el legislador para tomar este rumbo inesperado en materia tributaria se encuentran expresadas en los considerandos de dicho Decreto, así:

"I.- Que por Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 520 de fecha diez de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, publicado en el Diario Oficial N<sup>o</sup> 232, Tomo 153, del diecisiete del mismo mes y año, se emitió la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, la cual, a pesar de las modificaciones sufridas con posterioridad a su emisión, no ha experimentado reformas que la pongan acorde con las exigencias del gasto público actual, surgidas de las necesidades sociales, políticas y económicas del país:"

"II.- Que la realidad socio-económica de El Salvador acusa una concentración de riqueza en un sector muy reducido de la población, y que es deber del Estado dictar las medidas necesarias que tiendan a aliviar ese desequilibrio, siendo la vía más eficiente la de la tributación directa;"

"V.- Que las condiciones financieras actuales exigen la adopción de medidas tendientes a incrementar los recursos fiscales para el mejor cumplimiento de las responsabilidades del Estado, a establecer una más equitativa distribución de las cargas tributarias y a evitar en lo posible las evasiones del pago del Impuesto sobre la Renta."

Para tener una visión completa de las causas que motivaron la promulgación del Decreto N<sup>o</sup> 300 ya relacionado, además de las razones contenidas en los considerandos transcritos, a mi modo de ver, es conveniente analizar el momento político y económico por el que atravesaba el país en la época de su apareamiento. Dos golpes de Estado se habían sucedido en un corto tiempo, llevando la intranquilidad a todos los sectores así como provocando la recesión en la actividad inversionista. Los ingresos públicos habían

disminuido, en parte por la baja del precio del café, cuya exportación constituye nuestra principal fuente de impuestos indirectos. Asimismo, había un déficit en nuestra balanza comercial, que en cierta forma había sido provocada por el aumento en el monto de las importaciones que había ocasionado la adquisición de maquinaria pesada por parte de las nuevas empresas industriales.(1)

Esto fué la causa de que los recién llegados al poder, percatándose de la situación planteada, pretendieran incrementar los recursos fiscales para la satisfacción de los fines del Estado, de acuerdo con su actividad social; y con un loable sentido de equidad quisieron obtener esos recursos de los sectores más capacitados económicamente, lo cual ayudaría, además, a aliviar el desequilibrio producido por la concentración de la riqueza en esos sectores privilegiados. En esa forma se podría identificar la filosofía del Decreto N<sup>o</sup> 300 con la de la Ley de 1915. Pero en realidad, con ese cambio en nuestra política fiscal se perdía la visión de conjunto, ya que se daba al traste al sistema de incentivos que se habían concedido y que estaban rindiendo sus frutos.

La reacción del sector privado no se hizo esperar y trató por todos los medios a su alcance de llevar a las esferas gubernamentales el convencimiento de que el Decreto N<sup>o</sup> 300 era nefasto para el desarrollo económico de nuestro país. Fué así como lofró que se emitiera el Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 34 de fecha 23 de marzo de 1962, en virtud del cual, el statu quo de las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas volvieron a su situación anterior. Pero las cosas no terminaron allí; una pugna de intereses se había entablado, formándose dos bloques bien definidos. Por un lado, el Gobierno que hacía hincapié en la necesidad de procurarse mayores ingresos por la vía tributaria para cumplir a cabalidad con las funciones estatales; y por el otro, el sector privado que se oponía a todo cambio que perjudicara sus intereses y propugnaba por mayores incentivos fiscales.

Como resultado de esta pugna de intereses se creó una Comisión integrada por representantes de los dos bloques: el sector público y el sector privado, la cual se dió a la tarea de analizar el sistema tributario imperante y de buscar soluciones

---

(1) Dr. Francisco Roberto Lima. - "Opinión del Dr. Francisco Roberto Lima". Colección Jurídica. Vol. I dedicado al Impuesto sobre la Renta, Primera edición. Edit. Universitaria de El Salvador 1968. - Pág. 199. -

más acordes con nuestro desarrollo económico. Esa Comisión tomó muy en cuenta los dictámenes rendidos por técnicos extranjeros de gran nombradía en el campo hacendario, entre los que podemos citar a César Cosciani, Profesor de la Universidad de Roma; Cecil Morgan, Louis Shere, del Departamento de Economía de la Universidad de Indiana, y Oliver Oldman, Profesor de la Universidad de Harvard, quien no sólo presentó dos informes sobre Política Tributaria y Reforma Administrativa en El Salvador, sino que también tuvo participación activa en las deliberaciones que se suscitaron entre los miembros de la Comisión, como asesor de parte del Gobierno.

El profesor Cosciani, después de analizar datos estadísticos que le fueron suministrados, llegó a la siguiente conclusión:

"No es mi intención hacer un cálculo ni una estimación, pero los datos indicados ya sea como simple orientación de información general, muestran de manera evidente como en el sistema fiscal salvadoreño, el problema más importante y que necesita una solución rápida, no es el de las tasas de impuesto, sino el de mejorar la base gravable del impuesto sobre la renta, que es demasiado reducida por dos hechos: la evasión y las exenciones". (1).

La filosofía que inspiró a la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyo proyecto fue el fruto de los debates entablados dentro de la Comisión, la podemos vislumbrar en un párrafo de la nota de remisión de uno de los memorándum del Profesor Oldman, que dice: "La formulación de una política impositiva constituye una tarea práctica guiada, pero no estrictamente dominada, por principios. En ocasiones existe un conflicto entre el principio de lograr la equidad a través del sistema de impuestos y el de utilizar éste para estimular el crecimiento económico. En la resolución de este conflicto deben adoptarse decisiones de elección difícil. Igualmente, el deseo de alcanzar la equidad entre los contribuyentes en situación similar, o entre grupos que perciben cantidades de ingreso diferentes, puede llevarse a extremos de distinción que pierden de vista las necesidades prácticas de la Administración, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios." (2)

- (1) César Cosciani. "Informe sobre la revisión del sistema tributario en El Salvador." Colección Jurídica. Volumen I Editorial Universitaria de El Salvador. Primera edición. 1968. Pág. 106.  
 (2) Oliver Oldman. "La Reforma Impositiva en El Salvador." Colección Jurídica citada. Pág. 147.-



Hemos creído necesario hacer el análisis de las distintas filosofías que han inspirado a las leyes de Impuesto sobre la Renta que se han promulgado, así como también de sus reformas, para tener una mejor comprensión de como ha operado nuestra política fiscal en la determinación de incentivos fiscales para las Sociedades Anónimas.

Es bueno que hagamos ahora un análisis, una especificación de esos incentivos, es decir, en qué consisten, porqué se pueden considerar tales.

De conformidad a la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, dichos incentivos prácticamente no existieron y tal vez a ello se debió, en parte, que las Sociedades Anónimas no tuvieran la proliferación que hoy acusan. En efecto, no existía una diferenciación entre Sociedades Colectivas y Anónimas, ni mucho menos entre ambas y las personas naturales. Toda persona (y entre ellas se incluía a las personas <sup>Jurídicas</sup>), "sin excepción alguna", decía la exposición de motivos de dicha ley, debe ser sujeto de imposición, y así se hizo, no existiendo tampoco ninguna diferenciación en cuanto la tarifa del impuesto. Hubo un tiempo, durante una parte de la vigencia de la ley de 1916, que las personas jurídicas no fueron sujetos de imposición, sin embargo, los socios sumaban a sus propias rentas las utilidades sociales, se repartieran o no. Toda esta época la podemos llamar, la época inefable, sencilla, sin complicaciones técnicas. El impuesto lo pagaban las personas jurídicas, por ser personas o los socios, por ser al fin y al cabo los destinatarios de las utilidades.

Pero a partir del año de 1951 las cosas cambian radicalmente. Ya vimos cual fue la filosofía del Legislador al promulgar la Ley de ese año. La determinación del impuesto de tan sencillo que era se volvió complejo. Aparece un nuevo concepto de renta, distinto del tradicional que se asimilaba al rédito; y no obstante que se conservó el criterio de considerar a las personas jurídicas como sujetos del impuesto, el sistema se tornó híbrido al admitir también el otro criterio de gravar al socio por las utilidades sociales. Pero aquí se establece ya una diferencia entre las sociedades de personas y de capitales. Con relación a las primeras, las utilidades referidas las tenían que computar los socios, en la parte que les correspondían, al determinar su renta personal, sea que se le repartieran o no; pero para el socio accionista esas utilidades no las computaba sino hasta que se le repartieran. Analicemos esta circunstancia. Cuando desarrolle el tema del concepto

de Renta, en el Capítulo I de la parte segunda de esta Tesis, trataré de fundamentar mi opinión de que el criterio que había guiado a nuestro legislador de 1951 al determinar el concepto de renta era el del incremento de Patrimonio. Pues bien, según ese criterio, las utilidades que obtiene una sociedad, sea esta anónima o colectiva, constituyen un incremento de patrimonio para el socio, en la parte que le corresponde, ya que constituyen créditos activos que no figuraban en su patrimonio al iniciarse el ejercicio; tan esto es cierto, que al declarar el socio su Impuesto de Vialidad, Serie "A", que mejor debiera llamarse impuesto sobre el capital o sobre el patrimonio, ya que el primer término es anacrónico, el socio incluye esa utilidad en su activo. Así, a mi modo de ver, era innecesario que el legislador expresamente estableciera que el socio colectivo o de cualquiera otra sociedad que no fuera anónima, tenía que sumar a sus ingresos personales lo que le correspondía en concepto de participación social, fuera ésta o no distribuida, pues en uno y otro caso constituiría renta gravable para él.

Si el legislador de 1951, como el que promulgó la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, hacen alusión a las utilidades gravables del socio colectivo, es, a mi entender, para darle énfasis al tratamiento especial que las dos leyes daban a los socios de las sociedades anónimas, al apartarse del concepto de renta que había aceptado y que al constituir una excepción a este concepto, creaba, en sí, un incentivo fiscal. En realidad, no se estaba creando una categoría de ingresos exentos para los accionistas, sino que la gravación de esas utilidades de las sociedades anónimas se sujeta a un plazo cierto pero indeterminado, el cual se considera cumplido en el momento de repartirse las utilidades, ya sea en forma de dividendos o en virtud de la liquidación de la sociedad.

El hecho anterior era y es más ventajoso para los socios de las sociedades anónimas sobre todo para las de capital cerrado, ya que eludía el pago del impuesto sobre la renta en forma indefinida y además procuraban el ahorro familiar, sin dar ningún aporte al desarrollo económico. Esta clase de evasión tributaria, que en realidad era la propia naturaleza del incentivo fiscal dado a las sociedades anónimas, fue el que quiso remediar el Decreto N<sup>o</sup> 300. Ya expusimos como la reacción del sector privado se hizo sentir y que no descansó hasta lograr su abolición, y al decretarse la nueva ley en 1963, actualmente en vigencia, se

dió nuevamente a los socios de las sociedades anónimas ese mismo privilegio, el cual se ha tratado de mitigar, en parte, con la emisión del Decreto Legislativo Nº 609, objeto de nuestra tesis, al reducir en cuatro años el término máximo para que las utilidades sociales, que podrán incorporarse a las rentas de los socios en forma de dividendos, permanezcan sin tributar.

Como se puede observar, de lo dicho anteriormente, las utilidades sociales son el campo donde se originan los criterios para la elaboración de los incentivos fiscales, de tal suerte que el legislador ha llegado a estructurar artificialmente distintos conceptos de la misma, apareciendo, así, a la par del concepto de utilidad social contable, los de utilidad social gravable y utilidad social fiscal distribuible, que serán objeto de otro capítulo de mi tesis y en el cual trataré de otros incentivos fiscales otorgados en forma de deducciones.

## SEGUNDA PARTE

ANALISIS JURIDICO DEL DECRETO N<sup>o</sup> 609 DE  
FECHA 20 DE MAYO DE 1 9 6 6

Antes de proceder al análisis del Decreto N<sup>o</sup> 609 haré un estudio de varias instituciones contempladas por la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, pues ésta se encuentra vinculada a aquel, a tal grado que una de las disposiciones dice: "En las materias no reguladas por el presente Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta."

Para iniciar el análisis referido me ocuparé del Concepto de Renta.

CAPITULO I. Concepto de Renta

El Decreto N<sup>o</sup> 609, establece el concepto de Renta que nuestro Legislador tomó como base para estructurar la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. En nuestro medio jurídico existe literatura al respecto, ya que expositores como los doctores Francisco Roberto Lima, Alvaro Magaña h., Rafael Antonio Carballo y Salvador Soto, entre otros, han hecho estudios sobre ese concepto.

Del análisis de lo expuesto por los referidos profesionales se puede obtener lo siguiente:

- 1) - Un concepto de renta tradicional y cuyo fundamento es la periodicidad y la existencia de una fuente permanente de renta. Este criterio es el contenido en la definición que hace el diccionario de la Real Academia Española y que es seguido por el doctor Rafael Antonio Carballo en un artículo periodístico titulado "Lo bueno, lo malo y lo feo del Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 215."
- 2) - Un concepto más amplio y específico que considera la renta como "corriente o flujo de la riqueza", es decir, las cantidades recibidas de terceros menos los gastos necesarios para obtenerlas y que según el decir del doctor Francisco Roberto Lima, es "necesario que haya realización del negocio y que éste se encuentre comprobado" (1) para que produzca efectos

---

(1) Dr. Francisco Roberto Lima.- La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963.- La Universidad N<sup>o</sup> 3. Mayo-Junio de 1970. Publicación de la Universidad de El Salvador. Pág.17.-

fiscales. Debe haber, pues, transacciones entre los contribuyentes y terceros y no simplemente la existencia de la fuente, por lo cual la simple plusvalía de un bien no sería considerada renta dentro de este concepto.

- 3)- Un tercer concepto de renta se basa en lo que se conoce como "incremento de patrimonio". Este es omnicomprendivo de los dos anteriores. En la obra titulada "El concepto Fiscal de Renta", el doctor Alvaro Magaña h. nos trae una definición basada en dicha teoría, la cual, para Henry C. Simons consiste en la siguiente: " la suma algebraica del valor de los consumos y el cambio de valor del patrimonio entre el principio y el fin del período considerado." (1) Simons aclara este concepto en la siguiente forma: " En otras palabras es el resultado obtenido al sumar el consumo durante el período a la riqueza al fin del período y restar de esto, la riqueza al principio del período". (2)

Como se puede deducir de lo expuesto, el concepto que da Simons sobre lo que es renta, es el resultado de una ecuación: Si al incremento de capital (Renta) le llamamos a, al valor del consumo le denominamos b, al patrimonio existente al principio del ejercicio c y al patrimonio al final del ejercicio d, la ecuación la podemos formular de la siguiente manera:  $a = (b + d) - c$ , o sea, al reducir:  $a = b + d - c$

Dándole valor numérico a los literales podría establecerse la siguiente fórmula:

$$₡ 13.000.00 = ₡ 6.000.00 + ₡ 9.000.00 - ₡ 2.000.00$$

Todo cambio en uno de los términos de la ecuación tiene que repercutir forzosamente en el otro. Así, una disminución en el patrimonio final tiene que repercutir en una disminución en el incremento del capital y viceversa, una disminución de este incremento tiene que incidir en cualquiera de los elementos del otro término, ya sea el consumo, el patrimonio inicial o el patrimonio final. De tal manera que una renta declarada por el contribuyente que no coincida con el incremento de capital (renta) que apareciera en una ecuación que se haya determinado previamente daría lugar a detectar las causas de esa desigualdad.

(1) Dr. Alvaro Magaña h. "El concepto Fiscal de Renta" Volumen I de la Colección Jurídica de la Editorial Universitaria de El Salvador. Primera Edición. Año 1968. Pág. 75.

(2) Pág. 75 de la obra del Dr. Alvaro Magaña h. que se cita.

Como se puede observar, en la teoría del incremento de patrimonio no se llega a la determinación de la renta por la elaboración de una suma aritmética de los productos totales de las distintas fuentes de ingreso, sino que se hace por un procedimiento sencillo pero certero, algebraico como dice el señor Simons y en consecuencia lógico. Se parte de dos indicios que para que tengan validez deben estar plenamente comprobados. Estos, son: el consumo del contribuyente durante el ejercicio impositivo que se analiza y la diferencia de patrimonios determinados al principio y al fin de dicho período.

Me atrevería a decir que la teoría del incremento de capital más que una definición o un concepto, lo que nos da es un procedimiento; si se quiere, probatorio indicial. Esto no descarta los demás medios probatorios que establecen los institutos legales y se pueda recurrir a él cuando en las declaraciones de los contribuyentes existe base para vislumbrar que se pretende evadir la obligación tributaria.

La teoría del incremento del patrimonio no es como la del flujo de la riqueza en donde ya está delimitado que es lo que constituye renta, cuál es su origen. En ella no se va analizar de donde proviene la renta, sino que, partiendo de la base de que han existido ingresos, sólo le basta comprobar los indicios a que me he referido.

El monto de los patrimonios (inicial y final) es muy fácil determinarlo, ya que el mismo contribuyente los confiesa en sus respectivas declaraciones de Impuesto de Vialidad, Serie "A"; sólo faltaría comprobar aquellos bienes que ha omitido. En cuanto al otro elemento indicial, -el consumo- puede que se tengan dificultades prácticas para determinarlo con exactitud, pero no es imposible fijar un margen razonable. En conclusión, se puede partir de la base de que los ingresos que percibe una persona tienen comunmente tres destinos:

- 1) - la inversión
- 2) - el ahorro
- 3) - el consumo

Tanto el primero como el segundo se tienen que reflejar necesariamente en el patrimonio final del ejercicio; el consumo, en cambio, no llega a consolidarse en dicho patrimonio ya que constituye un gasto aplicado a bienes que se extinguen antes de que finalice el período.

El margen razonable para determinar el consumo de un contribuyente dentro del período sería, por ejemplo, el considerar

como tal, aquella cantidad que durante dicho ejercicio sea estimada como costo de vida. Entre nosotros, este costo de vida ya ha sido tomado en cuenta al determinar lo que se ha llamado deducción básica, en la Ley de Impuesto sobre la Renta anterior, y en la actualidad en la renta capaz de originar un impuesto equivalente a lo que se conoce legalmente como crédito básico.

Existen otros renglones que son difíciles de ubicar en algunos de los elementos indiciales anteriores y que se podría llamar consumo potencial o ahorro de ingresos potenciales.- Tal sería la situación del que habita una casa propia. No podría decirse que aquí existe un ahorro de ingresos, tomando esta última palabra en su sentido restringido; pero a nadie puede escapar que lo que se ha dejado de gastar por ese valor de uso de la casa y que al hacerlo hubiera constituido un consumo, ha tenido que influir necesariamente en el potencial económico de la persona, ya que puede traducirse en mayor capacidad de inversión o mayor capacidad de ahorro; factores que llegarían a incrementar uno de los elementos de la ecuación de la teoría del incremento del patrimonio como es el patrimonio final.

Al referirse a la efectividad de este sistema, el doctor Alvaro Magaña h., dice: "Como es fácil percibir, los alcances de esta definición son amplios, pues dentro del concepto de incremento de capital, se incluyen las ganancias de capital, la renta imputada de quien habita su propia casa, las cantidades recibidas en concepto de herencia y de donaciones, etc., y es por lo mismo, el índice más completo de la condición económica del contribuyente, la cual es, a su vez, la medida más apropiada para determinar su capacidad contributiva o habilidad de pago." (1)

Hecho el análisis de las tres teorías que elaboran cada una un concepto distinto de lo que es renta, pasaré luego a examinar cual de ellas ha sido la que sirvió de base al legislador para estructurar la Ley de Impuesto sobre la Renta. Al respecto, el doctor Francisco Roberto Lima, dice: "En nuestra legislación, desde que se introdujo por primera vez el Impuesto sobre la Renta (1916) se estimó como "renta bruta" el valor total de los ingresos del contribuyente apartándose así del criterio de que era necesario que provinieran de una fuente fija y constante". "La

---

(1) Dr. Alvaro Magaña h. Obra indicada anteriormente, pág. 76

definición que nos da el Art.3 de la Ley de 1951 se incorporó sin variación en el Art.7 de la Ley de 1963 y a mi juicio, es desarrollo del principio del flujo de riqueza". "No creo que en este punto podamos estar totalmente de acuerdo con lo expresado por el doctor Magaña h.-continúa diciendo el doctor Lima-que cree encontrarse frente a un legislador vacilante con inclinación al concepto del "incremento patrimonial", pero que termina por aceptar, por razones pragmáticas, el concepto del "flujo de riqueza" (1)

Entre las razones que expone el Doctor Lima para sustentar su tesis de que la teoría del "flujo de la riqueza" inspiró tanto al legislador de 1951 como al de 1963, para la elaboración del concepto de renta, está la forma en que se redactaron los Arts.3 y 7 ya indicados, que se limitan a dar una enumeración de las categorías o especies más comunes de renta y que al terminar esta enumeración con las palabras "y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen" no se debe interpretar de que se ha aceptado la teoría del incremento patrimonial ya que, según él, esas palabras no significan más "que el atarrayazo acostumbrado que suele tirar el legislador para evitar que se le escape algún ingreso en una definición enumerativa; pero este ingreso debe estar comprobado en la investigación y no deducido de la comparación de activos." (2)

El doctor Alvaro Magaña h., en su tesis doctoral, después de hacer un análisis de la exposición de motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 y de varias disposiciones de dicha ley, llega a aceptar que la teoría del incremento patrimonial fue la que sirvió de base al legislador para la elaboración del concepto de renta, concepto que también se encuentra incorporado en la ley actualmente en vigencia, ya que muy bien lo expone el doctor Lima, la redacción del Art.7 de la Ley de 1963 que trata de "la Renta Bruta" es idéntico al Art.3 de la Ley de 1951. El doctor Magaña h., expresa su opinión en la siguiente forma: "Podemos concluir que nuestra ley acertadamente no se aparta de los princi-

---

(1) -Dr. Francisco Roberto Lima.-La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963.-Revista La Universidad, No.3.-Mayo-Junio de 1970. Publicación de la Universidad de El Salvador. Pág. 17.-

(2) Dr. Alvaro Magaña h.-Obra indicada anteriormente. Pág. 76

---



pios doctrinarios expuestos (menciona el principio de una riqueza nueva), y que la necesidad de que haya un ingreso, sea que lo llamemos aumento de riqueza, o crecimiento patrimonial, es condición indispensable, para que pueda hablarse en nuestro sistema legal de una renta para efectos fiscales." (1)

De las dos tesis anteriores, la que me parece más acertada es la del doctor Magaña h. y tomando en cuenta las razones que tuvo para concluir que es el incremento patrimonial la teoría que inspiró al legislador de 1951, se puede afirmar que la Ley de 1963, actualmente en vigencia, desarrolla también dicha teoría por los motivos siguientes:

a) -- Porque a esa conclusión nos lleva una interpretación literal del Art. 7 de la actual ley de Impuesto sobre la Renta, que en su parte final, dice: "y ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen."

Si criticada ha sido la tesis que usa el término de renta en su sentido restringido o gramatical, como sinónimo de rédito o de ingresos provenientes de una fuente fija y constante, es criticable el querer limitar los conceptos de "beneficios" y "utilidades" únicamente a los ingresos obtenidos en virtud de transacciones verificadas entre contribuyentes y terceros, que caracteriza la teoría del flujo de la riqueza. Esta crítica resulta más notoria si tomamos en cuenta que la Ley de Impuesto sobre la Renta aludida, no define expresamente los términos indicados y así cabe aplicar la regla de interpretación literal que establece el Art. 20 del Código Civil, que dice: "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significación legal." Ahora bien, para garantizar el uso general de las referidas palabras recurrimos a la Real Academia Española, quien nos define dos de esos términos en la siguiente forma: "BENEFICIO: bien que se hace o se recibe; utilidad, provecho." "UTILIDAD: calidad de útil; provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de una cosa." Al mis-

---

(1) Dr. Alvaro Magaña h. "Los intereses pagados a los socios como ingreso gravable en la Ley de Impuesto sobre la Renta." Tesis doctoral (Mimeografiada) Año 1961. Pág. 28.

---

mo tiempo define la palabra PROVECHO como "beneficio o utilidad que se consigue o se origina de una cosa o por algún medio."

Acceptando las anteriores definiciones como el sentido natural y obvio en que deben ser entendidas las palabras "beneficio y utilidad", resulta que en ninguna de ellas aparece el sentido limitado de que han querido ser objeto y que vienen también a restringir el concepto de renta; sino que más bien, el significado correcto de dichas palabras configuran el concepto de renta como incremento o aumento de capital.

b)-El concepto de renta como índice de capacidad económica para efectos impositivos, lo podemos encontrar también haciendo uso de la interpretación sistemática que establece el Art.22 del Código Civil, que dice: "El contexto de la Ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto." Así tenemos que la actual ley de Impuesto sobre la Renta en el Título VI, que trata de la "determinación de la Renta", en el literal d) del Art.64, incluye a los indicios como base para dicha determinación; y el Art.56 de dicha ley, por su parte, entre las distintas categorías de indicios que enumera, señala "el movimiento e incremento de capitales", "el capital improductivo" y termina diciendo que se considera como indicio "cualquier signo que prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona."

Como es lógico suponer, los indicios no van a revelar cuál es el origen, cuál es la fuente de los ingresos, sino lo que ellos reflejan, como muy bien dice el Art.56 citado, es la capacidad contributiva de la persona, es decir, cuál es la renta que servirá de base para la tasación del impuesto. Esta prueba indicial no descarta a las otras clases de pruebas, como tampoco a las otras bases que señala el Art.64 para la determinación de la Renta. Se emplea sobre todo como un recurso último, cuando el presunto contribuyente no ha cumplido con su obligación tributaria de declarar los productos totales de las distintas fuentes de ingreso, sus ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sean su origen.

Este medio probatorio que pone la ley en manos de los encar-

gados de la administración del Impuesto sobre la Renta, no se encuentra en forma alguna regulado o mejor dicho, limitado por la ley; la única condición que exige el Art. 56 es que esos signos o indicios reveladores deben ser prudentes o lógicos, para evitar que se cometan exacciones ilegales, por el abuso que se pueda cometer con esa clase de prueba. De tal manera que no vale la crítica que le hacen algunos profesionales a la Dirección General de Contribuciones Directas, que al hacer uso de este sistema indicial, toma los signos reveladores de la renta de los datos contenidos en las declaraciones del Impuesto de Vialidad, Serie "A", del propio contribuyente, porque según ellos lo que debe servir de base para la determinación del Impuesto sobre la Renta, según el Art. 64, literal a), es la declaración de dicho impuesto, ya que sobre ella recae la fiscalización. Eso no es cierto, pues también el mismo artículo, en su literal d), señala como base para dicha determinación, los indicios que la ley permite, como vimos, deben ser lógicos y prudentes y no están supeditados a la existencia de una declaración del referido impuesto, la cual, por otra parte, puede hasta faltar. Al optar por ese procedimiento la oficina indicada, no hace más que aplicar el sistema de incremento de capital impregnado en la ley, ya que teniendo en frente, por una parte, la declaración en que el contribuyente se computa determina renta percibida en el ejercicio que se analiza y, por otro lado, dos declaraciones de Impuesto de Vialidad, Serie "A", correspondientes al capital poseído al principio y al final del período de imposición de que se trata; y al compararlas detecta inmediatamente con los datos contenidos en estas últimas declaraciones que el contribuyente no ha sido sincero al declarar su renta y procedo, en consecuencia, a fijar de oficio la renta imponible de la persona investigada, sin procurarse en comprobar cuáles sean las fuentes directas de esos ingresos que hacen aumentar su potencial económico, que servirá de base para determinar su capacidad contributiva.

Una forma de aplicar este sistema para determinar la renta del contribuyente sería la siguiente:

| C U E N T A S                         | BALANCE SEGUN DECLARACION |            | COMPROBACION  |
|---------------------------------------|---------------------------|------------|---------------|
|                                       | 31/Dic./68                | 31/Dic./69 |               |
| Disponibilidades ₡                    | -.--                      | ₡ 5.442.93 | + ₡ 5.442.93  |
| Existencias varias"                   | -.--"                     | 26.548.10  | + " 26.548.10 |
| Bienes inmuebles "                    | 70.000.00"                | 102.000.00 | + " 32.000.00 |
| Mobiliario, Maquinaria y Equipo....." | -.--"                     | 8.500.00   | + " 8.500.00  |
| Pasivo....."                          | -.--"                     | 9.606.38   | + " 9.606.38  |

#### DETERMINACION DE INGRESOS

##### Aplicación de Fondos

|  |          |                  |
|--|----------|------------------|
| Aumento: Disponibilidad                                  | ₡        | 5.442.93         |
| Aumento: Existencias varias                              | "        | 26.548.10        |
| Aumento: Bienes inmuebles                                | "        | 32.000.00        |
| Aumento: Mobiliario, Maquinaria y Equipo.....            | "        | 8.500.00         |
| MAS: Impuestos pagados Renta y Vialidad año de 1968..... | "        | 40.00            |
| Costo de vida en el año de 1969.....                     | "        | 6.000.00         |
| <b>T O T A L : : : : :</b>                               | <b>₡</b> | <b>78.531.03</b> |

##### FUENTES DE FONDOS:

|  |          |                  |
|--|----------|------------------|
| Aumento: Pasivo.....                               | ₡        | 9.606.38         |
| MAS: Ingresos netos declarados en el año de 1969.. | "        | 9.750.10         |
|  | <b>₡</b> | <b>19.356.48</b> |

##### P R U E B A:

|   |          |                  |
|---|----------|------------------|
| Aplicación de Fondos. . . . .                           | ₡        | 78.531.03        |
| MENOS: Fuente de Fondos.....                            | "        | 19.356.48        |
| Ingresos no declarados en 1969..                        | ₡        | 59.174.55        |
| MAS: Ingresos brutos declarados en el año de 1969.....  | "        | 85.858.45        |
| INGRESOS BRUTOS determinados para el año de 1969.....   | ₡        | 145.033.00       |
| MENOS: Total de deducciones declaradas en el año 1969.. | "        | 76.108.35        |
| <b>RENTA NETA EN EL AÑO DE 1969..</b>                   | <b>₡</b> | <b>68.924.65</b> |

C).- Otro argumento para robustecer la tesis que venimos sustentando es el siguiente: todos los comentaristas que se han ocupado de este problema están acordes en que un estatuto legal impositivo, que tuviera por base para formular su concepto de renta la teoría del flujo de riqueza, no podría tener aplicación para cierta clase de ingresos, como los siguientes: 1).-

los provenientes de la ganancia de capital antes de realizarse, es decir, la obtenida de la simple plusvalía de los bienes, como sería para el caso, el aumento del valor de las acciones de una sociedad anónima, por las utilidades acumuladas; 2)- la utilidad percibida por el uso de ciertos bienes, como sería la renta potencial de la casa propia que se habita; y 3) los ingresos obtenidos en concepto de herencias y donaciones.

Ahora bien, y en el supuesto caso de que nuestro legislador de 1963, como el de 1951, hubiera aceptado la tesis del "flujo de la riqueza", ¿a qué se debió que se excluyeran de los ingresos gravables, algunas de las utilidades anteriormente señaladas y les diera a otras un tratamiento especial? En efecto, el Art. 21 de la actual ley de Impuesto sobre la Renta, en su parte pertinente dice: "están exentos del impuesto, y en consecuencia, no forman parte de la renta bruta, los ingresos que a continuación se expresan..... 4)- el valor de los bienes que por concepto de legado y herencias recibiera el contribuyente..... 12)- el valor de arrendamiento que produciría la casa propiedad del contribuyente que el mismo habite."

Si se suponía que el legislador había aceptado la teoría del "flujo de la riqueza", ¿por qué razón declaraba exentos esos ingresos?. Si razonamos a contrario sensu, podríamos concluir que si no existiera esa disposición que hemos mencionado, tanto las utilidades provenientes de las donaciones y de las herencias serían gravables y entonces, ¿cómo podríamos seguir insistiendo que "el flujo y la riqueza" es la teoría aceptada por el legislador, si precisamente esos ingresos sólo tienen cabida dentro de la teoría del incremento del capital? Lo mismo ocurre con la plusvalía de los bienes. El legislador no ha descartado que los beneficios obtenidos de ella no fueran gravables. Lo que ocurre es que consideró que era más conveniente conjugarla con otro factor, como era el tiempo en que ha estado en poder del contribuyente el bien revaluado, para elaborar una categoría de ingresos a la cual se le ha denominado ganancia de capital y se le ha dado un tratamiento especial. De tal manera, y a mi modo de ver, es el Art. 14 de la actual ley de Impuesto sobre la Renta, como el Art. 7 de la ley anterior, que se refieren a ese tratamiento especial de las ganancias de capital, lo que ha impedido que se incluya dentro de la renta bruta de los contribuyentes la plusvalía de sus bienes, lo que por su parte traería dificultades prácticas como sería estar revaluando anualmente los bienes.

Lo mismo ocurre con las utilidades de las sociedades. Si bien es cierto que, desde un punto de vista civilista, tales utilidades pertenecen, antes de su repartición a los socios, a la persona jurídica de la sociedad, que también es contribuyente; no es menos cierto que los socios poseen frente a ella un crédito en proporción a su aporte, lo cual constituiría una riqueza nueva, que conforme a la teoría del incremento del capital es gravable. Es por esta razón que ya he manifestado mi opinión de que aparentemente era innecesario que la actual ley en su Art. 10 dijera que el socio de una sociedad colectiva, deberá computar también como ingreso gravable las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las obtenidas por la sociedad. La razón, he dicho, de esa disposición es el hacer más ostensible el incentivo fiscal de que gozan los socios de las sociedades anónimas y porque el legislador ha dado un tratamiento especial a esta clase de ingresos al elaborar en el Art. 12 (ley vigente) un concepto de utilidad distribuible distinto al de utilidad contable. De no existir este tratamiento especial era indudable que la existencia del Art. 10 referido, sería supérfluo. /

Concluyo esta argumentación diciendo que, por las razones indicadas se puede afirmar que el legislador adoptó como regla general, el principio del incremento de capital y el hecho de que declare exentos algunos ingresos que son configurativos de ese criterio y a otros les diera un tratamiento especial, se debe más que todo a razones de orden práctico, así como también de carácter social y económico y que hace que sobre el principio de equidad, que debe privar en todo sistema que persiga una justicia tributaria, de que todos los contribuyentes en análogas circunstancias tributen en la misma forma, se sobrepone otro interés en conflicto, el de lograr el crecimiento económico, necesario en esta época de competencia dentro del mercado común.

Puesta así la situación, si a un contribuyente le fuera determinada una renta imponible usando el procedimiento que establece o sugiere la teoría del incremento patrimonial y considera que esa capacidad contributiva así elaborada ha sido influenciada totalmente o en parte por ingresos que la misma ley considera exentos, nada más fácil para él que comprobar el origen de esos ingresos que han incrementado su potencial contributivo. Una manera de evitar esos inconvenientes sería de que el contribuyente declarara además de aquellos ingresos que son gravables, los que no lo son, en forma analítica.

d) -- Si no obstante los argumentos expuestos con anterioridad, alguna duda quedara sobre cuál ha sido el criterio que influyó en el legislador para la elaboración del concepto de renta, recurramos al espíritu de la Ley de 1951 consignado en la exposición de motivos correspondientes. Me refiere únicamente a esa ley, porque según lo ha expresado el doctor Lima en una conferencia dictada en la Dirección General de Contribuciones Directas, la Comisión ad-hoc que se formó para la elaboración del proyecto de la ley de 1963 y de la cual fue miembro, no discutió el concepto de renta porque no consideraron necesario discutirlo porque aceptaban el concepto anterior, reafirmando como concepto de renta el concepto que tenía anteriormente, que fue el de 1951. Esto se prueba porque el Art. 7 de la actual ley, que es la ley que define la renta bruta, es copia sin variación del artículo 3 ó 2 que definía el concepto de renta bruta en la ley de 1951; no hubo variación, fue la misma teoría; no procede entonces, analizar lo que el legislador tuvo en mente en el año 63, sino lo que tuvo en mente el del 51, porque es el mismo concepto que se traslada de un punto al otro....." (1) De tal manera que la exposición de motivos de la Ley de 1951, respecto al concepto de renta, vale también para la del año de 1963. La referida exposición de motivos, dice al respecto:

"Falta en la Ley vigente el concepto de renta objeto de impuesto. La necesidad de expresar en la ley ese concepto es obvia, ya que a nadie se le escapa que 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 cual 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.

Es por eso que el proyecto, atendiendo esa necesidad introduce el concepto de renta bruta estableciendo que la forman los distintos ingresos percibidos por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza y origen. Asimismo, en un orden explicativo que desde luego no implica el agotamiento de los

casos, se señalan específicamente ciertos ingresos sujetos al impuesto, para despejar cualquier duda que se suscitare y afirmar más la delimitación del concepto."

Quiero terminar este Capítulo transcribiendo ciertos conceptos del doctor Alvaro Magaña h., al referirse a la anterior exposición de motivos, los que también hago míos. Dice el doctor Magaña h.: "En la exposición de motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 se decía que el proyecto fijaba un concepto. En otra ocasión nos referimos a este asunto cuando respecto a la ley salvadoreña expresamos que " como otros ordenamientos extranjeros, no da un concepto de renta, limitándose a seguir un sistema de enumeración de las categorías o especies más comunes de renta en su artículo 3." Sin embargo, no hay duda que al examinar el problema en su totalidad que el criterio del legislador fue claramente definido y parece haber querido concretar, al menos, como presupuesto general un criterio amplio, esto es -nosotros creemos- que se acepta un criterio amplio, porque además de comprender todas las formas de ingresos más comunes, el artículo 3 concluye señalando que constituyen renta "las ganancias, beneficios y utilidades, cualquiera que sea su origen."

- 
- (1) -Francisco Roberto Lima. "Incremento patrimonial como Teoría de Renta, como concepto de Renta." Transcrip. de conferencia grabada. Ciclo de conferencias del 2 al 12 de sept/69. Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas.
- (x) Dr. Alvaro Magaña h. El concepto fiscal de renta. Colección Jurídica. Editorial Universitaria de El Salvador. Vol. I. - Primera Edición. San Salvador, 1968.
-



## CAPITULO II.

CONCEPTO DE UTILIDAD SOCIAL CONTABLE. UTILIDAD SOCIAL GRAVABLE Y UTILIDAD SOCIAL FISCAL DISTRIBUIBLE

En el Capítulo anterior he expuesto cual es mi criterio sobre el concepto de Renta que se ha tomado como base para la determinación del crédito fiscal. He manifestado también, que la aplicación del método indicial que sugiere la teoría del incremento patrimonial, no es la única base para la determinación del impuesto, pues no descarta las otras que señala el Art. 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y que sólo como último recurso, ante una evidente evasión del impuesto, debería ser empleado.

En lo referente a las utilidades percibidas por las sociedades, también manifesté, que el Legislador, tanto el de 1951 como el de 1963, había elaborado un concepto de utilidad social para fines netamente fiscales, que difería sustancialmente de la utilidad contable de la misma, así como también un concepto de utilidad social para determinar las utilidades que serían gravables para los socios. Manifesté que tales diferencias se encaminaban a dar un tratamiento especial tanto a las sociedades, como a los ingresos que en concepto de utilidades percibían los socios, particularmente cuando se trataba de sociedades anónimas, lo cual era la razón de ser, concluía, del Art. 10 de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta.-

Trataré en este Capítulo de desarrollar el concepto de esas tres clases de utilidades.-

UTILIDAD CONTABLE DE LAS SOCIEDADES:

La utilidad contable de una sociedad, conocida por utilidad neta, ha sido definida como "la utilidad remanente después de deducir toda clase de gastos, antes de hacer ninguna aplicación para dividendos o distribución entre los socios, antes de crear o aumentar las reservas de capital y antes de capitalizar alguna parte de las ganancias". (1) Nosotros podríamos agregar, que

(1) Mancera Hermanos C.P.T. Terminología del Contador. IV Edición. Editorial Cultura. México, 1952.-

esa utilidad debe ser percibida dentro de un ejercicio contable determinado.

El nuevo Código de Comercio, aunque no define lo que es una utilidad contable, se ocupa de ella regulándola. Así, el Art. 282 establece la obligación de las sociedades anónimas de practicar anualmente, por lo menos, un balance. Entre otras cosas ese balance debe contener el monto de las utilidades o pérdidas que se hubieren registrado y la de acompañar a dicho documento el respectivo Estado de Pérdidas y Ganancias. Este último Estado Financiero es en realidad el que puede reflejar las ganancias que hubieren obtenido. Igual obligación establece el Art. 441 del referido Código, para todos los comerciantes, sean o no sociedades. El interés que tiene el Estado de conocer la situación económica del comerciante, en general, se ve incrementado cuando se trata de una sociedad anónima, ya que a los accionistas les concede un beneficio que se puede llamar excepcional: el relativo a su responsabilidad, la cual se limita, respecto a las obligaciones contraídas por la sociedad, a la participación social que se deriva de sus cuotas aportadas para integrar el capital social.-

El perjuicio que podría ocasionar ese beneficio a terceros y a los mismos accionistas, por los abusos que de él se hagan, redundarían también en perjuicio de la economía del país al perderse la fe en dichas entidades. Por ese motivo, el nuevo Código de Comercio establece una serie de garantías tendientes a proteger la integridad del capital social, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- a-) La establecida en el Art. 223, que faculta a la Junta General de Accionistas para conocer el Balance, el Estado de Pérdidas y Ganancias y el informe del Auditor, a fin de aprobarlos o improbarlos y tomar las medidas que juzgue oportunas ;
- b-) La obligación que tienen las sociedades anónimas de nombrar un Auditor, que se encargará de la vigilancia de

la actividad social empresarial. La imparcialidad y competencia de esos Auditores, también se encuentra regulada y garantizada por la ley al establecer que no pueden desempeñar dichas funciones las personas que sean Administradores, Gerentes o empleados subalternos de la sociedad y exigir como requisito el poseer un grado académico a nivel universitario o estar inscrito como Contador Público Certificado. (Arts. 289, 290 y 291 del Código de Comercio). Por Decreto Legislativo No. 271 de fecha 11 de marzo de 1971 se adicionó el Título Transitorio del referido Código, con el Artículo 1564, en virtud del cual se permite obtener dentro de los cinco años subsiguientes a la fecha en que entró en vigencia el citado Código, la calidad de Contador Público Certificado mediante el examen reglamentario del Consejo de Vigilancia Pública y Auditoría.-

- c-) El deber impuesto a la sociedad de inscribir el balance en el Registro de Comercio y de su publicación, juntamente con la Memoria anual de la gestión del órgano de la administración, en el Diario Oficial, Art. 456, numeral III, 459, 474, 484 y 286 inciso 2o., todos del Código de Comercio.-
- d-) El establecimiento de la reserva legal, que es un reforzamiento del capital social, a tal grado que ha sido considerada como una prolongación de él y que se integra por porciones que se separan de la utilidad obtenida en cada ejercicio, determinando su monto en proporción al capital social. La reserva legal no sólo tiene por objeto el robustecimiento de la situación económica de la sociedad, en beneficio de los accionistas, sino que también constituye una garantía para los acreedores sociales, poniéndolos a salvo de los peligros a que los expone la responsabilidad limitada de los accionistas.-

Todas estas normas jurídicas se relacionan, en una u otra forma, con la utilidad contable. La determinación de esta utilidad, que se refleja en el Cuadro de Pérdidas y Ganancias, es el resultado de la aplicación de los principios que establece la Ciencia contable. Nuestro legislador, por su parte, tomando en cuenta de que una mala aplicación de esos principios podría distorcionar la realidad, al elaborar Cuadros de Pérdidas y Ganancias exageradas, llevando a los ánimos de los accionistas o acreedores sorpresas agradables o desagradables, promoviendo el fraude o que baje el precio de los valores de la empresa, es que ha dado carácter de normas jurídicas y por lo tanto obligatorias, algunos de aquellos principios. Así, por ejemplo, el Art. 443 del Código de Comercio prescribe lo que se debe entender por Activo y Pasivo dentro del Balance, comprendiendo en aquél los cargos diferidos y en el Pasivo, el capital social y las reservas, ya que se trate de las legales, estatutarias o voluntarias. Al final del referido artículo se hace una alusión a las reservas de de-precación, para renovación o para riesgos de la estimación de los bienes, que propiamente no son reservas, pues no constituyen un aumento del patrimonio neto, permitiendo que puedan figurar en el Activo o Pasivo, como cantidad que debe disminuirse al renglón a que corresponden.-

El Art. 444 del mismo Código, establece reglas para la estimación de los diferentes elementos del Pasivo y el Art. 445, permite revaluar los bienes que figuran en el Balance, siempre que se establezca una cuenta, que también se le denomina reserva, para que se haga constar la revaluación, con la restricción de que la sociedad que constituya esta reserva no podrá disponer de ella sino en el momento de la liquidación.-

Así, en esta forma, se establece un concepto de utilidad jurídico contable, que garantiza tanto al accionista, en cuanto determina la cantidad que pueda ser objeto de dividendos, como a los terceros que tengan relación con ella, ya que sirve de -

base para la fijación de la reserva legal.-

UTILIDAD SOCIAL GRAVABLE:

Como hemos expuesto anteriormente, la determinación de la utilidad jurídica contable de la sociedad garantiza los intereses de los socios como el de los acreedores de ella. Pero el Estado necesita también ver cautelados sus intereses, en lo que respecta a la determinación del Impuesto sobre la Renta a que están sujetas dichas entidades, previendo evasiones al simularse gastos que disminuyan su capacidad contributiva. Asimismo/<sup>existen/</sup>consideraciones de orden extra-fiscal que el Estado toma en cuenta y que se traducen a veces en incentivos para canalizar ciertas actividades de los contribuyentes como la inversión, el ahorro y la previsión. Evita también la gravación de ciertos ingresos que a su vez son objeto de otros impuestos, no permitiendo, así, una doble imposición, como ocurre con los ingresos obtenidos a causa de herencias y donaciones. Todo ello es motivo de que el concepto de utilidad jurídico-contable sea distorsionado y que el legislador nos dé un concepto propio de utilidad social, para fines netamente tributarios.-

A diferencia de la anterior, la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, no contiene una definición o concepto de lo que es la utilidad gravable de las sociedades. Dicho concepto habrá que configurarlo del contexto de la referida Ley y de su Reglamento.

En primer lugar, hay que hacer la salvedad de que el referido cuerpo legal para determinar la base imponible, hace uso de los conceptos de "Renta Bruta", "Renta Neta" y "Renta Imponible".

El Art. 7 de la Ley citada establece la forma en que se determinará la "Renta Bruta", a la cual ya nos referimos, cuando tratamos del concepto de Renta, estableciendo entonces que dicha disposición está acorde con la teoría del incremento patrimonial al quedar incluidos dentro de lo que denomina "Renta Bruta", toda clase de ingresos, cualquiera que sea su procedencia.-

Pero no toda la "Renta Bruta" es gravable; la misma Ley de Impuesto sobre la Renta establece, en su Art. 21, varias clases de ingresos que se encuentran exentos. De tal manera que aquel concepto jurídico-contable de utilidad que elaboramos sufre con el referido artículo, una primera distorsión. Diferentes criterios movieron al legislador para hacer esa separación, como el promover obras de interés social declarando exentos los alquileres provenientes de casas baratas; otras veces se trata de evitar una doble imposición que ocurriría al gravar con el Impuesto sobre la Renta ingresos que son objeto de otros impuestos, como el caso de los provenientes de donaciones y herencias que se declaran exentos. Así también se ha tratado de encauzar la actividad de ciertas empresas decretando incentivos fiscales en forma de exención de Impuesto sobre la Renta de los ingresos obtenidos por ellas y que se determinan en leyes especiales. El Art. 23 de la Ley, establece también otra clase de ingresos exentos para las sociedades domiciliadas en el país, consistentes en los dividendos que reciban de una sociedad anónima, cuando ésta hubiere pagado su impuesto respectivo. El fundamento de esta exención es el evitar también una doble imposición.-

El concepto de "Renta Neta" lo obtenemos del Art.25 de la Ley, que literalmente dice:

"La Renta Neta se determina deduciendo de la Renta Bruta - los gastos necesarios para la producción y la conservación de su fuente y los que esta Ley determine".-

El Art. 25 del Reglamento respectivo define lo que son gastos de producción y de conservación de la fuente de ingresos en la forma siguiente:

"Se entenderán por gastos de conservación de una fuente de renta, aquellos que se eroguen necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que adquieran aumento de valor por razón de las inversiones hechas; y por gastos de producción de la renta, las demás erogaciones indispensables para obtener los productos, es decir, lo que -

necesariamente se haya de hacer antes de percibir 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".-

No obstante la claridad de las definiciones que da la Ley de los conceptos de gastos de producción y conservación de fuentes de ingresos, el legislador, en su afán de ejemplarizar, señala en el Art. 26 varias especies de estos gastos, y conciente de no haber agotado en esa lista elaborada, todos los gastos que podrían ser objeto de deducción, termina por decir en el numeral 13 de dicho artículo, que son deducibles "cualquier otro gasto no especificado en este artículo, que a juicio de la Dirección sea indispensable <sup>para/</sup> la producción de ingreso o conservación de su fuente".-

El Art. 26 del Reglamento, por su parte, enumera una serie de "gastos" que no se deben considerar como deducibles, con la aclaración también, de que existen otros de la misma categoría no especificados en la disposición, dejándole esa determinación a la Dirección General de Contribuciones Directas.-

En los Arts. 27 y 28 se encuentran agrupados los que forman la tercera categoría de las deducciones, es decir, aquellas que la ley expresamente declara como tales, y que consisten en gastos que no son necesarios para la producción de ingresos computables y conservación de su fuente, llegando algunas de esas deducciones a no tener la naturaleza de gastos en el sentido propio de la palabra y que mejor se pueden catalogar de ingresos exentos, análogos a los que menciona el Art. 21 de la Ley, como serían todas las correspondientes a las sociedades anónimas domiciliadas en el país y que comprende el Art. 28: utilidades que se invierten dentro del período, intereses que perciben las instituciones de crédito, utilidades que se destinan a la formación de la reserva de capital, siempre que se cumplan con los requisitos que el mismo artículo señala.-

La aplicación de las disposiciones citadas tienden necesariamente a alterar la esencia o concepto de utilidad contable de una sociedad, ya que por una parte se ve aumentada con aquellas erogaciones que se rechazan como deducibles, no obstante de tener contablemente la categoría de gastos, como serían en ciertos casos, las cantidades pagadas a título de remuneraciones e intereses a los socios, las donaciones hechas a particulares y en fin todos aquellos gastos que no tienen la característica de ser necesarios para la producción de ingresos y conservación de su fuente. Por otra parte, dicha utilidad contable se ve disminuida al deducirse cantidades que contablemente la integran, ya que constituyen ingresos, pero que la ley los considera -- exentos del pago del impuesto en virtud de lo establecido por los Arts. 21 y 28 ya analizados.-

El Art. 26 del Reglamento da la pauta para determinar la utilidad gravable de las sociedades, tomando como base la utilidad contable. Señala que para formar la renta neta del contribuyente que llevan contabilidad, a la utilidad líquida que arrojen las cuentas de resultado se deberá sumar las partidas que representen las cantidades no deducibles como gastos de producción de la renta y conservación de la fuente y cualquier ingreso no comprendido en los asientos, que de conformidad con la ley debe gravarse con el impuesto. Dicha disposición quedó diminuta, pues nada dijo sobre todas aquellas cantidades que deben restarse de las referidas cuentas de resultado y que de conformidad con las disposiciones ya citadas no integran la renta neta, Es bueno hacer notar a esta altura, que tratándose de sociedades, la renta neta es equivalente a la renta imponible por no gozar de las deducciones autorizadas por el Art. 31 de la ley, ya que se refieren sólo a personas naturales.-

No quiero terminar este tema relativo a la utilidad gravable de las sociedades, sin hacer algunas reflexiones sobre -- ciertas normas jurídicas que la regulan, sobre todo al trata-



miento que se le ha dado a la inversión, la pérdida de capital y la depreciación.-

En un sentido económico, la inversión se ha considerado como activos hechos por el hombre, que se emplean en la producción de bienes de consumo o de nuevos bienes de inversión. El análisis económico se facilita dividiendo la producción anual de bienes y servicios, en bienes de consumo y bienes de inversión (denominados también, bienes de producción o bienes de capital).-

Los bienes y servicios de consumo satisfacen "directamente" las necesidades del consumidor; esta satisfacción es el objeto de la actividad económica. La inversión es el empleo de factores de la producción para producir bienes de capital que satisfagan las necesidades del consumidor "de una forma indirecta" pero más plena en el futuro. (1)

La depreciación se ha conceptualizado como el decremento continuado en valor, cantidad o calidad de un activo, debido al transcurso del tiempo, al desgaste, la obsolescencia, una baja en los precios del mercado o a otras causas. Las sumas de reposición son cargos al ingreso de las empresas antes de calcularse los beneficios y representan los ingresos obtenidos por la empresa del empleo de sus activos. Esto refleja el principio de que el uso o consumo de un activo debe incluirse como un cargo de funcionamiento de la empresa (2).-

La Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento se refieren a la inversión y a la depreciación en varias de sus disposiciones. El numeral 7 del Art. 26 de la Ley al indicar que serán deducibles los gastos por concepto de reparaciones ordinarias de los bienes del contribuyente, siempre que la inversión no incrementa el valor de ellos, dando a entender de que dicho gasto

---

(1) Arthur Seldon. F. G. Pennance. Diccionario de Economía-Oikos Tau, S.A. Ediciones Villasar de Mar, Barcelona, España. Primera Edición, 1963. Pág. 311.-

(2) Op. Cit. Pág. 180.

es una inversión, termina diciendo que las deducciones por gastos de reparaciones ordinarias en edificaciones depreciables, está incluida en las cuotas de depreciación anual que establece la ley. El Art. 27 del Reglamento, en su numeral 5 establece que las cantidades erogadas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente que incrementen el valor del bien y demás gastos vinculados con dichas operaciones no son deducibles, sin perjuicio de lo establecido en la deducción para depreciación. El Art. 28, en su numeral 1) prescribe, que cierto tipo de sociedades anónimas domiciliadas en el país calificadas previamente por los Ministerios de Economía y Hacienda como dedicadas a actividades industriales que se enumeran al final de la disposición, tendrán derecho a deducirse el monto de las utilidades que hayan destinado, en el ejercicio en que fueren obtenidas, al 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. El numeral 10) del Art. 26 de la ley, en su literal a) nos da una definición de depreciación que se adapta más o menos a la definición que hemos esbozado anteriormente.-

A mi modo de ver, innecesariamente se discurre en el literal b) de dicho numeral sobre lo que debe ser la deducción adecuada por concepto de depreciación, es decir, la cuota anual; refiriéndose a la 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. Esa disposición de la ley, a mi juicio, además de inoperante, podría llamar a confusión, ya que asimila o vincula la depreciación, que a fin de cuentas es una pérdida de activo que influye en los costos de producción, con la reserva para depreciación, que se

integra con utilidades y la cual por otra parte, no es obligatoria, pudiendo, por lo tanto, no existir, sin que por ello deje de tener derecho el contribuyente a la deducción por depreciación.

Tal como aparece redactado el referido numeral, sólo hace referencia a la depreciación directa, cuya cuota es constante y que es la única en nuestro sistema legal que toma en cuenta el valor residual. La disposición contenida en dicho literal es inoperante, porque habiéndose ya establecido en el literal a) del citado artículo, el concepto de depreciación, se puede perfectamente suprimir, sin que la determinación de la cuota anual de depreciación sufra menoscabo, ya que además del literal j) que indica los dos sistemas de depreciación que puede usar el contribuyente, directo e indirecto, los literales n) y o) establecen la forma de fijar los factores que intervienen en dicho cálculo, como son la base sobre que recaerá la depreciación y los porcentajes máximos que se aplicarán, los cuales, sin necesidad de que diga, determinarán también lo que para la ley es la existencia útil del bien depreciado.-

En cambio, nada se dice en todos los literales del referido numeral 10) del Art. 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sobre la manera de fijar, cuando sea necesario, el valor residual o sea el valor que tendrá el bien que se depreciará al final de su existencia útil, el cual es también un factor esencial cuando se trata de aplicar el sistema de depreciación directa, dejándose entonces, al criterio del contribuyente esa apreciación, sujeta por supuesto a la aprobación de la Dirección General de Contribuciones Directas.-

De lo dicho anteriormente podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- a-) Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento consideran, por regla general, como deducible, las cantidades invertidas para la producción de ingresos computables;

b-) Esta deducción no podrá hacerse de una sola vez en el ejercicio en que se verifica, sino mediante el sistema de depreciación, que establece la ley, de los bienes sobre que recae la inversión, salvo el caso de que se trate de sociedades anónimas y que se llenen los requisitos que señala el Art. 28, numeral 1). En este caso cabe preguntarse si las sociedades referidas, que se hayan deducido la inversión en su totalidad, tendrán derecho también a deducirse el valor de los bienes, en que consiste la inversión, por el sistema de depreciación. A mi entender, ello es posible, ya que no existe una disposición legal que lo impida, constituyendo entonces esa circunstancia un móvil, un incentivo para la formación de ese tipo de sociedades dedicadas a las industrias que señala el citado artículo. Se podría argumentar en contra, diciendo, que en el caso planteado los bienes han sido objeto de una depreciación acelerada, porque se ha verificado una amortización total de ellos y en consecuencia no podrían seguir siendo objeto de depreciación en virtud de lo establecido en el literal k) del Art. 10 de la ley de Impuesto sobre la Renta de que no podrá hacerse depreciación alguna sobre bienes que fiscalmente hayan quedado "redimidos".-

Al respecto me atrevo hacer las siguientes reflexiones: aparte de que nuestra ley citada no contempla en su Art. 10 el sistema de depreciación acelerada, y por lo tanto, no podría hablarse de bienes fiscalmente redimidos. Un análisis del numeral 1) del Art. 28 de la Ley nos llevaría a la conclusión que lo allí establecido es, en realidad, una clase, una categoría de ingresos exentos y que el hecho de la inversión no es más que una condición para las utilidades percibidas por la sociedad se liberan de la carga

tributaria. De manera que existen dos fenómenos aislados en el tiempo: el de la percepción de utilidades sobre las que recae la exención y la inversión que la precede, constituyéndose en factores decisivos para que opere aquella. Confundir los dos fenómenos desde el punto de vista legal, sería también restarle efectividad al incentivo que ha creado dicha disposición. De lo contrario no habría ventaja mayor que la que ya tenía la sociedad sin necesidad de ese numeral, al deducirse de una sola vez la inversión en lugar de hacerlo en cierto número de años. Es decir, que debemos hacer una distinción entre exención del impuesto sobre utilidades de la sociedad y la deducción de la inversión por el sistema de retención. Por ello, la sociedad tiene derecho a deducirse por concepto de depreciación las inversiones realizadas de acuerdo con el numeral 1) del Art. 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

- c-) Los casos en que la inversión no sería deducible por el sistema de depreciación, son: 1) Cuando el bien sobre que recae no fuere indispensable para la producción de ingresos computables;
- 2) Cuando no se hubiere usado dentro del periodo que se reclama la deducción y
- 3) Cuando el contribuyente hubiere dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la depreciación.-

Cuando el bien no ha sido usado puede suceder que no obstante encontrarse en perfectas condiciones de funcionamiento, se vuelve obsoleto por el apareamiento de otras máquinas que superen el ritmo de producción, las cuales al adquirirse desplazan entonces aquellos bienes de capital. En tal situación el desuso se convierte en pérdidas de capital que no sería deducible en razón de lo dispuesto por el Art. 25 del Reglamento, pues no son deducibles las pérdidas de capital.-

Existe otra clase de deducciones las cuales cuando se tra-

ta de sociedades reciben una regulación especial, entre las que se encuentran los gastos ocasionados por concepto de remuneraciones.-

El numeral 6 del Art. 27 de la ley, condiciona la deducción por concepto de remuneraciones pagadas por la sociedad a sus miembros, al hecho de probarse que el trabajo que se invoca como generador de ellas, además de ser necesario para los fines del negocio, debe ser realmente desempeñado y que los sueldos y sobresueldos que se reciban sean proporcionales a la calidad del trabajo y a la importancia del negocio. Esta restricción que se aplica a todos los miembros de una sociedad colectiva o en comandita simple, tratándose de una sociedad anónima o en comandita por acciones, sólo tiene validez cuando los sueldos y sobresueldos son recibidos por aquellos socios que tienen la calidad de Directores y que sean además principales accionistas.-

La razón de ser de la limitación apuntada obedece al propósito del legislador de evitar evasiones del impuesto que podrían resultar al establecer las sociedades partidas ficticias en concepto de sueldo y sobresueldo pagados a sus socios, lo cual se traduciría en una disminución de su utilidad contable, y a la postre de su utilidad gravable.-

Siendo ese fraude tributario más factible en las sociedades de personas, donde los lazos familiares y de amistad influyen para su formación, el legislador comprendió dentro de la restricción a todos sus miembros. No hizo lo mismo respecto a las sociedades de capital, por estimar que en la formación de ellas no se toma en cuenta las consideraciones de las personas que lo forman y porque el Código de Comercio las somete a un régimen especial de vigilancia, siendo muy difícil para los socios, en tales circunstancias, prestarse al fraude. Limitando así únicamente, los efectos de la restricción a la deducción que puedan originar las remuneraciones asignadas a los socios que tengan la doble característica de Directores y principales accionistas, por ser

ellos los que podrían estar en condiciones de otorgarse dividendos en forma de sueldos y sobresueldos, en detrimento de los intereses del Fisco.-

Con respecto a las cantidades pagadas a los socios en concepto de intereses, también establece el legislador una discriminación, basada en las razones ya expuestas, entre los socios colectivos y accionistas, considerando únicamente como deducibles los intereses pagados a los primeros (Art. 27, numeral 3 del Reglamento). Por eso aquellas cantidades percibidas por un accionista, en concepto de intereses por préstamos concedidos a la sociedad anónima a que pertenece, son perfectamente deducibles para ésta. El legislador previó que el término "intereses" pudiera ser mal aplicado por las sociedades contribuyentes, al confundirlo con la forma en que obtienen sus dividendos los socios poseedores de acciones preferidas, y estableció en el inciso tercero del numeral 8 del Art. 26 de la Ley que "cuando el término intereses sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos o representan distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles. He de señalar que esta disposición es muy amplia y se puede aplicar no sólo al caso de los dividendos que se perciban por las acciones preferidas, conocidas también como de voto limitado, sino también a lo que se recibe en virtud de los bonos de fundador, cuando la sociedad anónima se haya constituida por suscripción pública, ya que la disposición comentada se refiere también a cantidades que "representen distribución de utilidades". El Código de Comercio regula esa clase de título valores y a las acciones preferidas o de voto limitado en la forma siguiente:

Art. 101. No puede asignarse dividendos de las acciones ordinarias, sin que antes se señale a las de voto limitado un dividendo no menor del seis por ciento sobre su valor nominal.-

Art. 210. La participación concedida a los fundadores en las utilidades líquidas anuales no excederá del diez por ciento de las mismas, ni podrá abarcar un período de más de diez años, a partir de la fecha de constitución de la sociedad. Esta participación no podrá cubrirse sino después de haberse pagado a los accionistas un dividendo del seis por ciento, cuando menos, sobre el valor exhibido de sus acciones.-

Art. 211. Para acreditar la participación a que se refiere el artículo anterior, se expedirán bonos de fundador. Los bonos de fundador sólo confieren el derecho de percibir la participación en las utilidades líquidas que expresen y por el tiempo que indiquen. No dan derecho a intervenir en la administración de la sociedad, ni podrán convertirse en acciones, ni representan participación en el capital social.-

De acuerdo con las disposiciones legales transcritas, los bonos de fundador no son acciones y por lo tanto, lo percibido en concepto de ellos no podrían llamarse dividendos; pero también observamos que dichos títulos valores dan derecho a una participación en las utilidades sociales, y lo que por ellos se percibe constituye entonces, si no un dividendo, como en el caso de las acciones preferidas, sí, una representación de distribución de utilidades y forma, en consecuencia, parte de la utilidad gravable de la sociedad y no se deben deducir.-

#### UTILIDAD SOCIAL FISCAL DISTRIBUIBLE.

Hemos llegado a la última elaboración arbitraria que la ley de Impuesto sobre la Renta hace de las utilidades obtenidas por las sociedades.-

Antes del apareamiento de la ley de 1951, no era necesario precisar este concepto de utilidad social distribuible, ya que de conformidad a la ley que derogó, los socios no computaban dentro de su renta personal las utilidades sociales a que tenía derecho por su aporte. Fue con la promulgación de esa -



ley, que dichas utilidades se hicieron gravables para los socios, no obstante de ser también objeto de imposición para las sociedades de que formaban parte.-

Ya hemos analizado en Capítulos anteriores las razones que tuvo el legislador, manifestadas en la exposición de motivos de la Ley de 1951, para gravar las rentas percibidas por las sociedades al mismo tiempo que las gravaba en la persona del socio,- en forma de participación social en dichas utilidades . Económicamente, esto constituye una doble imposición por ser los socios los únicos destinatarios de dichas ganancias, por más que se diga lo contrario, invocando que la sociedad forma una persona distinta de los socios.-

El criterio que induce a gravar con más rigor las rentas de capital que a las que provienen del trabajo, es a no dudar una forma de justicia tributaria, y así en nuestro medio han aparecido sistemas que la han aplicado, como la ley de Impuesto sobre la Renta de 1916, que solo concedía deducciones básicas a las rentas provenientes del trabajo y a las mixtas, es decir, provenientes del trabajo y del capital, pero ninguna deducción a las provenientes exclusivamente de este último y la ley de 1951, al ser reformado el numeral 10. de su Art. 10, por el Decreto No. 300 del Directorio Cívico-Militar, de corta duración, al establecer para los ingresos provenientes de distintas fuentes, diversas tablas de imposición, gravando con mayor intensidad a las provenientes del capital.-

La Ley actual no hace expresamente ninguna distinción de las clases de ingresos para gravarlos; pero indirectamente la establece, usando un método diferente a los anteriores, para gravar al contribuyente accionista que, al mismo tiempo que tributa por todos los ingresos obtenidos, incluso los provenientes de utilidades sociales, también se ve sometido a un impuesto complementario, significado por el Impuesto sobre la Renta que pa-

ga la sociedad de la cual es miembro. Lo raro del caso es que - nuestro legislador de 1951 y 1963, sólo quiso gravar con mayor rigor, únicamente a una especie de ingresos provenientes del capital, los que se originan de participaciones sociales, dejando en paridad tributaria a los ingresos provenientes del trabajo con los provenientes de las restantes fuentes de capital, como sería para el caso, los alquileres, los provenientes de la explotación del suelo, los intereses, etc. En apariencia esto - podría ser una contradicción, ya que el contribuyente accionista participa más que los restantes contribuyentes capitalistas a fomentar el desarrollo económico del país, contribuyendo a formar ingentes sumas de dinero con destino a la inversión, lo -- cual se convierte a la postre en fuentes de trabajo y, por lo - mismo, de nuevos ingresos, alguno de los cuales pueden llegar a tributar también. Si bien es cierto que dichas entidades, por las circunstancias señaladas, tienen mayor capacidad contributiva y que dentro de cierto concepto de justicia tributaria, a sus miembros se les debe infligir con mayor contribución, también es -- cierto que bajo otro aspecto de justicia tributaria que toma en cuenta los méritos desarrollados por los contribuyentes en el - crecimiento económico del país, se necesita estimular la formación de sociedades y principalmente de las sociedades anónimas a base de incentivos fiscales. Es por ello, que esa desventaja que a primera vista se nos presenta para el accionista, al hacer un estudio completo de su situación dentro de la ley, llegamos a comprender que no es tan grave como parece ser y que en - ciertos casos ni siquiera existe, ya que el legislador, además de establecer tarifas, relativamente bajas para las sociedades domiciliadas, que no sobrepasan el 15% sobre la utilidad gravable, ha creado todo un muestrario de incentivos para la formación de ellas, sobre todo de sociedades anónimas que más se adaptan a los fines de desarrollo económico, que van desde la - exención total o parcial del impuesto para ella, a la posterga

ción para los socios del pago del mismo por cierto tiempo; así como también estableciendo una serie de deducciones y de ingresos exentos, algunos de los cuales ya tuve oportunidad de analizar cuando abordé el tema de la utilidad gravable de las sociedades, y que hacen disminuir sensiblemente la utilidad social fiscalmente distribuible.-

Hay que observar que por el simple hecho de pertenecer a una sociedad de capitales, la situación tributaria del socio se encuentra en franco privilegio respecto a los demás, ya que de conformidad al Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sólo tributa por las utilidades realmente percibidas; en cambio, el socio colectivo, de conformidad al Art. 10 de la misma ley, lo hará por el monto de utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las obtenidas por la sociedad.-

El objetivo del incentivo es el de procurarles el aumento de sus recursos económicos mediante el mantenimiento en reserva, sin tributar, de dichas utilidades no distribuidas. Además, en virtud del Art. 22, ya derogado, el legislador les permitió también distribuir dichas utilidades, sin tributar, siempre que lo asignado en acciones nuevas fuere proporcional a su aporte social.

Pero si bien es cierto que dichas utilidades no repartidas gozaban del privilegio de no ser objeto de imposición, dicho privilegio se veía ensombrecido por la obligación que tenía la sociedad de extraer de sus utilidades cierta cantidad en concepto de retención, a nombre de los socios, para el pago del impuesto de ellos cuando fuere oportuno, lo cual prácticamente, aunque no era dicha retención un pago del impuesto, económicamente equivalía a un sacrificio igual. (Art. 76 derogado de la Ley de Impuesto sobre la Renta).-

Por otra parte, dichas retenciones al ser enteradas no ingresaban al Fondo General de la Nación, por no haberse generado para los socios, respecto a las referidas utilidades, ninguna obligación tributaria, permaneciendo en consecuencia en Fondos

Ajenos en Custodia, lo cual representaba una desventaja para las sociedades y ningún provecho para el Fisco.-

Para remediar la situación apareció el Decreto Legislativo No. 609 de fecha 20 de mayo de 1966, que derogó los artículos - 22 y 76, ya mencionados, estableciendo un nuevo régimen para las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas. En virtud del Decreto indicado, se compulsó a dichas entidades dentro de un - término de cuatro años posteriores a la fecha en que finalice el ejercicio fiscal en el que se obtuvieron las utilidades a deter<sup>u</sup>minar por cuenta de los socios su obligación tributaria, ya en forma de Impuesto sobre la Renta, de Capitalización o de Mante<sup>n</sup>nimiento en Reserva de las utilidades, siendo estos dos últimos tributos creación del referido Decreto.-

Antes de la implantación del nuevo régimen, las utilidades acumuladas, como ya hemos indicado, sólo se gravaban con el Im<sup>p</sup>uesto sobre la Renta al momento de ser repartidas a los socios en forma de dividendos o cuando se verificaba la/liquidación de la sociedad. Como se puede observar, el Decreto No. 609 consti<sup>t</sup>tuyó un verdadero incentivo para las sociedades anónimas, ya que las utilidades acumuladas positivamente no eran gravadas, nada - más que esa situación de indefinida, aunque aparente que era, por el fenómeno de la retención, se le puso un término, el de los - cuatro años referidos, lo cual también constituye una ventaja pa<sup>r</sup>ra el Estado.-

Expuestos ya los fundamentos del cambio del criterio del - legislador con respecto a la gravación de las utilidades socia<sup>l</sup>es para los socios, así como las razones que tuvo para estable<sup>c</sup>er un trato diferente para los miembros de sociedades colecti<sup>v</sup>as y los accionistas, tenemos que aceptar como lógica conse<sup>q</sup>uencia de que era imprescindible para él elaborar un concepto de utilidad social distribuible, que sirviera de base a los so<sup>c</sup>cios para determinar su obligación tributaria respecto a ella.

El legislador en este punto es más ~~con~~consecuente con la rea<sup>l</sup>

lidad, ya que partiendo de la utilidad social gravable trata de reintegrar el concepto de utilidad contable, base lógica para poder determinar la cantidad de que la sociedad puede disponer realmente para repartir utilidades, descontando aquellas partidas, que a su juicio, constituyen distribución de utilidades, - que por tal motivo fueron tomadas en cuenta al elaborar la utilidad gravable de las sociedades y que, por otra parte, los propios socios declaran en su renta personal.-

La actual Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Art. 12, dice: "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 cual quier otra utilidad que aunque estuviera exenta para la sociedad no estuviera para el socio, excepto las cantidades correspondientes a reservas legales en el límite mínimo que señala el numeral 3 del Art. 28 de este 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 hubieren considerado deducibles.-

Dichas cantidades deberán ser computadas como ingresos por las propias personas que las recibieren".-

El punto de partida para la fijación de esta clase de utilidades es, según lo manifiesta el artículo transcrito, la utilidad gravable de las sociedades y el sistema que se sigue es análogo al que se adoptó para la determinación de ésta, es decir, operaciones de integración y desintegración.-

¿Qué es lo que se resta a la utilidad gravable de las sociedades? En primer lugar, tenemos las cantidades pagadas por las sociedades en concepto de Impuesto sobre la Renta por sus Utilidades gravables percibidas en el período y es lógico que

así sea, pues para verificar dichos pagos se tiene que hacer uso de las utilidades, disminuyéndose así la disponibilidad de distribución.-

También se resta de la utilidad gravable de las sociedades las cantidades pagadas por ella a título de sueldos, sobresueldos, gratificaciones e intereses; se entiende que a los socios, porque es el único caso en que dichas erogaciones no se consideraran deducibles para las sociedades al no cumplirse con los requisitos que la ley y Reglamento señalan. La razón de esta deducción es también lógica, ya que si bien es cierto, como ya lo hemos explicado, que para configurar la utilidad gravable de las sociedades existen motivos para incluirlos, por considerarlos parte de ella, también hay que reconocer que al fin de cuentas constituyen erogaciones que merman la utilidad contable, base de la distribuible, y no podríamos por lo tanto llegar a la consideración absurda de que se puedan distribuir gastos, Además, las cantidades recibidas por los socios, en dichos conceptos, son gravables para ellos por representar ingresos, aún cuando no existiera el inciso 3o. del artículo comentado, el cual, juntamente con el inciso 2o. aparecieron por primera vez al reformarse el inciso 6o. de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 para poner punto final a una controversia respecto a los intereses pagados a los socios de una sociedad colectiva o en comandita simple, ya que con anterioridad a esa reforma existían opiniones diversas sobre si los socios deberían tributar dos veces por ellos, al incluirse dentro de la utilidad gravable de las sociedades, por una parte y en la renta personal de los socios que los recibieron por otra, con el consiguiente perjuicio para los demás socios que no se lucraban con ellos.

¿Qué es lo que se debe sumar a la utilidad gravable? De la lectura del Art. 12 de la ley podemos establecer como regla general que para determinar la utilidad social distribuible, lo que se debe sumar a la utilidad social gravable, son

todas aquellas utilidades que obtuvo la sociedad y que por ser consideradas exentas para ella no integraron su utilidad social gravable. Dicha regla general tiene sus excepciones que la misma ley se encarga de señalar. Así tenemos que el Art. 24 de la ley, dice:

"Una sociedad que perciba ingresos exentos de conformidad al Art. 21, podrá 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".-

Según esta disposición, cuando la ley declara exento el ingreso, éste pasa con igual categoría a todos los que lo perciban consecutivamente. De tal manera que estos ingresos que no son gravables para la sociedad, no pasan tampoco a integrar la utilidad social fiscal distribuible, siendo una excepción a la regla general.-

Otra excepción a la regla general la contempla el Art. 12 ya referido, cuando hace alusión a la reserva legal en su límite mínimo obligatorio, ya que las utilidades que la integran no obstante que están exentas para la sociedad, tampoco se suman a la utilidad social distribuible.-

Hay que hacer notar que esta excepción sólo tiene lugar respecto a las sociedades anónimas, ya que a ellas se refiere el Art. 28 en su numeral 3, a que alude también el artículo comentado. Ahora, que conforme al nuevo Código de Comercio las sociedades colectivas están también obligadas a constituir reservas legales, las utilidades que las integran pasarán a formar parte también de la utilidad social gravable y en consecuencia, de la utilidad social fiscalmente distribuible de esas sociedades, lo cual sería ilógico, ya que se considerará distribuible aquello de que no puede disponer la sociedad para tal efecto. Es posible que el legislador tome en cuenta esa situación y pronuncie la reforma pertinente.-

De tal manera, que fuera de las excepciones mencionadas, pa

ra estructurar la utilidad social distribuible habrá que sumar a la utilidad social gravable cualquier otra utilidad que no fue comprendida en ésta por considerarse exenta para la sociedad. ¿Cómo se podrían determinar esta categoría de utilidades? La respuesta a esta pregunta nos llevaría a realizar un análisis del Art. 23 de la ley que textualmente dice:

"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 Art. 40 y la retención prescrita en el Art. 76".-

En primer lugar, hay que establecer que este artículo se refiere al caso específico de una sociedad que sea a su vez socia de una sociedad anónima y contempla dos situaciones: la) que las rentas que perciba la sociedad anónima sean exentas; y 2a) que tales rentas, no siendo exentas, haya pagado la sociedad por ellas el impuesto respectivo.-

Con respecto a la primera situación cabe preguntar también, si no estará de más dicha disposición legal que la regula, pues ya el Art. 24 se refiere a una situación análoga respecto a ingresos exentos que perciba una sociedad, en general, los cuales también pasarían exentos a sus socios, aunque éstos sean a su vez sociedades.-

Un análisis más detenido de los Arts. 23 y 24 nos permite sostener que las rentas exentas a que se refiere el Art. 23 son distintas a las que señala el Art. 24 por medio del Art. 21 que cita; habiendo, en consecuencia, una diferencia sustancial entre los dos artículos en estudio. Conforme el Art. 23, si una sociedad recibe dividendos de una sociedad anónima cuyas rentas sean exentas, pero no de la categoría que señala el Art. 21, dichos dividendos serán gravables para los socios, contribuyendo así a formar la utilidad distribuible de la sociedad. Ahora bien, ¿cuáles son esos ingresos exentos distintos a los que determina



el Art. 21 de la ley? Ellos son indudablemente a los que se refiere el Art. 28 como deducciones específicas de las sociedades anónimas, a las cuales ya me he referido anteriormente manifestando mi criterio de que en forma de deducciones se ha establecido en realidad una nueva categoría de ingresos exentos. Estos ingresos tienen la característica de que su exención es limitada, ya no se trasmite a los socios que no sean sociedades, debiendo, en consecuencia, integrar la utilidad fiscal distribuable, con la única excepción de las utilidades que constituyan la reserva legal. Por lógica, y por así establecerlo expresamente el Art. 12 de la Ley. Por ejemplo, si una Institución de crédito percibe intereses, en razón de préstamos concedidos a empresas industriales organizadas como sociedades anónimas, de conformidad a lo establecido en el numeral 2) del Art. 28 de la ley, al repartirse esas utilidades a una sociedad en forma de dividendos, éstos no formarán parte de la utilidad gravable de dicha sociedad accionista, pero sí se incorporará a ésta sólo para el hecho de determinar la utilidad fiscalmente distribuable.-

La otra situación que señala el Art. 23 se da cuando las sociedades anónimas, de la cual forma parte otra sociedad, haya pagado su impuesto por las utilidades percibidas; en tal caso, la sociedad accionista no computará en su renta gravable los dividendos que reciba; pero a contrariosensu, hay que interpretar dicha disposición en el sentido de que si la sociedad anónima no paga impuesto por sus ingresos percibidos, entonces la sociedad accionista al recibir dividendos sí tributará por ellos. Es decir, que si bien es cierto que la utilidad gravable de la sociedad anónima es cero, a ese cero habrá que agregar todas esas utilidades para constituir la utilidad social distribuable y hay que hacer notar que entre esta situación y la anterior, así como la contempla el Art. 24, hay una gran diferencia, ya que no se trata de ingresos exentos como en estos dos últimos casos, sino que , lo que está exento del pago del impuesto es la socie--

dad, es decir, el sujeto. El Art. 14 del REglamento regula esta situación en la forma siguiente:

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

Este artículo sienta la regla general de que si el exento es el sujeto, o sea, la sociedad, las utilidades que distribuya a los socios son gravables para éstos y que únicamente no son gravables lo que provenga de ingresos que la misma ley declara exentos, es decir, los que señala el Art. 21, o cuando se den las situaciones específicas del Art. 23.-

Se han promulgado leyes especiales que tienden a conceder incentivos fiscales en forma de exención del Impuesto sobre la Renta o reducción de él, tal como ocurrió con la Ley de Fomento Avícola que estatuye en su Art. 2, que los avicultores e industria les gozarán de los beneficios establecidos por esa ley, entre los cuales se encontraba la exención de impuestos de toda clase, haciendo la aclaración que esos beneficios ya no se extienden al Impuesto sobre la Renta, por haberse ya vencido el plazo que se consignó en la ley para gozar de la exención de ese impuesto y no haber sido prorrogado como se hizo con los demás tributos. De tal manera que si una sociedad se hubiera dedicado a la explotación de la industria avícola, cuando todavía operaba la exención, las utilidades obtenidas, aunque exentas para ella, forma rían parte de la utilidad social distribuible.-

Otro caso podría haber sucedido con la Ley de Fomento Industrial que declara exento total o parcialmente del Impuesto sobre la Renta a cierto tipo de empresarios, entre los cuales pueden figurar las sociedades anónimas, pero que hizo la salve dad de que la exención o reducción de impuesto se aplicaría -

también a los socios individualmente, respecto a los ingresos - o dividendos derivados del rubro industrial favorecido. (Art. 4 y 5, inciso 2o. de la referida ley).-

Consecuentemente con el principio de que lo exento es el - sujeto y no los ingresos, es lógico sostener que si una socie-- dad anónima favorecida por la Ley de Fomento Industrial tuviera entre sus socios a otra sociedad, la exención del impuesto sobre la Renta terminaría con ella y no podría trasladarla a sus so-- cios, pues no nos encontramos en el caso del Art. 24.-

Doy por terminado este Capítulo, el cual no obstante su ex tensión, no ha sido suficiente para agotar todos los aspectos - que el tema supone y que es de gran importancia para elaborar - un comentario completo del Decreto No. 609, ya que los impues-- tos que establece tienen íntima conexión con las tres clases de utilidades que he analizado, aunque aparentemente solo fuere la utilidad fiscal de las sociedades la que tomó en cuenta el legis-- lador para elaborar ese sistema especial tributario de las so-- ciedades anónimas.-

Trataré en su oportunidad sobre ello, pero desde ya digo - que sea cual fuere el criterio que se imponga, la determinación de la utilidad distribuible de las sociedades nos servirá para medir el alcance del incentivo que se pretende crear con el De-- creto No. 609.-

CAPITULO III. - Naturaleza y objeto de los impuestos que establece el Decreto No. 609. -

Los Capítulos que anteceden han tenido por objeto presentar una visión panorámica del momento histórico en el cual se convulsionan las cinco parcelas que integraron la patria Centroamericana buscando su unidad para luchar juntas por la solución de sus problemas de índole social-económico. Este desideratum se encuentra ahora totalmente en crisis, como resultado de las diferencias existentes en el plano político, en donde juegan intereses que se oponen por conveniencia a la unión centroamericana.

Hemos indicado, además, cuáles son dentro de cada Estado los instrumentos legales que se necesitan para llevar a cabo la integración económica y que nuestro país ha respondido a ese afán con la promulgación de un nuevo Código de Comercio y agiliza y garantiza las operaciones de tráfico mercantil. Se han establecido al mismo tiempo, si bien no como sistema, una serie de incentivos fiscales que trata de infundir en los hombres de empresa el entusiasmo necesario para explotar al máximo los recursos humanos y naturales con que se cuenta. Entre dichos incentivos hemos señalado especialmente los que se relacionan con las sociedades anónimas y sobre todo los que contempla la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Esbozando las distintas filosofías que se plasmaron en las diversas leyes sobre ese tributo hemos llegado hasta el apareamiento del Decreto Legislativo No. 609, de fecha 26 de mayo de 1966, fundamento de esta Tesis, ya que con él se trata de resolver el problema de la tributación de las utilidades acumuladas en las sociedades anónimas; en forma tal, que no constituya un freno a la inversión y que también los intereses del Fisco, en cuanto la percepción de ingresos públicos, no sufra menoscabo. He realizado también el análisis del concepto de renta fiscal, sosteniendo que fue el principio del incremento del patrimonio, y no otro, el que sirvió de base al legislador para estructurar la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente y la anterior, y que consecuencia con dicho concepto, las utilidades de las sociedades al proyectarse, en términos económicos, en un aumento del patrimonio de los socios, deberían ser objeto de imposición únicamente para éstos. Que el sistema implantado por nuestras dos últimas leyes de Impuesto sobre la Renta, de considerar tanto a las sociedades como a sus socios, en lo particular, como sujetos de imposición, respecto a las utilidades percibidas por la primera, se debe al

propósito del legislador de gravar en forma adicional a las rentas o ingresos obtenidos de ciertas fuentes de capital, el de las participaciones sociales, no constituyendo ello una contradicción con el concepto de renta indicado, sino una forma extra de gravitación, aún en el caso de las sociedades anónimas, cuyos socios computan únicamente las utilidades realmente percibidas, ya que éstas no significan una exención del impuesto, sino una postergación de su pago, la cual se encuentra limitada en la actualidad a cuatro años por los efectos especiales del Decreto No. 609.-

Sentadas ya las bases de orden económico y definidos los conceptos jurídico-tributarios que he considerado necesario tener presente, es oportuno pasar en primer término a justificar el citado Decreto, es decir, determinar los motivos que lo promovieron para que con base en el Art. 119 de la Constitución Política, se implantaran los impuestos que contempla. La motivación que en doctrina se conoce por objeto económico del impuesto, nos mueve a realizar una exploración de la realidad socio-económica que prevalecía antes de la aparición de los tributos en estudio. Hemos expuesto cómo nuestro conglomerado social se encuentra empeñado en estos últimos años en el ideal integracionista, considerando básico para ello fomentar el desarrollo industrial del país y como consecuencia, los estímulos fiscales necesarios para que no se encuentren en condiciones de inferioridad respecto a los empresarios de las otras zonas del área centroamericana, en cuanto a producción y competencia.

Al mismo tiempo, el Estado no desestima su misión de lograr la percepción de mayores ingresos para la satisfacción de las necesidades primarias de la mayoría de la población. Estos dos objetivos, el de propugnar por el crecimiento económico del país y el de esparcir las bonanzas de él al mayor número de habitantes, se encuentran plasmados en mayor o menor grado, en las distintas leyes de impuestos sobre la Renta que hemos tenido, configurando distintas filosofías sobre justicia tributaria, tal como aparece en las respectivas exposiciones de motivos que oportunamente hemos transcrito. Es indudable que detrás del apareamiento de cada una de esas leyes y de cada reforma a las mismas, se encuentra una lucha de intereses; los del sector público y los del sector privado. Esa dualidad se hizo más evidente con la aparición del Decreto del Directorio Cívico Militar No. 300, que suprimió el privilegio de las sociedades anónimas de lograr el ahorro de las utilidades percibidas, sin que los socios tributarán por ellas, privando, así, el in-

terés gubernamental de aumentar sus ingresos públicos. La reacción de la empresa privada provocó la derogación del Decreto de mérito, sin que por ello pudiera considerarse por finalizada la pugna de intereses, los cuales trataron de conciliarse en el seno de una Comisión Ad-hoc, obteniendo como resultado final una fórmula de compromiso que se plasmó en la actual ley de Impuesto sobre la Renta.

Respecto al tratamiento de las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas, la ley vigente estableció una variante a los anteriores sistemas ensayados, pues hizo aparecer por primera vez la obligación de las sociedades de retener, a nombre de los socios, un porcentaje de dichas utilidades, en concepto de impuesto, para garantizar su pago en el caso de causarse. Esto ocurría cuando las utilidades eran repartidas en forma de dividendos, pero bastó poco tiempo para comprenderse que ni el Fisco ni las sociedades obtenían ningún beneficio, por las razones que ya hemos anotado. Este es el ambiente que precedió al apareamiento del Decreto No. 609, con el que se creyó darle solución al problema, con la creación de dos impuestos, distintos por su naturaleza, al Impuesto sobre la Renta.

Solamente así, con esta explicación, tienen sentido los dos considerandos del legislador que aparecen en el expresado Decreto y cuyo tenor literal, es el siguiente:

- " I. -Que el Gobierno de la República, conciente de la necesidad de incrementar el desarrollo industrial del país, y en el permanente propósito de coadyuvar con el esfuerzo del sector privado en ese desarrollo, con vistas a la superación de la economía nacional;
- II. -Que para los fines enunciados en el considerando anterior, es preciso auspiciar los basamentos legales que garanticen esa colaboración y que no entorpezcan el libre juego de las fuerzas económicas."

Si analizamos esos dos considerandos sin ninguna conexión con los antecedentes históricos ya mencionados, no se encuentra ninguna relación lógica entre las justificaciones de tipo económico que señalan los considerandos del Decreto y la implantación de los tributos por él regulados, ya que la creación de impuestos, por lo menos de la naturaleza de ellos, a criterio de la empresa privada jamás van a propiciar el desarrollo industrial del país; lo que se le olvidó decir al legislador en dichos con-

siderandos o no quizo decirlo es que los dos impuestos que contempla el Decreto No.609 eran sustitutivos del Impuesto sobre la Renta, en cuanto la tributación de las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas para los socios, dándoles un tratamiento más favorable como tendremos ocasión de demostrar más adelante.

Analizado ya cuál es el objeto económico de dichos impuestos, procederemos a estudiar cuáles son los supuestos de hecho a los cuales nuestro legislador les dió categoría de generadoras de una obligación tributaria o, en otras palabras, cuál es el objeto, tributariamente hablando, de los impuestos que creó el Decreto No. 609, lo que nos lleva a la determinación del hecho imponible de los mismos.

El Decreto No.609, en su Art.1º, dice:

"Toda sociedad anónima domiciliada en El Salvador, es responsable del pago de los impuestos sobre capitalización y mantenimiento en reservas, establecido en los dos artículos siguientes.

El acuerdo sobre capitalización o mantenimiento en reserva deberá adoptarse dentro del término de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice cada ejercicio o lapso de imposición de la sociedad en que se hubieren obtenido las referidas utilidades."

"El monto del Impuesto se calculará de conformidad con las tasas establecidas en los dos artículos siguientes, que deberá aplicarse sobre la renta imponible deduciendo el impuesto pagado por la sociedad."

El Art.2, establece:

"El monto de las utilidades que acuerde capitalizar una sociedad anónima domiciliada en el país se gravará con la siguiente tabla:

| SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL DE LA CUAL PROVIENE EL MONTO DE LAS UTILIDADES QUE SE ACUERDE CAPITALIZAR: | El impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes sobre las utilidades capitalizadas. |
|--|---|
| Excede de ₡ 20.000.00 pero no de ₡ 40.000.00   | 5%  |
| Excede de ₡ 40.000.00 pero no de ₡ 80.000.00   | 9%  |
| Excede de ₡ 80.000.00  | 12%   |

El tenor literal del Art.3, es el siguiente:

"La parte de la renta imponible de una sociedad anónima domiciliada en el país, deducido el impuesto social que se acuerde man-

tener en reserva al vencimiento del plazo de cuatro años contados a partir de la expiración del ejercicio en que se hubiere obtenido, se gravará de acuerdo con la tabla siguiente:

SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL DE LA CUAL PROVIENE EL MONTO DE LAS UTILIDADES QUE SE ACUERDE MANTENER EN RESERVA. El impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes sobre las utilidades en reserva.

|              |                       |            |     |
|--------------|-----------------------|------------|-----|
| No excede de | ₡20.000.00            | 4%         |     |
| Excede de    | ₡20.000.00 pero no de | ₡40.000.00 | 8%  |
| Excede de    | ₡40.000.00 pero no de | ₡80.000.00 | 11% |
| Excede de    | ₡80.000.00            | 13%        |     |

"Si transcurrido el término prescrito en el Art.1 no se hubiere acordado la capitalización en todo o parte de las utilidades de la sociedad, se presume de derecho que ésta acordó mantenerla en reserva a la fecha en que finalice el referido término y deberá pagar el impuesto correspondiente."

El Art.4, inciso 1º, establece:

"Si transcurrido el término de dos años, contados a partir de la fecha en que expire el plazo a que se refiere el Art.1, no se hubiere perfeccionado legalmente la capitalización, se presume de derecho que se acordó mantener las utilidades en reserva, debiendo la sociedad enterar la diferencia para completar el impuesto que debió pagarse conforme el Art.3, sin perjuicio del pago de un recargo del uno por ciento mensual que se computará sobre esta diferencia a partir de la fecha de vencimiento del plazo para el pago del impuesto de capitalización."

De la lectura de los artículos anteriormente transcritos podemos establecer que los hechos imposables tipificados por el Decreto No.609 como generadores de los impuestos que contempla, no es la capitalización de las utilidades, ni el mantenimiento de estas en reserva, sino el acuerdo que de ellos se tome, acuerdo que, en lo que respecta al mantenimiento en reserva de las utilidades, en ciertos casos se presume de derecho.

Respecto al acuerdo de capitalización, para que produzca los efectos tributarios que el Decreto establece, no basta que simplemente se tome, sino que se encuentra condicionado al hecho de que debe verificarse dentro del plazo de cuatro años que señala el inciso 2º del Art.1.- Además se encuentra supeditado a que la capitalización se realice también en los dos años siguientes a ese período.



Podemos decir, entonces, que el objeto del Impuesto de Capitalización es un hecho condicionado, sujeto a ciertas circunstancias; al no producirse se genera en forma presunta el hecho imponible objeto del impuesto sobre mantenimiento en reserva, el cual puede también manifestarse expresamente antes de que termine el plazo de los cuatro años indicados, dando origen a una situación precaria de este impuesto, ya que dentro de dicho término puede ser sustituido por el de capitalización, al tomarse el acuerdo respectivo.

Las consecuencias inmediatas que se derivan de todo el estudio precedente sobre la determinación del objeto de los impuestos indicados, son las siguientes: que mientras no transcurra el plazo de cuatro años que señala el Art.1 del Decreto, el objeto imponible de cada uno de los impuestos puede ser sustituido por el otro, quedando incierta, hasta el final de dicho plazo, la obligación tributaria que le corresponde a los socios. Inclusive, se podría haber declarado y pagado cualquiera de ellos, generándose entonces, un crédito a favor de los socios; que lo hace valer para el pago del impuesto que en definitiva se cause, con la consiguiente devolución del excedente, si procediera. Esta misma situación ocurre cuando la sociedad acuerda, dentro de los referidos cuatro años, repartir entre sus socios, las utilidades sobre las cuales podrían recaer los tributos comentados; y esto es lógico que así sea, ya que como hemos indicado antes, los impuestos de capitalización y mantenimiento en reserva de utilidades, solamente constituyen un sustituto del impuesto sobre la Renta cuando se cumplen los supuestos legales que fija el Decreto N° 609.

Concretando lo expuesto podemos establecer un orden de prelación respecto a las obligaciones tributarias de los socios con relación a las utilidades acumuladas de la sociedad y surgidas por la voluntad expresa o presunta de ésta manifestada dentro de los cuatro años que señala el Art. 1 del Decreto N° 609, en la forma siguiente: 1)- obligación tributaria regulada por el impuesto sobre la Renta al repartirse dividendos; 2)- obligación tributaria determinada por el impuesto de capitalización, siempre que ésta se realice en los dos años subsiguientes al término de cuatro años en que debió tomarse el respectivo acuerdo; 3)- obligación tributaria que surge en último término al generarse el Impuesto sobre Mantenimiento en Reserva, cuando no se dieron los presupuestos legales necesarios para que se tipificaran los otros, es decir, que la sociedad no acordó dentro del término de los cuatro años repartir dividendos o capitalizar, o que habiendo acordado ésta, no la verificó dentro de los dos años indicados.

Habiendo quedado fijo este impuesto de Mantenimiento en Reserva, no tiene ninguna relevancia respecto a él que la sociedad acuerde posteriormente capitalizar las utilidades sobre el cual recae o repartirlas entre los socios en forma de dividendos. Los artículos del Decreto que establecen la prelación indicada, ya sea en forma expresa o tácita, son: el Art.9, incisos 1º y 3º, en relación con el Art. 4, inciso 1º ya transcrito; el Art.9, inciso 4º, en relación con el Art. 5. Respecto al inciso 4º del Art.9 hay que interpretarlo en el sentido de que la distribución de dividendos a que se refiere, para que produzcan los efectos que en él se indican, debe ser acordada dentro del plazo de cuatro años a partir de la fecha en que finalice el período impositivo de donde provienen, ya que esa es la situación que regula todo el Art.4, según se desprende de su inciso 1º y sólo así puede tener sentido también el Art.5 que hace referencia a otra distribución de dividendos, aunque no sea en efectivo. Una interpretación sistemática de este artículo, al vincularlo con los demás comentados hasta el momento y en especial con el inciso 2º del Art. 4, nos lleva a establecer que la exención del Impuesto sobre la Renta que estatuye para los socios que reciben dividendos en forma de acciones, es decir, en especies, surte efecto cuando se hayan generado y pagado en forma definitiva los impuestos de capitalización y de Mantenimiento en Reserva. No comprendemos, entonces como el legislador haya querido hacer una discriminación por medio del inciso 4º del Art.9, entre las formas de repartir dividendos, concediendo efectos exentivos únicamente cuando dichos dividendos se reparten en efectivo.

El tenor literal de los artículos citados, con excepción del Art.4, que ya fue transcrito, es el siguiente:

"Art.9.- Si la sociedad hubiere acordado dentro del término de cuatro años a que se refiere el Art.1, capitalizar todo o parte de las utilidades que acordó mantener en reserva, dentro del referido plazo, los socios tendrán derecho a que se les devuelva la cantidad en que el impuesto sobre la reserva exceda al impuesto sobre capitalización correspondiente al monto de utilidades que haya sido capitalizado de dichas reservas.

Esta devolución se hará efectiva hasta que se verifique en legal forma la capitalización correspondiente.

En el caso del inciso primero del Art.4 de este Decreto no procederá devolución.

Si la sociedad acordare distribuir en efectivo las reser-

vas, los socios tendrán derecho a que se les reconozca como crédito el impuesto pagado sobre reserva y a la devolución correspondiente en su caso".

Art.5.-El socio que recibiere utilidades en acciones, no computará el valor de dichas acciones en su renta personal correspondiente al ejercicio en que las utilidades le fueren pagadas o acreditadas en esa forma.

Sólo me resta abordar, para dar por terminado el epígrafe que cubre este Capítulo, el tema sobre la naturaleza de los impuestos que regula el Decreto N<sup>o</sup> 609. Ello nos lleva a que analicemos, como acto previo, la naturaleza de los hechos tipificados legalmente como generadores de la obligación tributaria; estudio que lo haremos desde el punto de vista administrativo, económico y jurídico, es decir, en los aspectos reales de los citados hechos, anteriores al de su elevación a la categoría de hechos jurídicos tributarios.

a)- Punto de vista administrativo

El acuerdo de capitalización o de mantenimiento en reserva de las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas, puede ser considerado como un acto administrativo de la referida entidad, realizado por medio de su órgano máximo, constituido por la Asamblea General de Accionistas. El Código de Comercio, así como los estatutos de la sociedad anónima, regulan la forma en que dicha Asamblea se constituye, así como los procedimientos para tomar los referidos acuerdos. Es indudable, que como simple acto administrativo los acuerdos indicados no tienen ninguna relevancia para la tipificación del hecho imponible de los impuestos comentados; la tiene al tiempo en que fueron tomados, ya que con respecto al Impuesto de Capitalización, si el acuerdo respectivo fuera tomado después del término de cuatro años que señala el Art.1 del Decreto, no se tipifica el hecho imponible que lo genera, operándose entonces, aunque en forma presunta, el hecho imponible del Impuesto de mantenimiento en Reserva.

b)- Punto de Vista Económico.

Pasaremos ahora a contemplar el otro aspecto del hecho imponible, el económico y para ello debemos determinar con exactitud cuál es el contenido de los acuerdos que conforme al Decreto N<sup>o</sup> 609 son objeto de imposición. Lo que califica y le da categoría a dichos acuerdos son los fenómenos de la capitalización y el mantenimiento en reserva de las utilidades acumuladas. Es muy común el caso de que las sociedades anóni-

mas a lo largo de varios ejercicios hayan acumulado ingentes cantidades de dinero, procedentes de beneficios realizados por la entidad en diferentes períodos y por disposición legal o estatutaria o por libre decisión de la Asamblea General, en la cual se manifiesta la voluntad colectiva de los socios, se haya acordado, en su oportunidad, conservarlas en el patrimonio social para prever futuras contingencias o aumentar las inversiones. Este fenómeno económico da lugar a la formación de los reservas y es indudable que cuando ellas son numerosas producen un desequilibrio entre el capital social y el patrimonio social. A efecto de restablecerlo, se procede a efectuar su transformación en capital social, determinando así que el valor de las acciones vuelvan a su valor nominal.

La operación anterior, desde el punto de vista económico, no tiene ninguna repercusión, ya que no se produce ninguna alteración en el patrimonio social y, por otra parte, no existe ninguna aportación real verificada por los accionistas, quienes conservan sus dividendos. En cuanto a la situación de los acreedores, ésta queda mejor que antes porque su garantía patrimonial queda también garantizada. No creo, pues, que esta característica económica de los acuerdos sea la que el legislador haya tomado en cuenta para tipificar los hechos imponible de los tributos que regula el Decreto N<sup>o</sup> 609, pues aún considerando la capitalización como generadora de una nueva aportación por tratarse de un doble traspaso: de reservas de la sociedad a los socios en concepto de dividendos y de los socios a la sociedad a título de aportación, ello saldría de los linderos de lo económico para caer en el campo de lo jurídico. Es oportuno hacer observar, que antes de la promulgación del Decreto N<sup>o</sup> 609, este argumento del doble traspaso de bienes, que tiene asidero en la naturaleza jurídica de las sociedades, sirvió para considerar que los accionistas percibían utilidades en especie de parte de las sociedades anónimas de que eran miembros, al efectuar éstas una capitalización de las utilidades acumuladas; y que por lo tanto, tenían que computar los socios, en su renta personal, el valor de sus acciones nuevas, todo ello de conformidad al inciso 2<sup>o</sup> del Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, No olvidemos, tampoco, que tanto el impuesto de Capitalización como el de mantenimiento en Reserva de utilidades sociales, son sustitutos del Impuesto sobre la Renta y, por lo tanto, son tres impuestos distintos y no podrían tener jamás un mismo objeto, un mismo hecho imponible.

c)- Punto de Vista Jurídico.

Por exclusión podemos llegar a sostener la tesis de que el elemento característico de los acuerdos referidos, el cual fue tomado en cuenta por el legislador para configurar los hechos imponderables respectivos, es el jurídico. No es, pues, el acuerdo en sí, ni sus proyecciones económicas lo que se toma en cuenta, sino los efectos jurídicos que podrían tener los actos sobre los cuales recaen dichos acuerdos. Esto nos lleva a establecer, en primer término, la naturaleza jurídica de las reservas. Con relación a la pertenencia de las reservas existen muchas teorías pero en ninguna de ellas se debe olvidar que, si bien las sociedades son entes de derecho, creaciones artificiales de la ley, ellas tienen cabida en el mundo jurídico y en consecuencia, producen efectos jurídicos. Siendo las sociedades personas distintas a los socios que la forman, tenemos que aceptar que como sujetos de derecho que son, tienen también su propio patrimonio. La voluntad colectiva de la sociedad, sustituye en todo a las voluntades individuales de los socios; y sólo se mueve al tener de aquella voluntad, manifestada por el órgano supremo y ejecutada por sus órganos administrativos. Es la voluntad colectiva y no otra, la que puede determinar en un momento preciso, si se aumenta o disminuye el capital, en la forma que se ha de hacer y cualquier otra alteración del pacto social. De tal manera, que si la sociedad decide que los beneficios sociales pasen a integrar su reserva, o si esa decisión esté señalada por los estatutos, que también son expresión de la voluntad colectiva, o si así lo determina la ley, por todo ello tiene que cumplirse esa decisión, pues los socios no tienen ya sobre dichos dividendos ningún derecho de beneficio propio, es decir que, al otorgar al órgano de la expresión colectiva la facultad de retener las utilidades en reserva, los socios, cuya voluntad particular integra esa voluntad, han renunciado a su derecho al reparto inmediato de los beneficios, el único derecho que tienen respecto a ellos y que es nada más que una expectativa que sólo tiene efectividad cuando la sociedad se liquida o cuando ejerzan el derecho que les confiere el inciso 2º del Art.180 del actual Código de Comercio, el cual literalmente dice:"El accionista que no hubiere concurrido a la Junta que apruebe la capitalización de utilidades o que hubiere votado en contra, podrá exigir que se le entregue en efectivo su parte en dichas utilidades. En este caso, la sociedad podrá disponer

de las acciones, con observancia de lo dispuesto en el inciso segundo del Art.141."- Se concluye, entonces, que en virtud del acuerdo de mantenimiento en reserva se confirma el derecho de propiedad de las sociedades sobre las utilidades sociales, las que pasan a integrar el patrimonio social. Por lo dicho anteriormente, podemos también afirmar, que el acuerdo de capitalización es algo más que un acto administrativo respecto al patrimonio social, ya que por medio de él se decide una transferencia de bienes patrimoniales, de bienes que dejarán de pertenecer al patrimonio de la sociedad para pasar al de los socios, al realizarse la capitalización, en virtud de lo cual, los socios reciben acciones por las utilidades acumuladas, adquiriendo, en consecuencia, derechos a concretos frente a la sociedad y no simple expectativas. Partiendo de lo expuesto paso a elaborar las siguientes conclusiones:

- a) - Es el aspecto jurídico el que tomó en cuenta el legislador para darles categoría de imposables a los hechos que determinan las obligaciones tributarias que regula el Decreto N<sup>o</sup> 609, al considerar la naturaleza compleja de las personas jurídicas y los efectos que en el campo del derecho puedan tener los acuerdos de mantenimiento en reserva y capitalización de utilidades acumuladas;
- b) - Que por lo anteriormente expuesto se puede sostener que siendo el contenido jurídico del acuerdo de mantenimiento en reserva de las utilidades, una declaración del derecho de propiedad, que ya tenía la sociedad sobre dichas utilidades, la naturaleza del Impuesto de Mantenimiento en Reserva se puede clasificar entre los impuestos directos sobre el patrimonio, en aquella parte del beneficio social que no se distribuye entre los socios, sino que se destina a aumentar el patrimonio de la entidad. Juzgado en esta forma el Impuesto sobre Mantenimiento en Reserva, se puede considerar como un complemento del Impuesto sobre el Capital, que regula la Ley de Vialidad, y que sigue la misma técnica de éste al no gravar a la sociedad sino a los socios;
- c)- Para determinar la naturaleza del Impuesto sobre Capitalización, se ha de hacer con base en el contenido jurídico del hecho imponible, tipificado por la ley para dicho impuesto, es decir, la transferencia de bienes patrimoniales que la voluntad colectiva acuerda, y siendo ésta su característica esencial, podemos catalogar dicho impuesto entre los que gravan la transferencia de bienes, de naturaleza muy distin-

ta al del Impuesto sobre la Renta que grava el fenómeno económico de percepción de ingresos.

- d) - Hecho el análisis de la naturaleza de los Impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva, y concluyendo que son distintos al Impuesto sobre la Renta, cabe preguntarse si en la determinación de este último impuesto, son deducibles de la Renta Bruta de la sociedad o de los socios, lo pagado en concepto de aquellos tributos. Con respecto al Impuesto de Capitalización soy de opinión de que es deducible para los socios, en la parte que les corresponde, ya que grava la fuente productora de ingresos, como sería la adquisición de acciones nuevas y por no estar expresamente excluida esta clase de contribución en el literal 1) del Art.26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y que, por el contrario, dicho numeral hace referencia a los impuestos de Sucesiones y de Donaciones que, como al que nos referimos, pertenecen a la categoría de impuestos que gravan la transferencia de bienes. Con respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, no sería objetable la tesis de que dicho impuesto sería deducible para la sociedad, ya que recae sobre la fuente productora de ingresos, como es la parte de su patrimonio que representan las utilidades acumuladas en reserva; pero existe la circunstancia especial de que el referido impuesto es pagado por la sociedad, pero a nombre de los socios y entonces ni ella ni éstos pueden deducírselo de la Renta Bruta.

CAPITULO IV. -Sujetos pasivos de los impuestos que señala el Decreto No.609.-

Ernesto Flores Zavala, al referirse al sujeto pasivo del impuesto, dice:

"Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El Art. 20 del Código Fiscal de la Federación, dice: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. Una persona está obligada de una manera directa al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad de exigirle el pago de la prestación debida." "De acuerdo con esta definición, es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación económica coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel como sucede en los casos de responsabilidad directa por sucesión, substituta, solidaria y objetiva que analizaremos más adelante." (1)

Trataremos de determinar a la luz del pensamiento del maestro Flores Zavala, quienes son los sujetos pasivos de los impuestos que contempla el Decreto No. 609.-

Primero señalaré que los socios, en lo particular, no son titulares del hecho imponible, o sea, que ellos no realizan los actos que el Decreto considera como generadores de la obligación tributaria, ya que es la sociedad quien acuerda capitalizar o mantener en reserva las utilidades acumuladas. Sin embargo, la vinculación que la ley hace de dichos hechos imponibles, no es con la sociedad sino con los socios, dándoles en consecuencia a éstos, la calidad de contribuyentes, es decir, de sujetos pasivos de la obligación tributaria, resultando, en consecuencia, obligados al pago de los citados impuestos. Esta atribución que la ley hace a los socios de los hechos imponibles, obligándoles a soportar la

---

(1) Ernesto Flores Zavala. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.-" Editorial Porrúa, S.A.-México, 1961.- Quinta Edición.-

---



carga tributaria se desprende de los Arts.1, inciso 1º, ya transcrito, y del Art.8 que literalmente dice:

"La sociedad deberá pagar los gravámenes establecidos en los Arts.2 y 3 de este Decreto, por cuenta del socio, dentro de los dos meses siguientes después de vencido el término para declarar, o de que haya causado estado la resolución respectiva."

Acorde con el principio de que los socios son los sujetos pasivos de los impuestos, pues soportan en definitiva la obligación de pagar el crédito fiscal, derivado de los hechos imposables, de los cuales no son titulares, es que también el Art.9, en su inciso 1º establece que, los socios tienen derecho a que se les devuelva el excedente de lo pagado por la sociedad en concepto de Mantenimiento en Reserva sobre el impuesto que resulte como consecuencia de haberse acordado, con posterioridad y dentro del referido plazo de cuatro años, capitalizar las utilidades. Además, en el inciso último de dicho artículo se establecen créditos a favor de los socios, cuando la sociedad acordare repartir utilidades acumuladas por las cuales hubiere pagado ya el impuesto de Mantenimiento en Reserva, siempre que se den los presupuestos que mencioné en el Capítulo anterior.

Establecido ya que los sujetos pasivos de los impuestos que regula el Decreto No.609 son los socios, necesitamos establecer la naturaleza de la obligación que tiene la sociedad respecto al pago de los referidos tributos. Según hemos visto, el Profesor Flores Zavala también considera sujetos pasivos a los que la ley impone la obligación del pago del impuesto en sustitución o conjuntamente con el directamente obligado. Es claro que según el Decreto no se puede hablar de una obligación conjunta, ya que el pago material del impuesto, es decir, la ejecución de la obligación tributaria no le corresponde a los socios, o sea, los sujetos pasivos de los impuestos, sino a una persona distinta de ellos, a quien la ley hace responsable del pago de los tributos. ¿Cómo se podría entender esta responsabilidad de la sociedad? ¿Se podrá decir que surge solamente cuando los socios no quieren pagar el impuesto?

Entiendo que conforme la ley, el sujeto activo de los impuestos no tiene ninguna facultad para exigir a los socios directamente el pago de los tributos; la debe exigir a la sociedad, quien no

sólo es responsable de ese pago, pues también está sujeta en virtud del Decreto, al cumplimiento de ciertos deberes que normalmente sólo corresponde a los contribuyentes como la de determinar la cuantía de los impuestos y el de presentar las declaraciones respectivas.

Podemos deducir de lo anterior, que la obligación de las sociedades no es conjunta ni sustitutiva de la de los socios. En virtud del Decreto, ella es la única directamente obligada a determinar la cuantía de los impuestos y a ejecutar su pago. Sin embargo, ese mismo Decreto aclara que ese pago no es a cuenta de ella sino de los socios, es decir, que respecto a esos actos de pago, de determinación de la cuantía de los impuestos y de presentar las declaraciones correspondientes, la ley tributaria les da a las sociedades la categoría de intermediarios. El Decreto N<sup>o</sup> 609 establece así una especie nueva de representación legal a cargo de una persona jurídica, de donde se puede establecer que todas las consecuencias derivadas del ejercicio de esa representación obligan a la sociedad. En este orden de ideas, si la sociedad, por ejemplo, no declarara o no paga oportunamente el impuesto de Capitalización previamente acordada, responde ante los socios, que son sus representados, por los daños causados por su negligencia. Es el derecho privado el que establece el modo de deducir la responsabilidad y determina a quienes les atañe dentro de la misma sociedad. Así también, si la sociedad no declara en tiempo el impuesto sobre Mantenimiento en Reserva, o haciéndolo no pagara oportunamente el impuesto, quedará ella obligada a soportar el pago de las sanciones respectivas. Esas obligaciones surgen, no de la relación jurídica-tributaria material, atribuible a los contribuyentes, sino que son consecuencia de otra clase de normas de carácter formal, que determinan los deberes administrativos de declarar los tributos, establecer su cuantía y pagarlos en tiempo.

El Decreto No. 609 expresamente hace responsables del incumplimiento sólo a las sociedades, sujetándolas también a las sanciones que resultaren. La oficina encargada de la administración de los tributos referidos, o sea, la Dirección General de Contribuciones Directas, con base en las facultades que le otorga el Art. 7 del Decreto de mérito, determinará de oficio los impuestos correspondientes y aplicará las sanciones que resultaren de la a-

plicación de los Arts. 12 y 13 del citado cuerpo legal. Los socios sólo serían sujetos pasivos de los impuestos y no de las restantes obligaciones; y como consecuencia de esto, soy de opinión de que la sociedad sólo puede recuperar de los socios la cuota tributaria pagada con cargo de ellos y, no lo relativo a las sanciones, por ser ella la obligada por el incumplimiento de sus deberes.

Establecido ya que los sujetos pasivos de las relaciones tributarias creadas por el Decreto No. 609 son los socios y que, la responsabilidad de las sociedades surge de su naturaleza de representante legal, cabe preguntarse: ¿Por qué el legislador no obvió las dificultades de interpretación que se podrían presentar al alterarse los principios lógicos que disciplinan la aplicación de los impuestos en general y fijar de una sola vez que el sujeto pasivo de los tributos que creaba el Decreto eran las sociedades y no los socios?

Creo que el legislador estaba conciente de su determinación de crear dos clases de impuestos, distintos en su naturaleza al Impuesto sobre la Renta, al cual sustituirían en determinado momento. Este propósito no hubiese tenido ningún efecto si se hubiera considerado a la sociedad como sujeto pasivo de la carga tributaria derivada del hecho imponible del acuerdo de capitalización. En este caso y circunstancias, ¿qué diferencia habría entre el Impuesto de Capitalización y el Impuesto sobre la Renta, si ambos recaen sobre las utilidades fiscales de las sociedades? Ninguna, ya que en definitiva, ambos impuestos tendrían los mismos sujetos activos y pasivos (el Fisco y las sociedades anónimas) y los mismos elementos que integran la base imponible (las utilidades de la sociedad)

En cuanto al objeto imponible, es indudable que el Impuesto de Capitalización, estructurado en la forma señalada, se tomaría en cuenta la titularidad del hecho imponible, pues el acuerdo de capitalización es tomado por las sociedades, sin considerar por otra parte, el aspecto jurídico de ese acto, al cual ya nos hemos referido en el Capítulo anterior, sino a sus proyecciones económicas, que también fueron expuestas en dicho Capítulo y que no reflejan una alteración en el patrimonio social.

En este caso, lo que gravaría el Impuesto de Capitalización serían las utilidades percibidas por la sociedad en la medida en que fueran capitalizadas. Y dado que ese fenómeno económico de la

percepción de ingresos de parte de la sociedad es también objeto del Impuesto sobre la Renta, sería evidente que con el Impuesto de Capitalización, estructurado en la forma que pretendía la Asociación de Industriales y otras entidades del mismo giro (1), de que el sujeto pasivo de dicho impuesto fuera la sociedad y no los socios, se hubiera creado un caso típico de doble imposición.

Por otra parte, esa misma ley de Impuesto sobre la Renta ha juzgado el mismo acto de la capitalización, pero ya en su aspecto jurídico, como generador de un doble traspaso de bienes, de reservas de la sociedad a los socios en concepto de dividendos y de éstos a la sociedad a título de aportación, para gravar a los accionistas por el monto de las acciones adquiridas por medio de la capitalización, considerándose, en consecuencia, dicho acto, como una distribución de dividendos en especie, de acuerdo con el Art. 11, inciso 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, en la actualidad esa disposición ya no se aplica en el caso de que se capitalicen utilidades ya que, con el apareamiento del Decreto No. 609, todo acto de esta naturaleza será objeto o bien del impuesto que lleva su nombre o del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, en virtud de la presunción de derecho establecida por el Art. 4 y otros del Decreto.

Respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, si se hubieran considerado a las sociedades como sujetos pasivos, por primera vez, en nuestra historia tributaria, se hubiera gravado a las sociedades domiciliadas en el país con el impuesto sobre el capital y al propio tiempo por ese mismo objeto impositivo, los socios estarían tributando a su vez por el Impuesto de Vialidad, Serie "A", lo cual sería una doble imposición muy ostentosa. Esos fueron,

---

(1) Opinión de la Unión de Industriales Textiles, la Sociedad de Comerciantes e Industriales de El Salvador, la Asociación Salvadoreña de Industriales y la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador.".-Colección jurídico-Impuesto sobre la Renta.-Editorial Universitaria de El Salvador.-Volumen Primero.-Primera Edición.-San Salvador, El Salvador, 1968.-

---

a mi modo de ver, los inconvenientes que nuestro legislador trató de soslayar al estructurar los tributos comentados, estableciendo con claridad que los sujetos pasivos del crédito fiscal eran los socios y no las sociedades anónimas domiciliadas en el país, de que formaban parte.

Ahora bien, ¿cuáles son las características de los sujetos pasivos de los impuestos creados por el Decreto No. 609? Es indudable que a la calidad de socio de una sociedad anónima domiciliada en el país es una de ellas. Nada dice la ley respecto al domicilio de estas personas y ésta es una característica que los diferencia de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, ya que para éste es básico el domicilio de los contribuyentes para determinar el grado de imposición.

De acuerdo con la ley que regula este impuesto, si una sociedad anónima domiciliada en el país, reparte dividendos a socios que tienen este mismo domicilio, ellos deberán sumar a su renta personal las utilidades que perciban de la sociedad y al total se le aplicará la tarifa progresiva que señala el Art. 37 de dicha ley, teniendo derecho a las deducciones legales y al crédito básico que determina el Art. 38 de la misma. En cambio, si los socios a quienes se reparte dividendos, no son domiciliados en el país, por las utilidades percibidas de la sociedad, pagarían en concepto de Impuesto sobre la Renta el 38% sobre el monto de dichas utilidades, de conformidad a los Arts. 39 y 41 de la Ley respectiva y sería, además, un impuesto real, ya que no tendría derecho a las deducciones legales ni al crédito básico que le corresponde a los contribuyentes domiciliados en el país.

Es evidente que el Decreto No. 609 ha creado un gran incentivo para la inversión extranjera, en la constitución de sociedades anónimas, que viene a aumentar las ventajas que resultan por el solo hecho de pertenecer a esta clase de entidades.

Para mayor objetividad de lo dicho pongamos un ejemplo: una persona no domiciliada en el país aporta en la constitución de una sociedad anónima la mitad del capital social. Si esa sociedad establece que obtuvo durante el ejercicio de 1967, una utilidad social distribuible de un millón de colones y que repartió en el año de 1968 la totalidad de las utilidades obtenidas entre sus socios, le tocaría en consecuencia, al socio no domiciliado, la cantidad de ₡500.000.00, por la cual pagaría un impuesto sobre la Renta de ₡190.000.00, equivalente al 38% de su utilidad.

Pero si esa sociedad, en lugar de repartir dividendos entre sus socios acuerda capitalizar las utilidades en su totalidad y efectúa esa operación dentro de los términos que señalan los Arts. 1 y 4 del Decreto, el Impuesto de Capitalización que pagaría a cuenta de sus socios sería de \$120.000.00 (12% s/ \$1.000.000.00) de la cual le correspondería al socio no domiciliado la mitad, es decir, \$60.000.00. Dichas utilidades recibidas por este socio en forma de acciones, ya no serían objeto del Impuesto sobre la Renta, de conformidad a lo establecido por el Art. 5 del Decreto.

¿Qué pasaría entonces? Sencillamente que la sociedad anónima indicada evadiría para el socio no domiciliado, el Impuesto sobre la Renta que le tocaría pagar, haciendo uso de recursos tributarios que la misma ley permite. El Estado dejaría de percibir, en el caso hipotético planteado, la cantidad de \$130.000.00 (\$190.000.00 - \$60.000.00), es decir, el 26% del Impuesto sobre la Renta que le hubiera tocado pagar si el Decreto No. 609 no hubiera existido.

Ahora ya se empieza a ver con claridad el contenido de los considerandos del Decreto No. 609 y la forma en que éste auspicia el incremento industrial del país. Además, también se nota la forma en que los incentivos fiscales operan y que clase de contribuyentes reciben mejores beneficios con ellos.

Es natural que en una operación como la que hemos relacionado, también los accionistas domiciliados en el país salen beneficiados, ya que por una parte existe para ellos una amnistía tributaria de cuatro años con relación al pago del Impuesto sobre la Renta por las utilidades provenientes de las percibidas por la sociedad. Es probable que la sociedad decida pagar por dichas utilidades cualquiera de los tributos que señala el Decreto, ya que las tarifas para ellos señaladas podrían ser preferibles al hecho de sumar cada socio a sus otros ingresos las utilidades sociales recibidas, aumentando así su renta imponible y la tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta que se les aplicaría. Perjudicados resultarían, en casos muy raros, aquellos accionistas que sólo recibieren beneficios por dividendos y la totalidad de ellos no alcanzara el margen gravable del Impuesto sobre la Renta, pero sí resultarían gravados con los otros tributos en forma proporcional a sus aportes. Aún, así, les queda la alternativa de hacer uso del Art. 180 del Código de Comercio, salvándose de tributar por cualquiera de los tres impuestos.

Volviendo al tema sobre quién recibe mejores beneficios del

Decreto No. 609, considero que los deseos del legislador fueron favorecer en gran medida al inversionista extranjero, tomando en cuenta los limitados recursos de capital disponibles que existen para incrementar el desarrollo industrial de que tanto estamos urgidos y debido a la casi general apatía del inversionista local, que no se atreve arriesgar su dinero en empresas de grandes alcances, pues sólo se anima a participar en ellas cuando interviene el capital extranjero, debido a la confianza que se tiene en la experiencia de los hombres de empresa foráneos. Es natural, pues, que el Gobierno se propusiera un programa de incentivos contributivos, como el que ahora analizamos en el Decreto No. 609, para favorecer tanto al inversionista local como al extranjero y por sobre todo, a este último, para lograr así no sólo la importación de capital, sino también de conocimientos tecnológicos y de administración de empresas.

Para terminar este Capítulo he de manifestar también, que sujetos pasivos de los impuestos comentados pueden ser tanto las personas naturales como las jurídicas, ya que ambas pueden ser accionistas de una sociedad anónima. Cuando el sujeto pasivo de los impuestos es una sociedad, se presentan problemas en cuanto a la determinación de la cuantía de los impuestos comentados, los cuales trataré de abordar en su oportunidad. También hay que indicar, que los Impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva son reales, ya que si bien es cierto de que la calidad de socio de los contribuyentes fue tomada en cuenta para estructurarlos, en la determinación del crédito fiscal no se consideran las condiciones personales de ellos.

CAPITULO V. --Cálculo de los Impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva de la utilidades de las sociedades anónimas domiciliadas en el país.

He tratado de superar todas las vicisitudes que conllevan el análisis del Decreto No.609 y he procurado determinar en los dos Capítulos anteriores, la naturaleza de la obligación tributaria material generada por los hechos imponibles creados por dicho Decreto. He establecido, además, quienes son los destinatarios de la obligación de dar, que constituye el objeto de esa obligación. Ahora abordaré un tema tanto más difícil que los anteriores, como es el precisar el contenido de esa obligación de dar, es decir, me referiré a la obligación tributaria material, no ya en sus elementos cualitativos (hecho imponible, sujetos, etc.) sino a uno de los elementos de carácter cuantitativo como es la liquidación de los impuestos comentados, dejando para posteriores Capítulos, el análisis de la gestión administrativa en su liquidación.

Antes del análisis directo de la determinación de la cuantía es oportuno observar, que tanto el Impuesto de Capitalización como el de Mantenimiento en Reserva se diferencian, también, del Impuesto sobre la Renta en el hecho de que, su cálculo se hace en forma colectiva, es decir, que no obstante ser los socios de las sociedades anónimas domiciliadas en el país los sujetos pasivos, estos impuestos no se determinan en forma individual para cada socio.

Al sujeto activo de la relación tributaria no le interesa en el momento de la determinación de la cuantía del impuesto, lo que a cada socio le incumbe dentro del pago de la deuda tributaria, por sus relaciones patrimoniales con la sociedad, pues el crédito fiscal se determina en forma global, o sea que, en esa cantidad va comprendido lo que corresponde pagar a todos los socios. Sólo cuando el impuesto ya ha sido determinado y pagado por el responsable de ello, la sociedad, es que surgen los efectos derivados de la condición propia de los socios. El Decreto no se refiere a esos efectos en su totalidad, sólo señala los casos de devolución y de otorgamiento de créditos a favor de los socios, por parte del Fisco. (Art. 9, incisos 1º y 4º). --Nada dice, en cambio, respecto a la obligación de los socios de desembolsar a la sociedad la parte que les corresponde en la deuda tributaria o que ella quede facultada para retener de las utilidades que les corresponde a los socios en el ejercicio impositivo en que se realizó el pago o en otro cualquiera, lo correspondiente al impuesto pagado a



nombre de ellos. Ante este silencio de la ley cabe interpretarse que la sociedad, al ejecutar a nombre de los socios el pago de los citados impuestos, ha efectuado una distribución de utilidades que son gravables con el Impuesto sobre la Renta para los beneficiados con dicho pago, es decir, los socios, ya que quedaría consignado en una operación contable de la sociedad, disminuyéndose, así, el monto de las utilidades acumuladas sujetas a futuras tributaciones.

Otro aspecto interesante respecto a la determinación del crédito fiscal es el hecho de que el legislador, para la determinación de las tarifas impositivas que contemplan los Arts. 2 y 3 del Decreto No. 609, no tomó en cuenta la dimensión económica de los hechos imponibles, es decir, las cantidades que se capitalizan o se acuerde mantener en reserva, no obstante que ellas constituyen la verdadera base imponible de dichos impuestos; ni siquiera consideró para ese fin la cantidad de la cual realmente puede disponer una sociedad para efectuar esa clase de actos. No podría ser para el caso de la capitalización, sino la utilidad contable disminuida por la cuota de reserva legal y en el de Mantenimiento en Reserva, aquello que realmente constituyen reservas efectivas y que por eso, aumente el patrimonio neto. En lugar de lo anterior, que es lo lógico, el legislador, para elaborar las tasas o porcentajes que se aplicarán a la base imponible, tomó en cuenta la renta imponible de la sociedad, deducido el impuesto social. ¿Qué razones se tuvo para adoptar este criterio? En primer lugar, el legislador, al estructurar los impuestos que iban a sustituir al que gravaba la renta percibida por los accionistas, como Impuesto a la Renta, tomó en consideración, para estimar la capacidad contributiva de los nuevos sujetos pasivos, las mismas razones que influyeron en él para elaborar los distintos conceptos fiscales de utilidad social y a las cuales ya me he referido en el Capítulo II de esta Segunda Parte de mi Tesis, configurando, así, el Decreto No. 609, un nuevo concepto fiscal de utilidad social. Para formarlo toma como base la utilidad social gravable y le disminuye el impuesto social, correspondientes ambos, al ejercicio impositivo de donde provienen las utilidades que se van a capitalizar o a mantener en reserva.

Como se puede observar, este nuevo concepto de utilidad social fiscal que el Decreto No. 609 establece específicamente como ba-

se económica para elaborar las distintas tasas o porcentajes de imposición, es algo menos que la utilidad gravable de las sociedades, ya que de ella se deduce el impuesto que la sociedad tributa por ella misma. Respecto a la utilidad fiscal social distribuable puede ser algo más en cuanto comprende aquellas partidas que la Ley de Impuesto sobre la Renta, al estructurar esta clase de utilidades, deduce de la utilidad social gravable por considerarlas como verdadera distribución de dividendos. Entre esas deducciones están los intereses, sueldos y sobresueldos que la sociedad paga a sus socios en determinadas circunstancias; cantidades que por otra parte son gravadas con dicho impuesto, ya que de conformidad con el inciso 3º del Art. 12 de la Ley respectiva, los socios que los recibieren deberán computarla como ingresos gravables. La base económica determinante de los tributos nuevos puede ser algo menos que la referida utilidad fiscal social distribuable en cuanto no toma en cuenta aquellas utilidades que aunque estuvieran exentas para la sociedad no lo fueran para los socios y a las cuales me referí también en el mismo Capítulo cuando procedí al análisis del Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Además, aduje argumentos para sostener que si una sociedad anónima es a su vez socia de otra de la misma categoría, cuyos ingresos exentos no son de los contemplados en el Art. 21 de la referida ley, entonces resulta que conforme el Art. 23 citado, la sociedad accionista no tiene utilidad gravable, pero sus socios tributarán con el Impuesto sobre la Renta por los dividendos que de ella reciban.

Empezamos, así, a encontrar dificultades en la aplicación de las disposiciones del Decreto No. 609, referentes a la determinación de la cuantía de los tributos que señala, porque, si la sociedad anónima accionista del ejemplo arriba citado, decidiera capitalizar o mantener en reservas sus utilidades percibidas, no hallaríamos modo de determinar las tarifas o porcentajes que fijan los diversos tipos impositivos, ya que no existiría ninguno de los elementos de la base económica que los genera, o sea, la renta imponible y el impuesto de la sociedad que decide efectuar los referidos hechos imposables. ¿Qué sucedería entonces? ¿Nos encontramos ante un caso típico de exención de los Impuestos en el Decreto No. 609, por dificultad en su determinación? Contestaré estas preguntas en su oportunidad, ya que antes deseo analizar más detenidamente los Arts. 2 y 3 del Decreto, por

ser éstos los que dan las reglas para la liquidación de las referidas contribuciones.

El Art.2, en lo que respecta a la fijación de las tasas o porcentajes, dice: "El monto de las utilidades que acuerde capitalizar una sociedad anónima domiciliada en el país se gravarán con la siguiente tabla: si la renta imponible, menos el impuesto social de la cual proviene el monto de las utilidades que se acuerde capitalizar,

Excede de \$ 20.000.00, pero no de \$ 40.000.00.....5%

Excede de " 40.000.00, pero no de " 80.000.00.....9%

Excede de " 80.000.00,,,,,,12%

Conforme el tenor de este artículo es indudable que cuando una sociedad anónima acuerda capitalizar utilidades, cualquiera que sea el monto de éstas, pero que no tenga ella misma renta imponible, no podrá calcularse el impuesto por imposibilidad matemática de establecer los porcentajes, ya que aún para determinar el mínimo del 5% se necesita que la renta imponible de la sociedad exceda de \$ 20.000.00.-

El Art.3, del referido Decreto, en su parte pertinente, dice:

"Si la renta imponible, menos el impuesto social de la cual proviene el monto de las utilidades que se acuerda mantener en reserva

No excede de \$20.000.00. . . . . 4%

Excede de "20.000.00, pero no de \$40.000.00.... 8%

Excede de "40.000.00, pero no de "80.000.00....11%

Excede de "80.000.00. . . . . 13%

La situación que regula este artículo respecto a los porcentajes es muy diferente que la del anterior, ya que en la elaboración del porcentaje mínimo el requisito que se exige es que la renta imponible no sea superior a los \$20.000.00 y se puede argumentar que se está dentro de esa situación cuando la renta imponible es "cero", lo cual llevaría como consecuencia, que al monto de las utilidades que se acuerde mantener en reserva, cuando se dan las circunstancias indicadas, se le aplicaría el porcentaje del 4%. El que se acepte o no esta tesis da lugar a ciertos efectos con relación a la exención de los impuestos, o bien de Mantenimiento en Reserva o del Impuesto sobre la Renta, lo que trataremos con mayor extensión en el Capítulo siguiente.

Por el momento debemos dejar bien claro la naturaleza varia-

ble de la cantidad que sirve de base económica para la determinación de las tasas de los referidos impuestos y que esas alzas y bajas que sufre, que no están en relación con el contenido de los hechos imponibles, se deben a los criterios de que el legislador se vale para definir la naturaleza propia de la renta imponible de las sociedades. Considera que ella es el índice más apropiado para medir la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los nuevos impuestos y determinar, así, su graduación por medio de las tasas o porcentajes indicados, pero sin considerar esa base económica como un parámetro para definir o delimitar el concepto de la verdadera base imponible.

La situación es bien clara en lo que respecta al Impuesto de Capitalización, pues el Art. 2 del Decreto No. 609, no obstante que a mi criterio, adolece de cierto defecto de redacción que lo hace contemplar una situación irreal, es bien preciso, en cambio, cuando delimita la base imponible sobre la que ha de recaer el impuesto. Dicho artículo establece que: "el monto de las utilidades que acuerde capitalizar una sociedad anónima domiciliada en el país se gravará con la siguiente tabla....." y más adelante, dice: "el impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes sobre las utilidades capitalizadas."

El error que encuentro en la redacción es cuando dice que las tasas de imposición se aplicarán sobre las utilidades capitalizadas. Esto, para mí, es una incongruencia, ya que el referido impuesto se calcula antes de verificarse el acto de la capitalización, la cual, por otra parte, puede hasta no llegarse a efectuar, no obstante haberse pagado el impuesto. A pesar de este error, por el contexto de todo el artículo, es lógico interpretar que las tasas se aplican sobre las utilidades que se acuerde capitalizar, que es lo que constituye realmente la base imponible del impuesto, a la cual el referido artículo no le traza ninguna limitación, es decir, que puede constituir materia imponible de este tributo todo aquello que contablemente se considere como beneficios realizados por la sociedad dentro del período de que se trata. Haciendo una delimitación más exacta podemos decir que llegan a constituir la base imponible del Impuesto de Capitalización todas aquellas utilidades de que la sociedad puede disponer, antes de realizar cualquier otro acto, para repartirlas a los socios en forma de dividendos; por lo tanto, no se tomará en cuenta las utilidades destinadas a integrar la reserva legal, así como también, por lógica, lo destinado al pago del impuesto

social.

Esta interpretación del Art.2 del Decreto está en armonía con el hecho imponible del Impuesto de capitalización y con la propia naturaleza del mismo, pues, como ya hemos establecido, es un tributo que grava la futura transferencia de bienes que pasarán del patrimonio de la sociedad al de los socios.

La interpretación diferente, que considere la base imponible del impuesto referido, a la renta imponible deducido el impuesto social, sería una distorsión de esa naturaleza, pues nos llevaría a considerar como objeto de capitalización cantidades que efectivamente fueron erogadas por la sociedad en el período y que, sin embargo, se comprenden dentro del concepto de renta imponible, como serían los intereses, sueldos y sobresueldos pagados a los socios, en las circunstancias ya señaladas; donaciones a personas que no sean de las que menciona el Art.2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, etc.-Por el contrario, ciertos ingresos que obtuvo la sociedad y que pueden ser el contenido de la transferencia indicada, que es el objeto de la capitalización y que, aún pueden constituir para los socios materia gravable con el mismo impuesto sobre la Renta, dejarían, con base en esa interpretación, de ser materia de la base imponible del impuesto comentado, por no constituir tampoco parte integrante de la renta imponible de la sociedad. Me refiero en este caso a todos aquellos ingresos que la Ley de Impuesto sobre la Renta considera exentos para la sociedad, y más específicamente, a los que no son de la misma categoría del Art.21 de la misma Ley, porque tales ingresos no pasan exentos a los socios, salvo que éstos sean a su vez una sociedad, pero la exención termina con ellos, de tal manera que si fuera esta sociedad accionista, una sociedad anónima, no podría transmitir a su vez la exención de esos ingresos a sus propios accionistas. Todos esos ingresos exentos del Impuesto sobre la Renta que perciben las sociedades anónimas domiciliada en el país, no tienen por qué quedar exentos del Impuesto de Capitalización, ya que las dos contribuciones tienen distinta naturaleza y objeto. A la conclusión de considerar exentos del impuesto de Capitalización a las utilidades que se acuerde capitalizar, por estar consideradas como integradas por ingresos exentos para la sociedad, tendríamos que llegar si aceptáramos la tesis indicada. Esa exención no está expresamente contemplada por el Decreto y no creo que la podamos deducir en forma

indirecta por el hecho de que el legislador para elaborar la lista de porcentajes que gradúan la imposición, lo hizo con base en la renta imponible de las sociedades.

Debemos dejar bien definidos dos hechos que se suceden en el tiempo: primero, el determinar las tasas de imposición, tomando en cuenta la renta imponible de las sociedades y después, el del cálculo del impuesto aplicando las tasas a la base imponible, o sea, a las utilidades que se acuerde capitalizar, la que no tiene ninguna vinculación con esa renta imponible.

Cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta estructuró el concepto de renta imponible de las sociedades, lo hizo con el propósito de evitar fraudes, que podrían disminuir sensiblemente la verdadera capacidad contributiva de las sociedades, aplicando así, el principio de lucha contra la evasión fiscal; no lo hizo, pues, con el propósito de establecer exenciones, ya que ellas expresamente las determina en varias de sus disposiciones; no creemos, de tal manera, que este mismo principio de evitar fraudes y evasiones fiscales haya movido al legislador hasta el punto de querer elaborar una nueva especie fiscal de utilidad social, que sirviera de marco a la base imponible del Impuesto de Capitalización. Este fraude no podría realizarse en virtud del acto que constituye el objeto de ese impuesto, ya que allí no privan las suposiciones, sino que la capitalización se hace a base de realidades; no se puede capitalizar sino aquello que verdaderamente constituye beneficios realizados por la sociedad, con las limitaciones que ya indicamos, y es por eso que concluyo, en lo relativo a este impuesto, que toda cantidad que se acuerde capitalizar, aún cuando sobrepase lo que determina el concepto de renta imponible de la sociedad, es gravable, porque constituye la base imponible del impuesto, siempre, por supuesto, que se haya integrado el respectivo porcentaje o tasa de imposición, aunque sea el mínimo, porque de lo contrario, como ya dijimos, existiría imposibilidad matemática para determinar el impuesto, debido a la falta de uno de sus elementos para el cálculo, como es el porcentaje.-

Consecuentemente, también con este principio que venimos enunciando, no podríamos considerar base imponible todo aquello en que la renta imponible de la sociedad sobrepase a esa magnitud que pueda ser el contenido de una capitalización, ya que jamás se podría acordar una capitalización respecto a esa diferencia.

No se podría, por ejemplo, acordar capitalizar gastos, resultando entonces que en este punto el artículo que regula el cálculo del referido impuesto, se se aceptara la tesis analizada, sería letra muerta.

Estudiado ya todo lo relativo a la base imponible del Impuesto de Capitalización, procederé ahora a hacer un análisis de la misma base respecto al impuesto de Mantenimiento en Reserva.

Antes de empezar quiero hacer recalcar la distinta naturaleza de ambos impuestos.

He manifestado en otro Capítulo las razones para sostener que el Impuesto de Capitalización tiene como fin gravar una transferencia de bienes, estableciendo, en consecuencia, una relación entre dos personas: la sociedad, de cuyo patrimonio se extraen los bienes y el socio, que los adquiere. En cambio, en el Impuesto de Mantenimiento en Reserva no se da esa relación, ya que lo que se está gravando es el acto por el cual la sociedad decide no hacer ninguna transferencia de sus utilidades, ya sea por distribución de dividendos o por el acto de la capitalización, sino conservar dichas utilidades dentro de su patrimonio. Por esa razón he sostenido que ese impuesto lo que grava es el patrimonio.

Tratándose de que es un impuesto al patrimonio me parece lógico que el legislador se haya propuesto ponerle cierto límite a lo que en realidad puede constituir la base imponible del impuesto, es decir, lo que se podría considerar como reservas efectivas, a todo aquello que aumentara el patrimonio neto de la sociedad y que ese límite lo determinara empleando como base el concepto de renta imponible de la sociedad. Por estimar que era el patrimonio de las sociedades domiciliadas el afectado con ese impuesto, aunque su pago le correspondiera a los socios como ocurre con el Impuesto de Vialidad, Serie "A", se deberían aplicar los mismos criterios que se establecen para precisar la utilidad social gravable, ya que fiscalmente, en esa magnitud podría considerarse aumentado el patrimonio social. Esa razón inspira la parte inicial del Art. 3 del Decreto, que dice: "La parte de la renta imponible de una sociedad anónima domiciliada en el país, deducido el impuesto social, que se acuerde mantener en reserva. .... se gravará de acuerdo con la siguiente tabla." Aquí si está bien clara la delimitación de la base imponible, ya que las utilidades que se acuerde mantener en reserva sólo se gravarán hasta que lleguen a integrar el total de la renta imponible.

ble. De tal manera que, todo aquello que sobrepase ese límite, lo cual resultaría cuando la utilidad contable de la sociedad fuera mayor que la renta imponible de la misma, no sería objeto de imposición. Ahora veamos qué resultaría en el caso contrario, o sea, cuando la utilidad contable sea menor que la renta imponible de la sociedad. ¿Podría considerarse materia gravable esa diferencia? En mi opinión, no. La sociedad, por lógica, jamás podría acordar mantener en reserva utilidades que no existen nada más que en el mundo fiscal. No creo tampoco que al no hacer la sociedad esa declaración de mantenimiento en reserva de utilidades fiscales, se pueda presumir de derecho que ha verificado ese acto, ya que no existe ninguna disposición dentro del Decreto, que lo diga, ni soy de opinión que tenga en este caso, aplicación lo dispuesto por el inciso 2º del Art. 3 del mismo, que literalmente dice: " si transcurrido el término prescrito en el Art. 1 no se hubiere acordado la capitalización en todo o en parte de las utilidades de la sociedad, se presume de derecho que ésta acordó mantenerlas en reserva a la fecha en que finalizó el referido término y deberá pagar el impuesto correspondiente." Estimo que este inciso se refiere a utilidades efectivas de la sociedad, que durante el término de cuatro años no decidió la sociedad capitalizarlas. No se refiere a utilidades fiscales. La presunción de derecho opera sólo cuando dichas utilidades alcancen el margen gravable, establecido por la renta imponible.

Veamos ahora cómo opera la mecánica de los impuestos que crea el Decreto No. 609; cómo se combinan uno con otro, tomando en cuenta naturalmente, la tesis que he venido sustentando respecto a lo que debe considerarse la base imponible de ellos. Supongamos una sociedad anónima domiciliada en el país a quien en determinado ejercicio se le ha fijado una utilidad contable de ₡100.000.00 y una utilidad fiscal o renta imponible de ₡ 75.000.00. -De conformidad a los Arts. 2 y 3 del Decreto, el porcentaje a aplicar para el Impuesto de Capitalización sería el 9% y para el de Mantenimiento en Reserva, el 11%. -Ahora bien, si la sociedad decidiera capitalizar los ₡100.000.00 de utilidad contable, el impuesto a pagar sería de ₡ 9.000.00. -Si por el contrario, decidiera capitalizar únicamente ₡40.000.00 al finalizar los cuatro años que señala el Art. 1, sólo se podría presumir de derecho que ha acordado mantener en reserva ₡35.000.00, es decir, lo que falta para integrar el monto gravable con este impuesto, de conformidad a la parte inicial del Art. 3. De tal manera que la sociedad pagaría a cuenta de los so-



cios: \$ 3.600.00 (9% de \$40.000.00) en concepto de Impuesto de Capitalización y \$ 3.850.00 (11% de \$ 35.000.00) en concepto de Impuesto de Mantenimiento en Reserva, haciendo un total los dos impuestos, de \$ 7.450.00.-

Podemos deducir de lo anterior que, si se aceptara mi tesis, lo fomentado por el Decreto No. 609 no es la capitalización de utilidades sino el mantenimiento en reserva de las mismas, ya que una sociedad en una situación análoga a la que hemos planteado, le convendría más pagar el impuesto de Mantenimiento en Reserva, aún cuando los porcentajes sean mayores, porque la base imponible para este impuesto tiene un límite que no lo tiene el otro. Dudo que este sea el resultado favorable para las sociedades, pues no debemos olvidar que la mecánica de esos impuestos se relaciona también con el del Impuesto sobre la Renta, del cual se consideraran sustitutos y que este impuesto repercutirá sobre todo aquello que no sea gravable con los nuevos tributos y entonces habría que ponderar cuál de esos tres impuestos señalados es el que más conviene pagar. Sobre este punto procuraremos extendernos en el Capítulo siguiente. Por ahora y a manera de conclusión de este Capítulo, quiero dejar bien claro lo siguiente:

- a) --Que tanto el Impuesto de Capitalización como el de Mantenimiento en Reserva, la base imponible sobre la cual se aplicarán los porcentajes que señalan los Arts. 2 y 3 del Decreto, la constituyen las cantidades que se acuerden capitalizar o mantener en reserva;
- b) --Que el único límite que puede tener la base imponible del Impuesto de Capitalización es la utilidad contable de la sociedad, deducido todo aquello de que ésta no puede disponer para efectuar una transferencia a los socios;
- c) --Respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, debe ser materia de la base imponible todo aquello que pueda llegar a constituir reserva efectiva, pero con un límite determinado por aquella cantidad que constituye el nuevo concepto fiscal de utilidad social estructurado por el Decreto No. 609, es decir, la renta imponible menos el impuesto social;
- d) --Que en consecuencia, este concepto nuevo de utilidad social sólo tiene dos fines: 1) --demarcar el límite de la base imponible del impuesto de Mantenimiento en Reserva y 2) --constituir la base económica para determinar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, determinando la graduación de los dos impuestos por medio de los porcentajes o tasas de imposición que señalan los Arts. 2 y 3 del Decreto No. 609.

e) --Que las razones en que se fundan los que sustentan la tesis de que la base imponible de los citados impuestos la constituye la renta imponible de las sociedades, tiene su asidero en ciertos defectos técnicos del referido Decreto, así como en lo expresado en la Exposición de Motivos que se acompañó al Proyecto respectivo. Esos argumentos son los siguientes: 1) --que el Decreto No. 609 no es una ley especial sino un régimen especial sobre utilidades provenientes de las sociedades anónimas domiciliadas en país, sustitutivo del sistema de retención contemplado por la Ley de Impuesto sobre la Renta y que debía de efectuar la sociedad a cuenta de los socios. Con esto se quería indicar que las disposiciones contenidas en el Decreto, no son más que una nueva regulación del Impuesto sobre la Renta, por lo que debía entonces aplicarse los conceptos en ella contenidos, como el de renta imponible de las sociedades.

El problema así planteado se presenta fácil, pero se olvidan que si bien es cierto que el sistema de retención quedó abolido, el Decreto No. 609 ha estructurado dos nuevos impuestos, distintos en su objeto y en su naturaleza al Impuesto sobre la Renta, al cual tratan de sustituir, tal como lo he demostrado anteriormente. Además, si se hubiera querido ser consecuente con lo afirmado por ellos, la utilidad social que debió tomarse en cuenta no era la gravable para la sociedad, sino la distribuible para los socios. 2) --Lo manifestado por el inciso 3º del Art. 1º del Decreto No. 609, que literalmente dice: "El monto del impuesto se calculará de conformidad con las tasas establecidas en los dos artículos siguientes que deberá aplicarse sobre la renta imponible deduciendo el impuesto pagado por la sociedad." Si se analiza esta disposición aisladamente, no existiría ninguna duda sobre que la base imponible de los referidos impuestos la formaría la renta imponible de las sociedades, con la deducción señalada. Sin embargo, una interpretación teleológica del Decreto No. 609 nos llevaría a encuadrar el precepto indicado dentro de los principios generales del ordenamiento tributario establecido. Entonces encontramos que existe una pugna entre dicho precepto y lo establecido por los Arts. 2 y 3, ya que en ellos aparece con claridad cuál es la función específica de la renta imponible de la sociedad: determinar las tasas de imposición, las cuales se

aplicarán sobre las "utilidades capitalizadas" o sobre "las utilidades en reserva" y no sobre la renta imponible de las sociedades. Otra función de la renta imponible indicada, es el de servir de límite gravable a las reservas que pueden ser objeto del impuesto respecto.

Observamos que el precepto fiscal contenido en el inciso 3º del Art.1 del Decreto no está en armonía ni con los Arts.2 y 3 del mismo, ni con toda la finalidad de dicho ordenamiento tributario que estructura dos impuestos con objeto y naturaleza propios, distintos al objeto y naturaleza del Impuesto sobre la Renta. De ser consecuente con la tesis que impugnamos tendríamos que calcular primero, lo que correspondería en concepto de Impuesto de Capitalización o Mantenimiento en Reserva a toda la renta imponible y luego determinar con este dato qué cantidad correspondería a las utilidades que se ha acordado capitalizar o mantener en reserva, pero tal procedimiento no lo señala ninguna disposición del Decreto ni mucho menos los Arts.2 y 3, que se refieren específicamente al cálculo de los referidos impuestos.

Después de lo manifestado en los dos numerales anteriores, queda sin sentido lo expresado por el Señor Ministro de Hacienda en la citada Exposición de Motivos, ya que una cosa son los fines que tuvo en mente el autor del Proyecto de Decreto y otra lo que en definitiva se encuentra plasmado en él, al tomar forma de estructura legal. Lo dicho por el Señor Ministro de Hacienda en algunos párrafos de la referida exposición, es lo siguiente: "A este efecto es oportuno elaborar un breve comentario de las principales disposiciones de este nuevo sistema tributario: en el Art.1 se establece la obligatoriedad para la sociedad anónima domiciliada en El Salvador, de pagar por cuenta del socio el impuesto sobre la capitalización o mantenimiento en reserva del monto de las utilidades para fines fiscales obtenidas por la sociedad. Es muy importante hacer énfasis en la circunstancia de que el objeto del impuesto es el monto de las utilidades sociales para fines fiscales, concepto ya establecido en el Art.30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir, haciendo a la Renta Neta las deducciones autorizadas por esta ley, sabiendo, de antemano, que la Renta Neta se determina deduciendo de la Renta Bruta los gastos necesarios para su producción y para la conservación de su fuente, además de los otros que la misma ley determina; de tal manera que el concepto con que opera en este mecanismo difiere de aquel que

se utiliza para los efectos de técnica contable y no podría ser de otra manera, porque en materia fiscal, se trabaja con elementos de tipo fiscal." "En resumen, todas las disposiciones que constituyen el Proyecto de reformas, establecen pautas consecuentes con los lineamientos generales establecidos con el sector privado, que en una interpretación armónica constituyen la unidad del nuevo sistema, que no altera el de la Ley de Impuesto sobre la Renta, conservando su filosofía y sistemática, por lo que es dable esperar que su aplicación significará un estímulo favorable a la inversión, proclive al fortalecimiento de nuestra economía en los sectores público y privado."

Lo que podemos sacar en claro es que el Señor Ministro de Hacienda, con el Proyecto de Decreto No. 609, pretendía únicamente crear reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero dicho Proyecto, que salvo ciertas variantes, fue aprobado en su totalidad, no estaba reformando únicamente dicha ley, en cuanto suprimía el sistema de retención que implantaba el Art. 76 y derogaba también el Art. 22 que se refería a cierta clase de exenciones del referido impuesto con motivo de la capitalización de utilidades, sino que, primordialmente, estaba reformando nuestro sistema tributario al hacer aparecer en escena dos nuevos impuestos, distintos en su naturaleza y objeto al Impuesto sobre la Renta y que, según la mecánica impuesta por dicho estatuto legal, al perfilarse los presupuestos jurídicos constitutivos de los hechos imposables allí regulados, se operan entre los tributos mencionados, sustituciones de unos a otros. Esto nos viene a demostrar que ninguno de ellos tiene el mismo objeto, ni mucho menos la misma base imponible. Sucede todo lo contrario a lo que nos da a entender el Señor Ministro de Hacienda en sus explicaciones o comentarios referidos, ya que según él, cabe la posibilidad de que tres impuestos distintos tengan una misma base imponible y lo más grave del caso es que esa renta imponible que serviría de base para tasar el impuesto de la propia sociedad, serviría también de base para tasar otro impuesto, el de capitalización o de Mantenimiento en Reserva, desviándose únicamente la determinación del sujeto pasivo, pero en forma artificial, ya que no se encontraría fundamento alguno el que fuera la sociedad o los socios el que pagaran dichos impuestos, lo cual sólo se logra a través del análisis de la naturaleza y objeto de dichos impuestos.

CAPITULO VI.-Exenciones del pago de los impuestos de capitalización y de Mantenimiento en Reserva.-

He establecido en Capítulos anteriores cuáles son los objetos impositivos de las contribuciones que crea el Decreto No. 609. También se indica cuál es la naturaleza propia de los hechos impositivos que los generan, determinando, además, la medida e intensidad en que dichos hechos están sujetos al impuesto. Analicemos ahora cuáles han sido los fundamentos y los fines que el legislador persigue al poner límites a la imposición y que dan por resultado que ciertos hechos que son de la misma naturaleza de los gravables, no puedan generar el crédito fiscal. Esto nos conducirá al tema de la exención de impuestos cuya proliferación, así como el de la evasión, reducen sensiblemente la base gravable de las cargas tributarias.

Empezaré el análisis haciendo las siguientes consideraciones: las exenciones que pueden determinarse dentro de la estructura del Decreto No. 609 no son de orden subjetivo, pues según lo hemos indicado anteriormente, la naturaleza de los impuestos en él comprendidos no es de índole personal sino real. No se establecen, pues, en consideración a las calidades o condiciones particulares de los sujetos pasivos de los impuestos. También debemos tomar en cuenta que a diferencia de otras leyes tributarias, como las leyes de Impuesto sobre la Renta, de Vialidad, Sucesiones, Donaciones, etc., el Decreto No. 609 no define expresamente las exenciones.

¿Cómo operan las exenciones conforme el Decreto No. 609? Conforme a dicho cuerpo legal, los impuestos que comprende se generan por el acto de la voluntad colectiva que decide capitalizar o mantener en reserva las utilidades acumuladas y son esas utilidades cuyo destino se ha decidido con los citados actos, los que van a ser objeto de gravamen. Se puede decir, entonces, que todo está listo para la determinación de la cuantía del impuesto, ya que sólo falta la aplicación de la tasa impositiva correspondiente al monto de esas utilidades; pero puede suceder que esta determinación, no obstante haberse realizado todas esas circunstancias que generan los impuestos, jamás se lleve a efecto por la sencilla razón de no existir el supuesto legal necesario para integrar el porcentaje mínimo de imposición, que es la renta imponible de la sociedad. Esto sucede, sobre todo, respecto al Impuesto de Capitalización, ya que el Art. 2 del Decre-

to empieza a elaborar las tarifas de porcentajes, que se inician con el 5%, cuando dicha renta imponible sea mayor de \$20.000.00, lo cual quiere decir, que en todos aquellos casos en que la renta imponible sea menor de esa cantidad, no podrá determinarse porcentaje alguno y en consecuencia, no habrá nada que aplicar a las utilidades que se haya acordado capitalizar.

Resulta, así, que toda sociedad que se encuentre en situación análoga a la indicada, no está sujeta a pagar, a nombre de los socios, ningún impuesto de capitalización. ¿Será esto en realidad una exención del Impuesto de Capitalización? A mi modo de ver, sí, ya que se han cumplido todos los supuestos legales que generan el tributo y si éste no se concretiza en una cuantía, ello se debe a factores ajenos a la obligación tributaria material, a razones de orden técnico o de política fiscal o social. Después veremos qué tuvo en mente el legislador para supeditar la fijación de las tasas impositivas a la existencia de determinada cantidad, en este caso, la renta imponible de las sociedades y por qué esa cantidad; además, debería llegar a cierto límite.

Respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva he manifestado, que se puede sostener la tesis de que el hecho de no existir renta imponible, no es motivo para considerar de que procede la exención del impuesto, pues el requisito exigido por el Art. 3 del Decreto, es que para integrar el porcentaje mínimo del 4%, dicha renta no debe exceder de \$20.000.00, es decir, que se puede estar comprendido en esta condición tanto cuando es de un centavo como cuando no exista, es decir, que sea "cero", por no ser esa renta imponible un elemento de la base imponible sino del cálculo del impuesto. Al contrario sensu, podemos hablar de exención del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, respecto a aquellas utilidades que se acuerde darles ese destino si sobrepasen la renta imponible de la sociedad, fundamentado en la parte inicial del Art. 3 del Decreto, que dice: "La parte de la renta imponible de una sociedad anónima domiciliada en el país que se acuerde mantener en reserva..... se gravará de acuerdo con la siguiente tabla."

Mis anteriores demostraciones señalaban que si ese porcentaje se estaba refiriendo a la base imponible del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, esa base imponible no era la renta imponible de la sociedad, sino que debía de interpretarse la disposición

como un límite establecido para determinar hasta qué punto las utilidades sociales que se acordaren mantener en reserva y que son las únicas que constituyen la verdadera base imponible, iban a ser gravadas. Las razones fueron expuestas en el Capítulo anterior y se basan en la naturaleza propia del hecho imponible que genera el Impuesto de Mantenimiento en Reserva y en lo expresado por el mismo Art.3, al referirse al objeto sobre el cual se van a aplicar los porcentajes, pues, dice: "el impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes sobre las utilidades en reserva."

Reafirmo lo expuesto, concluyendo, que tratándose del Impuesto sobre Mantenimiento en Reserva, la renta imponible de las sociedades sirven para elaborar la tabla de graduación del impuesto, pero su inexistencia no genera ninguna exención, por no ser elemento de la base imponible y no dejarse de cumplir la condición de no llegar dicha renta imponible a la cantidad de ₡20.000.00, por el hecho de no existir, dando lugar, entonces, a que se determine el porcentaje mínimo del 4% y por el contrario la referida renta constituye un límite a la gravación del hecho imponible, lo cual en sí puede ser fuente de una exención del impuesto, sobre todas aquellas utilidades sociales que sobrepasen a ese límite.

Estos son, según mi criterio, los únicos casos de exención de impuestos contemplados por el Decreto No.609, aún cuando no los señala expresamente. Ello se deduce de la interpretación de sus disposiciones. Señaladas las exenciones, pasaré a explicar los motivos que se tuvieron para establecerlas; si efectivamente constituyen un privilegio para los favorecidos la dispensa o exoneración de la obligación de pagar los impuestos y si tiene que ver en ello la capacidad contributiva en alguna forma, determinada por el Decreto.

Esta investigación me lleva, en primer lugar, a verificar un análisis de todo nuestro sistema tributario para obtener como primera observación, de que existe una vinculación entre las leyes que regulan los diferentes tributos, llegando a ser la razón de existencia de algunas de ellas el prevenir la evasión de otro tributo. Ejemplo de ello lo tenemos con el impuesto sobre Donaciones, cuya promulgación se efectuó con el fin de evitar que se evadiera el Impuesto sobre Sucesiones, al transferir en vida el donante la totalidad o parte de su patrimonio. Así

llegamos también a observar que la causa de la exención de un determinado impuesto no es una concesión gratuita, sino el evitar una doble imposición, ya que el mismo fenómeno económico es a su vez objeto de gravamen con otro impuesto. Así tenemos, por ejemplo, que la Ley de Impuesto sobre la Renta declara ingresos exentos a los provenientes de donaciones y herencias. Analizada esta exención aisladamente pareciera que es un privilegio que la ley otorga a los donatarios, herederos y legatarios, pero no es así, ya que tanto el objeto de la donación como el de la sucesión se gravan con los impuestos sobre Donaciones y Secesiones, respectivamente. Otro caso lo constituye, en forma análoga, la exención que contempla la misma ley de Impuesto sobre la Renta por los pagos provenientes del cultivo y actividades relacionadas con el café, porque el mismo tiempo otra ley especial grava la exportación de ese producto. Para citar otro caso más, mencionaremos la vinculación que existe entre el Impuesto sobre Donaciones y el Impuesto de Alcabala, a tenor del Art. 19 de la Ley que regula al primero, que dice: " En toda donación real o presunta se pagará el respectivo impuesto de Alcabala por la parte de capital que no esté afecto por cualquier otro motivo, al impuesto sobre donaciones. "

De los dicho anteriormente podemos decir, que no todos los que tienen capacidad contributiva están obligados a pagar todos los impuestos establecidos por el Estado, sino que cada quien pagará el impuesto que la expresada vinculación tributaria le determine. Esto lo podemos decir, también, de otra manera: el hecho de que una ley tributaria declare exento a ciertos sujetos que tienen capacidad contributiva, no le releva, al final, del pago de la contribución al Estado, ya que otra ley existirá, que en mayor o menor grado, los comprenda dentro de sus disposiciones impositivas.

El tema de las exenciones demanda cuidado, pues en realidad, no se le concede ninguna gracia a una persona al relevársele de una obligación tributaria si a dos pasos más se va a encontrar con otra ley, y a veces dos más, que estarán gravándole ese símbolo de capacidad contributiva. Esto no quiere decir que las verdaderas exenciones no existen, ya que las diferentes leyes tributarias conceden francos privilegios a ciertas personas, al no considerar afectas al tributo, hecho impositivos a ellas vinculados, sin que exista la amenaza de verse expuestos al pago de otro tributo por los mismo hechos. Como privilegios que son, algunos han consi-



derado a estas exenciones como injustas, pues violan el principio de la generalidad de los impuestos, cuya base es la capacidad contributiva y se enuncia diciendo, que todos aquellos que estén en una misma condición respecto a una capacidad económica determinada, deben tributar igual. Quienes así piensan, estiman que las exenciones tienen un vicio de origen, pero olvidan que a la par del principio de la generalidad y equidad en los impuestos, existe el principio de la justicia tributaria, que toma en cuenta los méritos desarrollados por las personas que coadyuvan al bienestar general y por ello se convierte en la causa de que reciban un tratamiento impositivo muy diferente a todos los demás que se encuentran en idéntica capacidad contributiva. Esta clase de justicia tributaria es el fundamento de los incentivos fiscales que tratan de encauzar las voluntades hacia determinados fines de provecho social o colectivo. Así, por ejemplo, cuando el Estado, queriendo fomentar el ahorro y, al mismo tiempo, incrementar la capacidad económica de los bancos, establece que están exentos del pago del impuesto de Vialidad, Serie "A" y de Sucesiones, los depósitos bancarios, y del Impuesto sobre la Renta, los intereses causados por dichos depósitos, está implantando de esta manera privilegios, basados en esa clase de justicia tributaria. Lo mismo sucede, cuando queriendo fomentar el desarrollo industrial, el Estado establece exención total del impuesto o reducción del mismo, a empresas dedicadas a ciertas actividades industriales que propician el aceleramiento del desarrollo económico del país, propiciándose, así, al mismo tiempo, mejoras a las condiciones de vida para la población. Estos son los objetivos de las leyes de Fomento Industrial y de Fomento Agrícola.

Expuestos ya esos breves comentarios sobre la naturaleza de las exenciones en general, que nos llevó a clasificarlas en exenciones verdaderas o privilegios y exenciones aparentes, según que los fines del legislador, en determinada ley tributaria, sean el de reservar o no los hechos impositivos liberados del crédito fiscal, para otra clase de tributos. Pasaremos a analizar ahora, con base en dichas consideraciones, la característica de las exenciones que establece el Decreto No. 609. Primero tendremos en cuenta que el referido Decreto establece una vinculación estrecha entre los impuestos que regula y el Impuesto sobre la Renta, al extremo de ser considerados de la misma especie, cosa que creo haber ya de-

mostrado que es una falacia. Lo que en realidad pretende el Decreto No. 609 es compulsar a las sociedades anónimas domiciliadas en el país, para que dentro de un período de cuatro años, obliguen a sus socios por cualquiera de los tres impuestos mencionados, en relación a las utilidades percibidas por dichas entidades. De tal manera que, conforme a la mecánica que implanta el expresado texto legal, al finalizar el término referido se habrá determinado cuál es el impuesto que en definitiva pagarán los accionistas contribuyentes, pero mientras dicho período transcurre, se verifica entre los citados impuestos un orden preferencial que podemos regular en la siguiente forma:

- a) -- El Impuesto sobre la Renta que gravaría a los socios por la decisión de las sociedades de repartir dividendos, deja sin efecto a los otros dos impuestos y puede sustituir a éstos, si ya hubieren sido fijados con anterioridad y aún pagados, por el hecho de haber acordado las sociedades capitalizar o mantener en reserva dichas utilidades;
- b) -- No generándose el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto de Mantenimiento en Reserva puede sustituir al de Capitalización y viceversa. Concluidos los cuatro años ya es posible determinar respecto a estos dos impuestos cuál es el que en definitiva se causa, tomando en cuenta, además, para tal efecto, la presunción de derecho de haberse acordado mantener en reserva las utilidades al no existir ningún acuerdo de capitalización o que, existiendo, no se hubiere verificado dicho acto en los dos años subsiguientes al citado ejercicio;
- c) -- Entre el Impuesto sobre la Renta y el de Mantenimiento en Reserva podemos establecer también la relación siguiente: el primero de dichos impuestos, finalizados los referidos cuatro años, no puede sustituir al segundo. Esto quiere decir, que aunque la sociedad acuerde repartir dividendos, si ha transcurrido el término citado, los socios no computarán en su renta personal las utilidades percibidas, al menos en forma de acciones, las cuales se encuentran exentas del pago de Impuesto sobre la Renta, por haberse causado ya el Impuesto de Mantenimiento en Reserva. Quienes no están de acuerdo con esta tesis afirman, que el Impuesto sobre la renta puede sustituir en cualquier momento al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, constituyendo lo pagado en concepto de este impues-

to, un crédito para la cancelación de aquél, teniendo derecho los socios a que se les devuelva el excedente, si lo hubiere.

Para hacer tal afirmación se basan en lo dispuesto por el Art. 9, inciso 4º, del Decreto. Creo que aquí se comete el mismo error de interpretar un precepto legal en forma aislada, no sólo de las demás disposiciones que integran el ordenamiento jurídico tributario comentado, sino aún de las consideraciones contenidas en el mismo artículo. Si analizamos detenidamente los tres primeros incisos del Art. 9 notaremos, que todos se refieren a la situación especial de que no haya transcurrido el término de cuatro años que señala el Art. 1, no encontrando justificación de por qué el último inciso, o sea el cuarto, se va a referir a una situación diferente.

Habiendo dilucidado ya cuál es la mecánica o forma de operar y desplazarse unos a otros, de los tres impuestos citados, tenemos ya base suficiente para afirmar que las exenciones que señala el Decreto No. 609, no son exenciones de las que hemos calificado de verdaderas, ya que las utilidades sociales que constituyen el objeto de gravamen resultan en alguna forma gravadas para los socios, no constituyendo ésto ningún privilegio, pues no existe tampoco dentro del Decreto, ninguna disposición que señale un efecto diferente.

Establecido lo anterior, veremos ahora qué se propuso en realidad el autor del Proyecto de Decreto al pretender establecer las exenciones y si ello era en provecho o perjuicio para los eximidos.

Según el Art. 2 del Decreto, se establece con relación al Impuesto de Capitalización, que si la renta imponible no llegara a la cantidad de \$20.000.00, el porcentaje mínimo de imposición no llegaría a integrarse y en consecuencia, las utilidades que se capitalizarían estarían exentas del pago de ese impuesto. Se establece, entonces, que por el hecho de la capitalización los socios estarían recibiendo utilidades en especie y por lo tanto, estarían afectos al pago del Impuesto sobre la Renta, debiendo computar los socios tales utilidades en su renta personal.

El espíritu o filosofía de nuestra actual ley de Impuesto sobre la Renta es el de considerar la distribución de acciones, con motivo de una capitalización, como afectas al pago de dicho impuesto para los socios que las recibieren, tan es así que señaló, por razones de política fiscal, una excepción a la regla general, la contemplada en el Art. 22, derogada precisamente por

el Decreto No.609 y que literalmente decía:"cuando cumpliendo con las formalidades legales una sociedad anónima hubiere acordado capitalizar todo o parte de sus utilidades,la distribución de acciones de esta sociedad que representan el capital así aumentado,no se computarán 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 el artículo,desapareció la exención en él contenida.Sin embargo,quedó siempre en vigencia el principio de gravar la distribución de acciones con el Impuesto sobre la Renta para los socios que las recibieren,salvo el caso que se cause el Impuesto de Capitalización al darse los presupuestos legales que establece el Decreto No.609.-

Los que sostienen la tesis de que al no generarse el Impuesto de Capitalización de utilidades,las acciones que se distribuyan a los socios con motivo de ese acto,están también exentas del pago del Impuesto sobre la Renta,se basan en lo dispuesto por el Art.5 del Decreto,que dice:" el socio que recibiere utilidades en acciones,no computará el valor de dichas acciones en su renta personal correspondiente al ejercicio en que las utilidades le fueren pagadas o acreditadas en esa forma." Quienes así piensan creen ver en esa disposición un resurgimiento del Art. 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,ya derogado,pero en una forma más amplia,pues aquí no se exige el cumplimiento de la proporción entre el número de acciones poseídas y el de las nuevas acreditadas.

Se persiste nuevamente en el error de interpretar un precepto legal en forma aislada,ya que no se le vincula con las demás disposiciones que establecen la mecánica de los referidos impuestos.Más aún,el precepto indicado que correspondía en el Proyecto del Decreto al Art.4,tenía un segundo inciso que ahora figura como el inciso 2º del Art.4 del Decreto y que dice: "la escritura de capitalización correspondiente no podrá ser autorizada por el Notario mientras no se presenten las constancias de estar pagados los impuestos de capitalización o de reserva,en su caso." Esto da a entender que la exención que involucraba el inciso 1º del Art.4 del Proyecto del Decreto,estaba supeditada al hecho de haberse generado y pagado el Impuesto tal como lo establecía su inciso 2º;motivaciones de orden técnico han de haber influido en el legislador para trasplantar dicho inciso al Art.4º del Decreto.Hay que observar que el

Art.5, cuyo comentario hacemos, aunque solo, es decir, despojado de su inciso 2º con que originalmente aparecía en el Proyecto, se encuentra ahora a continuación del actual Art.4º, donde figura el inciso 2º que le pertenecía. Esto nos está indicando que el legislador, no obstante la trasmutación indicada, no cambió el espíritu del Proyecto que consideraba como condición para que opere la exención que establece el Art.5 del Decreto, de que se haya generado el respectivo Impuesto de Capitalización, ya que ningún Notario podrá autorizar la escritura de Capitalización si no se le comprueba antes, haber pagado dicho impuesto. Señalamos que la exención del Art.5 del Decreto tiene íntima conexión con el hecho de generarse el Impuesto de Capitalización, ya que este hecho es su presupuesto. Nada dice el Decreto respecto a la situación de que este impuesto no se concretice y, ante este silencio, deberán aplicarse los principios de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual por su parte, no contempla esa clase de exención de su impuesto. Jamás podemos aceptar que una exención genere otra exención.

Hemos establecido la clase de exención que representa la Capitalización y sus repercusiones respecto al Impuesto sobre la Renta, sólo nos resta examinar las razones que tuvo el legislador para establecer esta clase de tratamiento de las utilidades de una sociedad anónima domiciliada en el país, cuando su renta imponible no llega al límite mínimo de ₡20.000.00, discriminándolas del pago del Impuesto de Capitalización.

Se pueden hacer muchas conjeturas al respecto. Es probable que dichas razones se funden en el hecho de que con el Decreto No. 609 se pretendía estimular únicamente a las empresas de gran magnitud, dejando que fuera el Impuesto sobre la Renta el que se aplicara a las otras, pues este impuesto resultaría en ciertos casos más perjudicial a los socios de gran capacidad contributiva al tener que incorporar a su renta personal esos ingresos percibidos en forma de acciones, que a la par de aumentar su base imponible elevaría sensiblemente las tasas de imposición de ese tributo. Se puede conjeturar también, que el legislador haya considerado la situación especial de que si una sociedad no tiene o tiene poca renta imponible, es muy probable que los socios no paguen impuesto sobre la Renta por las utilidades percibidas en forma de acciones y, no sería justo, que siendo esto así, se obligara a tributar a los socios por un impuesto que, como el de Capitalización, no toma en cuenta la renta im-

nible de las sociedades para elaborar su base imponible sino las utilidades que se van a capitalizar. Al no existir ninguna identidad entre dichos objetos impositivos podría darse el caso de una sociedad que tuviera un renta imponible pequeña o que careciendo de ella, se le hubiera determinado contablemente una gran utilidad que podría ser el contenido del hecho imponible de capitalización, el cual estaría relevado del pago del Impuesto por la circunstancia primeramente señalada.

Esta justificación que hemos apuntado sólo tendría validez cuando la sociedad percibiera ingresos de la categoría que señala el Art. 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y no cuando sean de otra naturaleza.

Dadas todas las circunstancias indicadas, considero que el legislador, con un gran sentido de equidad, quiso que situaciones como las planteadas, fueran juzgadas únicamente por la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que ésta, para determinar la gravación de las utilidades sociales percibidas por los socios, establece regulaciones que tienen más conexión con la capacidad contributiva de ellos, la cual puede ser aumentada o disminuida fiscalmente, según los principios de justicia tributaria que inspiran a dicha ley; consideraciones éstas que no toma en cuenta el Impuesto de Capitalización, ya que él se aplica en forma objetiva sobre las utilidades que van a capitalizarse.

Entendemos, sin embargo, que si a los socios les fuera muy oneroso el pago del Impuesto sobre la Renta, a la sociedad le queda otra alternativa, que le permite evadir legalmente, para sus socios, el pago de dicho impuesto y es el de acordar mantener en reserva las utilidades o dejar que opere la presunción legal de ese acto al no acordar ninguna capitalización de utilidades dentro del plazo que señala el Art. 1 del Decreto, ya que para generarse el Impuesto de Mantenimiento en Reserva y que el cálculo de él proceda, no se requiere que la renta imponible tenga un límite mínimo que haga posible la elaboración de la tarifa impositiva, no siendo aún necesario, según mi opinión ya expresada, de que dicha renta exista. Esto constituye por sí un incentivo para fomentar el ahorro de las sociedades y de su fortalecimiento financiero que repercute, además, en el desarrollo económico del país en que estamos empeñados. De tal manera que las reglas jurídicas contenidas en el Decreto dan la pauta a la sociedad para que decida cuál es el impuesto que desea pagar.

Con respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, cuya exención se produce cuando las utilidades que se acuerden mantener en reserva sobrepasen el límite máximo que establece el Decreto, es decir, a la cantidad determinada como renta imponible de las sociedades, podemos fundamentar dicha enervación tributaria considerando de que el legislador se propuso darle también a las sociedades una oportunidad para que sopesaran, respecto a esas utilidades, qué tratamiento les era más propicio a los socios, bien decidiéndose por el que regula la Ley de Impuesto sobre la Renta, que inclusive podría considerar exentos de dicho impuesto a los ingresos percibidos por los socios, en una distribución de dividendos y que no estuvieren comprendidos dentro de esa renta imponible de las sociedades, o bien, cuando le fuera perjudicial a los socios ese tratamiento por no ser los ingresos que rebasan el límite indicado de la categoría que señala el Art. 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tratar de evadir el pago de este impuesto mediante la realización de los hechos imponibles que genera el Impuesto de Capitalización. Y aquí tendríamos otro caso en que el referido Decreto propicia el crecimiento de los patrimonios sociales que pueden ser destinados a la inversión con todos sus efectos benéficos para el desarrollo económico del país.

Para terminar este Capítulo sólo resta referirme, aunque sea brevemente, al fenómeno de la evasión de impuestos. Al respecto puedo manifestar que por lo que he podido observar a través del análisis de las exenciones de los impuestos que regula el Decreto No. 609, pocas leyes tributarias propician tanto, como lo hacen dicho Decreto, las evasiones legales a tal punto que podríamos considerar toda la dinámica impositiva que él entraña, como una estructuración de dichas evasiones, que se pueden realizar dentro de ese período de cuatro años que señala el Art. 1 de dicho cuerpo legal y que tiene su fundamentación, como ya lo hemos manifestado, en conceder a las sociedades la facultad de decidir por cuál de los tres impuestos citados se va a gravar a los socios, por las utilidades que perciba en determinado ejercicio. Otra evasión legal que permite el referido Decreto es el relativo a los socios no domiciliados en el país, ya que al pagar el impuesto de Capitalización o de Mantenimiento en Reserva, evaden el pago del Impuesto sobre la Renta que es sensiblemente más gravoso para ellos. Esta evasión, como lo expliqué en su oportunidad, también se le puede dar una justificación, la cual es

la de propiciar la inversión extranjera ante la apatía de los capitalistas nacionales.



CAPITULO VII. -Obligaciones de las Sociedades de declarar y de pagar los impuestos.

Establecido ya cuáles son los hechos imponible y los sujetos pasivos de las relaciones tributarias preceptuadas por el Decreto No.609, lo cual constituye el elemento cualitativo de dichas relaciones y habiéndose, además, analizado su otro elemento, de naturaleza cuantitativa, como es la liquidación de los impuestos comentados, me toca ahora referirme a la forma cómo esa liquidación se efectúa; quién debe hacerla y desde qué momento produce sus efectos jurídicos.

El Art.6 del Decreto establece que: " la sociedad deberá presentar declaración detallada sobre las cantidades que se hubieren acordado capitalizar o mantener en reserva, en los formularios preparados por la Dirección General de Contribuciones Directas, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que se acuerde la capitalización o se consideren mantenidas en reserva. "

En el caso del Art.4, la declaración deberá presentarse en el término de tres meses contados a partir de la fecha en que haya concluido el plazo de dos años a que se refiere dicho artículo.

Del análisis de este artículo se deduce, en primer término, que la obligación de declarar las bases para la liquidación de los impuestos no le corresponde a los sujetos pasivos de la relación tributaria material, es decir, a los socios, sino a la sociedad, y esto es así en virtud de la representación legal que el Decreto No.609 instituye. De tal manera que, además de la obligación de pagar el impuesto, que constituye el objeto, el contenido de la obligación tributaria material, a la sociedad le corresponde otra obligación de carácter subsidiario, como es la de declarar en forma detallada las cantidades que se hubieren acordado capitalizar o mantener en reserva, cuya naturaleza es de tipo formal y administrativo, ya que se encuentra incluida entre los procedimientos destinados a la gestión y liquidación de los impuestos.

Ahora bien, tal como está redactado el Art.6, se podría suponer que el cálculo de los impuestos no le corresponde hacerlo a las sociedades, ya que según dicho artículo, su obligación se limita a indicar únicamente cuáles son las bases impositivas de los citados tributos, como son las utilidades sociales que

que hubiere acordado capitalizar o mantener en reserva. No existe dentro del Decreto ninguna disposición que imponga a las sociedades la obligación de computarse los impuestos en sus declaraciones. Siendo estos así, se podría inferir que corresponde a la oficina encargada de la administración de los impuestos aludidos, o sea, a la Dirección General de Contribuciones Directas, el determinar mediante una resolución, cuál es la cantidad que le corresponde pagar a la sociedad, en tal concepto, de conformidad a la declaración presentada. Sería entonces en esa resolución donde se establecería si se integran o no los porcentajes que indican los Arts. 2 y 3 del Decreto, así como la magnitud gravable de la base imponible declarada y como resultado de todo eso el monto del impuesto a pagar.

En esta forma el Decreto estaría estableciendo un procedimiento análogo al que existía en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916, en donde el contribuyente no se computaba el impuesto en su declaración, sino que esa labor quedaba a cargo de la oficina indicada, tomando como base los datos consignados en las declaraciones. De acuerdo a esta tesis es indudable que la Dirección General de Contribuciones Directas, cuando existiere declaración, estaría obligada a liquidar los impuestos que señala el Decreto y a expedir los Mandamientos de Ingresos respectivos, dentro de un plazo que no excediera de los dos meses siguientes de vencido el término para declarar, a efecto de que las sociedades no se encuentren impedidas para cumplir con oportunidad la obligación de pagar los impuestos dentro del plazo que señala el Art. 8. Ahora bien, este procedimiento que hemos indicado y en virtud del cual la Dirección General de Contribuciones Directas sería la encargada de liquidar los impuestos con base en los datos declarados, no lo establece el Decreto en ninguna de sus disposiciones. Es más, al referirse el Art. 7 a la tasación de oficio que le correspondería verificar a dicha oficina, sólo contempla dos casos: a) --Que las declaraciones presentadas por la sociedad no se estimaren correctas y b) --Que no se hubiere contestado el formulario de declaración. Razonando a contrario sensu en el primero de los casos indicados, podríamos convenir en que, cuando la declaración es correcta o cuando no se haya llegado todavía a esa estimación, la expresada oficina no tiene la facultad de liquidar de oficio los impuestos correctos.

Hay que tomar en cuenta, además, que el Art. 7, en su inciso 2º, le confiere a dicho organismo, para fiscalizar las declaraciones presentadas, un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que termine el concedido para presentar dichas declaraciones. Obligar a que la Dirección General de Contribuciones Directas haga esa comprobación que estatuye el referido artículo en su inciso 1º, antes de que finalice el plazo para pagar el impuesto respectivo, sería restringir la facultad que dicho precepto legal le confiere.

Es indudable que existe un vacío en el Decreto para resolver la situación planteada, y en tales circunstancias tenemos que someternos al proceso de integración de la norma jurídica aplicable, tomando como base lo dispuesto por el Art. 15 de dicho estatuto legal, que dice:

"En las materias no reguladas por el Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta."

Así, en esta forma, se soluciona la situación planteada, aplicando lo que al respecto estableciera la Ley de Impuesto sobre la Renta. Debo hacer notar, que esta ley no regula en forma específica la obligación del contribuyente de computar el impuesto en su declaración, no obstante ello, existen disposiciones que dan a entender dicha obligación.

Al efecto, el Art. 67 de dicha Ley, dice: "cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado o el tasado, la Dirección General determinará el impuesto complementario que corresponda." El Art. 93, por su parte, dice: "cuando el impuesto pagado conforme a la declaración....."

El artículo, comprendido en esa Ley, que más configura la referida obligación es el Art. 74, que en su parte pertinente, dice: "el pago del impuesto computado en la declaración se hará dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se termine el plazo para presentarla....."

El cómputo del impuesto que aparecerá en la declaración, se hará en la forma establecida en el Reglamento respectivo." Y efectivamente, es en el Reglamento de la citada Ley, en su Art. 33, donde se encuentra bien definida la obligación del contribuyente de computarse el impuesto. Dicho artículo, dice: "El contribuyente computará en su declaración el impuesto que corresponda a la renta imponible declarada. Las Delegaciones de la Dirección General pres-

tarán al contribuyente todo el auxilio e información que éste requiera para elaborar su declaración y especialmente para efectuar el cómputo del impuesto que corresponda a la renta declarada."

No deja de ser criticable que materia tan importante como la forma de liquidarse el impuesto aparezca en un Reglamento, cuya finalidad específica es desarrollar los principios fundamentales de una ley. No entraré en consideraciones sobre si se ha faltado a la técnica jurídica en esa forma de proceder del legislador y sobre los efectos jurídicos que se podrían restar al expresado Art.33 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta; me basta con señalar esa situación y para lo que nos interesa podemos valernos de ese artículo para establecer que las sociedades tienen la obligación de computar en las declaraciones a que se refiere el Art.6 del Decreto No.609, el impuesto respectivo.

Habiéndose hecho luz ya sobre si corresponde a la sociedad computar en la declaración el impuesto respectivo, pasaré a estudiar otros puntos sobre dichas declaraciones. En primer lugar, hay que determinar la naturaleza jurídica de las declaraciones, de esa manifestación o reconocimiento espontáneo de ciertos hechos ante el organismo competente.

¿Constituye dicha declaración una manera de iniciar el procedimiento de gestión administrativa, una modalidad de auto liquidación o en otras palabras, es un simple acto administrativo? o bien, ¿entraña la declaración un acto jurídico de efectos probatorios? Si le damos nuevamente aplicación al Art.15 del Decreto, podríamos establecer, con base en el Art.49 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que la declaración tiene visos de confesión. Conforme a este artículo la declaración de Impuesto sobre la Renta recae sobre hechos verificados por el contribuyente y al imponérsele a éste la institución del juramento, produce también efectos probatorios a tal punto de que de conformidad con el Art.64, literal a), las estimaciones que en ella se hagan sirven de base a la Dirección General de Contribuciones Directas para la determinación de la renta. Ahora bien, si esa característica apuntada puede tener validez tratándose del impuesto sobre la Renta, en que los hechos declarados sólo perjudican al contribuyente declarante, no la tiene para los impuestos que regula el Decreto No.609, ya que los hechos declarados por la sociedad no

la perjudican directamente a ella sino a los socios por quien declara.

Es conveniente hacer una distinción entre el hecho material de presentar la declaración y el contenido de ella. El Decreto, en su Art. 6, le impone a la sociedad la obligación de declarar y al no cumplir con esa obligación o presentar la declaración fuera del plazo que el mismo artículo estipula, sería sancionada de conformidad a lo establecido por los Arts. 11 y 12 de la referida Ley. Nada dice ésta con relación al efecto que podría tener una declaración falsa presentada por la sociedad, ni respecto a los socios que son los sujetos pasivos de los impuestos. Por estos inconvenientes soy del parecer de que las declaraciones de los impuestos comentados deben ser considerados como actos administrativos con que se inicia la gestión tributaria de liquidación de los impuestos y que esta liquidación al ser contenida en la declaración, deba dársele el carácter de provisional, como un presupuesto para que se produzca un acto administrativo posterior, ejecutado por la oficina que el mismo Decreto señala, la que determinará en forma definitiva la cuantía del impuesto. Se podría preguntar qué importancia tiene en la práctica el que se considere a la declaración como un simple acto administrativo, o bien, como un acto jurídico de efectos probatorios. Un ejemplo, posiblemente, nos ayude a precisar los conceptos. Supongamos que una sociedad anónima domiciliada en el país presenta una declaración en la cual manifiesta haber acordado capitalizar cierta cantidad de utilidades acumuladas, correspondientes a un ejercicio impositivo. Al mismo tiempo se computa el impuesto correspondiente, tomando como base para la determinación del porcentaje impositivo que se aplicará a dichas utilidades, una renta imponible muy superior a la verdadera y que ha sido la misma que sirvió de base, por haberla así consignado en su propia declaración, para la determinación de su propio impuesto sobre la Renta. Con vista en esa declaración se emitió el Mandamiento de Ingreso de Impuesto de Capitalización, el cual se cancela. Supongamos también que la Dirección General de Contribuciones Directas ha dejado prescribir la facultad que le concede el Art. 7 del Decreto para comprobar la veracidad de dicha declaración y determinar el impuesto correspondiente. Si esa declaración se considera como una confesión, es

indudable que ese impuesto injustamente pagado ya no sería objeto de discusión, quedando firme. Pero ya vimos que esa posición no es correcta, porque si bien es cierto que la declaración consigna hechos realizados por la sociedad declarante, como sería la percepción de una renta considerada fiscalmente como imponible, hay que tomar en cuenta también de que si se tratara de una confesión, ese hecho sólo podría perjudicarle a ella. En cambio, si le damos a la declaración su verdadero valor de un acto administrativo con que se inicia la gestión tributaria de la liquidación de los impuestos y cuyos efectos son los de establecer una determinación provisional de ellos, que podrán ser cancelados al emitirse el Mandamiento de Ingreso respectivo, soy de opinión que estos efectos pueden ser enmendados al comprobarse que los hechos que sirvieron de base a la determinación de la causa que los produjo eran falsos, ya que es de la naturaleza de los actos administrativos el de ser esencialmente revocables cuando se demuestra la inconsistencia de sus fundamentos. A este resultado se podría llegar por un procedimiento ordinario de gestión realizada, bien por la sociedad declarante o por los directamente perjudicados que son los socios. Esa gestión estaría encaminada a provocar otro acto administrativo de parte del organismo ante quien se presentó la declaración, tendiente a determinar el impuesto correcto y a ordenar la devolución respectiva, si procediera. Se podría argumentar que ello es imposible, porque la Dirección General de Contribuciones Directas ha dejado prescribir esa facultad de comprobación del impuesto de conformidad a lo preceptuado por el referido Art. 7. -Yo opino que esto no es cierto, ya que según el espíritu de nuestro sistema tributario, se puede considerar que disposiciones como esas han sido establecidas a favor de los contribuyentes, para poner un límite a la actividad administrativa del Estado, que de no ser así, estaría siempre amenazándolos con la fijación de cuotas complementarias u originales de los impuestos. No se puede, pues, comprender, que el Art. 7 impida al organismo referido, en contra de los intereses de los contribuyentes, procurar la enmienda de una injusticia, cuando se asegura tener pruebas de que se ha cometido. La liquidación contenida en la declaración es de carácter provisional; es factible realizar la definitiva, la cual sólo tendría efectos jurídicos cuando favoreciera al contribuyente, en el supuesto caso de que

la Dirección General de Contribuciones Directas haya dejado transcurrir los términos de la prescripción indicada.

Pasaré ahora a ocuparme sobre el contenido de las declaraciones, tomando en cuenta de que de conformidad con el Art.6, ya transcrito, ellas deben asentarse en los formularios preparados por la Dirección General de Contribuciones Directas. En la elaboración de estos formularios se debe tener presente no sólo lo indicado en el referido artículo, sino también otras circunstancias, algunas de las cuales aparecen indicadas en el Decreto, que permitan determinar con precisión, todos los elementos de la obligación tributaria, tanto cualitativos como cuantitativos, así como también todos aquellos hechos que modifican en cierta forma la deuda tributaria.

Estos elementos y hechos los podemos agrupar en la forma siguiente:

- a). --DATOS RELATIVOS AL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. PROCESAL. --Estos comprenden la denominación social de la entidad declarante, su dirección, el nombre completo de la persona que la represente y cuya firma debe calzar la declaración.
- b). --DATOS RELATIVOS A LA BASE IMPONIBLE. Se podría enumerar en este rubro, el ejercicio especial de imposición del cual provienen las utilidades que se ha acordado capitalizar o mantener en reserva, así como el monto de éstas sobre las que recaen los impuestos. Personalmente soy de opinión que entre éstos datos se debe incluir aquella parte de la utilidad contable obtenida por la sociedad en el ejercicio impositivo indicado, de la cual ella puede disponer; bien para repartir a los socios en forma de dividendos o de acciones nuevas, mediante la capitalización de utilidades o para dejarlas en reservas. Este dato se puede determinar restando a la expresada utilidad contable el Impuesto sobre la Renta que grava a la sociedad por el ejercicio citado y el monto de las utilidades destinadas a integrar la reserva legal.

Esta cantidad representa el límite de lo que puede ser objeto del impuesto de Capitalización, siempre que se logre integrar el porcentaje respectivo. También representa lo que puede disponer la sociedad para mantener en reserva cuyo límite gravable lo determina su renta imponible.

Se podría argumentar en contra de esta inclusión diciendo que ese dato no lo exige declarar el Art.6 del Decreto y que además, se puede obtener del informe que la sociedad está obligada a rendir a la Dirección General de Contribuciones Directas, dentro de los quince días de haberse efectuado el pago de los referidos impuestos.

En efecto, es cierto que el referido Art.6 no exige la declaración de ese dato, pero tampoco exige que se compute el impuesto, ni que se declaren otros hechos que son necesarios para verificar el cálculo de él. Son otras disposiciones, como ya lo hemos declarado, las que establecen esa obligación. También es verdad que existe otra obligación subsidiaria de la sociedad, como es la señalada por el Art.10 del Decreto, de informar dentro de los quince días siguientes de haberse efectuado el pago de los citados impuestos, tanto a los socios como a la Dirección General de Contribuciones Directas, el monto de los impuestos pagados. Además, también el monto de las utilidades que se acordó capitalizar, mantener en reserva y distribuirse en efectivo, cuya suma representa la cantidad que yo opino debe constar en la declaración. La razón principal que fundamenta esta opinión es que la oficina indicada, debe tener en sus registros y en forma separada todos los datos concernientes a la generación de los referidos impuestos. No debe olvidarse la forma de operar de los hechos imponibles generadores de los impuestos dentro del término de cuatro años que señala el Art.1º del Decreto; asimismo las presunciones de derecho que podrían establecerse respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva.

Si el dato indicado no se consignara en la declaración, podría suceder que tampoco lo obtuviera la Dirección General de Contribuciones Directas mediante el informe que señala el Art.10 del Decreto, por la sencilla razón de que este informe no lo rindiera la sociedad. Tómese nota de que este informe se debe dar dentro de los quince días siguientes al pago de los impuestos, pero podría darse el caso de que la sociedad, habiendo acordado capitalizar parte de las utilidades, lo cual la llevó a declarar el impuesto respectivo, no hubiera, dentro de los plazos indicados en los Arts.1 y 4 del Decreto, realizado el pago de dicho impuesto, o habiéndolo hecho, no haya efectuado la capitalización acordada. Ante esta situación, la Oficina indicada, tendría que tasar de oficio el impuesto de Mantenimiento en Reserva de las utilidades so-



ciales. Esta actividad le sería más expedita a dicho organismo, si ya contara en sus registros el dato del monto total de esas utilidades sociales, al figurar en la declaración. Como podemos ver, la inclusión del referido dato facilitaría en gran medida la administración de dichos impuestos, que ha venido a aumentar el ingente trabajo que ya tenía la Dirección General de Contribuciones Directas, antes del apareamiento del Decreto No. 609. -

c). -- DATOS RELATIVOS A LOS HECHOS IMPONIBLES. -- Sin olvidar que, según la naturaleza de los impuestos creados por el Decreto No. 609, los hechos impositivos que los generan pueden ser desplazados unos a otros, dentro del término de cuatro años que señala el Art. 1º; la sociedad declarante debe consignar la fecha en que se acordó capitalizar o mantener en reserva la totalidad o parte de sus utilidades obtenidas en el período de que se trata.

d). -- DATOS RELATIVOS A LA DETERMINACION DE LAS TARIFAS IMPOSITIVAS. -- Debe consignarse el total de la Renta Imponible de la sociedad, el Impuesto sobre la Renta que ella haya causado, la diferencia entre ambas cantidades y el porcentaje que se determine de conformidad a los Arts. 2 y 3 del Decreto.

e). -- DATOS RELATIVOS AL IMPUESTO. -- Se debe señalar la cantidad que corresponde al impuesto, el cual resulta de la aplicación de los porcentajes impositivos a la base imponible.

f). -- DATOS RELATIVOS A LOS CREDITOS PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS. -- Es posible que obren a favor de los sujetos pasivos de la obligación tributaria material, ciertos créditos en contra del Fisco, de los cuales puede hacer uso para el pago de los impuestos que se determinen en la declaración, siendo por lo tanto necesario incluirlos en ella. Dichos créditos se generan, en primer término, cuando la sociedad ha efectuado un hecho imponible que, conforme a la regulación del Decreto No. 609, hubiese sido desplazado por otro. Así, por ejemplo, si habiendo acordado la sociedad mantener en reserva utilidades se decidiera posteriormente y antes de que transcurran los cuatro años que señala el Art. 1º del Decreto, capitalizar las mismas utilidades. Entonces resulta, que para pagar el impuesto que se le determinara por este último hecho imponible, se deberá tomar en cuenta lo pagado por el primero. Otros créditos que se deben aceptar para el pago de los impuestos que se determinen en la declaración son los relativos a las cantidades que la sociedad retuvo a los socios en concepto de Impuesto

sobre la Renta y en virtud de lo que preceptuaba el Art.76 de la Ley que regula dicho tributo, disposición que fue derogada por el Decreto No.609. A estos créditos se refieren específicamente los literales a) y d) del Art.14, comprendido dentro de las disposiciones transitorias del referido Decreto y al cual me referiré con más amplitud en su oportunidad.

g).--DATO RELATIVO AL IMPUESTO A PAGAR Y DEVOLUCIONES.--Este dato resulta de la aplicación de las operaciones señaladas en el literal anterior. Si los créditos son inferiores al impuesto determinado se consignará la diferencia que es a lo que está obligada a pagar la sociedad para satisfacer la deuda tributaria. Si los créditos son superiores, la diferencia que se consigne será la cantidad sujeta a devolución, previo los requisitos que el mismo Decreto señala y que trataré oportunamente.

h).--DATOS RELATIVOS A LA FECHA DE PRESENTACION DE LA DECLARACION.--Este dato servirá para establecer si la sociedad está sujeta a las sanciones que señala el Art.12 del Decreto.

Sólo me resta, para terminar con lo relativo a las declaraciones, referirme al lugar y a la época en que deben ser presentadas. Nada dice el Decreto respecto al lugar donde deben presentarse las declaraciones, por cuyo motivo tenemos que valernos de su Art.15 y remitirnos al Art.54 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, estableciendo entonces, de que la sociedad deberá presentar las declaraciones de los impuestos aludidos en las Delegaciones Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas más cercanas a su domicilio. Respecto a la fecha de presentación de las declaraciones, el Art.6 del Decreto nos dice que será dentro del plazo de tres meses, contados a partir de la fecha en que se acuerde la capitalización o el mantenimiento en reserva de las utilidades sociales.

Para el impuesto de Capitalización no hay problema, ya que toda declaración que se haga después de tres meses de acordada la capitalización, sería extemporánea. No ocurre lo mismo respecto al otro impuesto, ya que la fecha en que se empezará a contar el plazo de tres meses varía. Puede ser, bien el día en que se acuerde mantener en reserva las utilidades o en que se establezca la presunción de derecho de que la sociedad ha decidido esa situación, lo cual podría ocurrir en dos casos: a).--que haya transcurrido el plazo de cuatro años sin que la sociedad no haya acordado capitalizar las utilidades y, b).--que habiendo dispuesto la sociedad capitalizar

las utilidades, transcurran dos años después de finalizado dicho plazo sin que la capitalización se haya perfeccionado legalmente. Entonces podemos decir, que el plazo para declarar el impuesto de Mantenimiento en Reserva comenzará a contarse, según los casos: 1).--Desde que se verifique el acuerdo de mantenimiento en reserva de las utilidades; si esto ocurre, dentro del plazo de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice el ejercicio de imposición de la sociedad, del cual provienen las utilidades; 2).--A partir de la fecha en que finalice el plazo de cuatro años y 3).--Después que finalice el plazo de dos años posteriores al plazo anterior.

Transcurrido el plazo para declarar, determinado en la forma antes relacionada, la sociedad tiene el deber de cancelar los impuestos computados en la declaración respectiva, dentro del término de dos meses contados a partir de la fecha en que termina aquel plazo. Esta obligación se encuentra definida en el Art. 8 del Decreto, que dice:

"La sociedad deberá pagar los gravámenes establecidos en los Arts. 2 y 3 de este Decreto, por cuenta del socio dentro de los dos meses siguientes después de vencido el término para declarar, o de que haya causado estado la resolución respectiva."

La parte final de este artículo se refiere a cuando se ha verificado una tasación de oficio y se hayan agotado los recursos de impugnación contra ella.

Con respecto al pago de los impuestos hay que tener presente también, la situación precaria de los hechos imponible que los generan, mientras no transcurre el plazo de cuatro años que señala el Art. 1º del Decreto, ya que uno de ellos puede desplazar al otro. De tal manera que al surgir un nuevo hecho imponible, los plazos para declarar como para efectuar el pago de los impuestos, sufren modificaciones, quedando los plazos que motivaron el primer hecho imponible, sin ningún efecto.

Para la determinación del lugar donde se hará el pago de los impuestos indicados, tenemos que remitirnos también a la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual señala en su Art. 74, para tal efecto, las oficinas Fiscales Departamentales correspondientes, que se encuentran destacadas en las Administraciones de Rentas y cuando el pago corresponde hacerse en el Departamento de San Salvador, la Colecturía de Impuestos Directos es la indicada pa

ra ello. También podrán pagarse dichos impuestos en los Bancos y Sucursales autorizadas, tal como ocurre con el pago del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO VIII.-Tasación de oficio.Prescripción de esta facultad.

Continuaré con el análisis del procedimiento seguido para la liquidación de los impuestos que regula el Decreto No.609.-

Hemos visto ya la forma como la sociedad inicia, mediante su declaración, el procedimiento administrativo destinado a la fijación de los indicados tributos. También hemos tratado el tema referente a los efectos de esa declaración, la cual provoca la actividad de la Dirección General de Contribuciones Directas, quien, tomando como base el impuesto consignado en dicha declaración, emite el Mandamiento de Ingreso correspondiente, el cual deberá ser cancelado dentro de los plazos señalados en el Art.8 del Decreto.

Dado el carácter provisional de la liquidación elaborada por la sociedad declarante, sus efectos son únicamente de carácter fiscal, recaudatorio, estando sujeta, en consecuencia, a un procedimiento de comprobación de parte de la Dirección General de Contribuciones Directas.

El Art.7 del Decreto señala los efectos que produce la comprobación e investigación de las bases impositivas, cuando la declaración no existe. De manera que, de conformidad a la disposición indicada, la Dirección General puede pronunciarse en tres sentidos: a).--que el impuesto declarado es correcto, dejando entonces de ser provisional para convertirse en definitivo; b).--que la declaración presentada no es correcta, tasándose de oficio entonces el impuesto correspondiente y la cuota complementaria de impuesto que proceda. Las resoluciones que se dicten en este sentido son susceptibles de causar estado, determinando la liquidación definitiva, siendo por lo tanto impugnables; y c).--determinando de oficio la cuota original de impuesto correspondiente, en el caso de no haber declaración. Esta resolución como la anterior, es también impugnable, ya que la liquidación que contiene tendría el carácter de definitiva al causar estado.

Para los efectos de investigación indicados, es aplicable lo estatuido por el Art.64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dado el carácter subsidiario de esta ley respecto al Decreto. El expresado artículo, dice:

"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 la intervención pericial;
- c)-Los datos suministrados por la Sección de Información; y
- d)-Los indicios que la ley permite."

De esta manera, la Dirección General de Contribuciones Directas tiene expedito el camino para establecer por su cuenta, los elementos que le ayudarán en la determinación de los impuestos regulados por el Decreto No. 609.-

Algunos de estos elementos se encuentran incluidos en la propia declaración, la cual como ya expusimos, no debe limitarse a señalar la base imponible, sino que también otros datos, como sería, por ejemplo, la cantidad total de utilidades que la sociedad puede disponer libremente para capitalizar o mantener en reserva.

La Oficina indicada, tiene además en su poder, los expedientes de los Impuestos de Renta y Vialidad de las sociedades. Puede perfectamente aprovechar los resultados de una fiscalización que haya ordenado, a efecto de establecer el impuesto sobre la Renta que le corresponda pagar a dichas entidades, para aplicarlos también a la fijación de los impuestos que generan la capitalización o mantenimiento en reserva, acordada por la sociedad, de las utilidades percibidas en el ejercicio impositivo que se fiscalice. Así se obtendrían dos datos fundamentales: la renta imponible de la sociedad y el monto de las utilidades de que la sociedad puede disponer para verificar los acuerdos mencionados.

Cuando la facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas, para fiscalizar a la sociedad, haya prescrito, se puede ordenar esa investigación para el solo efecto de determinar los impuestos contenidos en el Decreto No. 609, haciendo uso de todos los medios que señala el Art. 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Esto es posible en virtud de que los plazos de prescripción que establece el Decreto, para la investigación de los impuestos que regula, son más amplios que los determinados por la Ley de Impuesto sobre la Renta, con análogo fin.

Es lógico que para llegar a una estimación de que el impuesto computado en la declaración no es el correcto, tiene que hacerse previamente una investigación de los elementos impositivos, ya que no se puede establecer, a prima facie, esta circunstancia. La

más leve actividad de la Dirección General de Contribuciones Directas, encaminada a ese fin, constituye una investigación. Conveniente sería que dicho organismo se pronunciara también sobre la corrección de las declaraciones, dándole, así, al impuesto computado en ellas, que como ya lo hemos expresado, es de naturaleza provisional, el de carácter definitivo.

El Decreto No. 609 no establece la obligación indicada, ni la podemos deducir de su Art. 7, ya que la facultad concedida a la Dirección General de Contribuciones Directas, por esa disposición, se limita a determinar el impuesto correspondiente, en los casos de que la declaración se estime incorrecta, o que ésta no se hubiere presentado, para los efectos de determinar cuotas complementarias u originales de los impuestos. Bien puede suceder que dicha dependencia jamás investigue la declaración presentada o que, haciéndolo, no se pronuncie sobre la corrección de ella y que por lo tanto, el carácter provisional de los impuestos declarados y aún los pagados, nunca desaparezca. Estas circunstancias me han inclinado a opinar que, sin importar el tiempo transcurrido, el cual podría hacer prescribir la facultad estatuida por el referido Art. 7, tanto la sociedad como los socios que se consideren lesionados en sus intereses particulares, por existir equivocaciones en los datos declarados, pueden solicitar la liquidación definitiva del impuesto, aportando todos aquellos elementos de juicio y pruebas que permitan rectificar su declaración original y obtener como consecuencia, una devolución de lo pagado en exceso en concepto de dichos impuestos.

Para la determinación oficiosa de los impuestos regulados por el Decreto No. 609, se debe tener presente el Decreto Legislativo No. 137, del 12 de diciembre de 1968, que por el hecho de haber reformado los Arts. 77, 78 y 79 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha pretendido ver en ello una modificación sustancial de los procedimientos que la referida ley establece para la fijación de cuotas originales o complementarias del impuesto, ya que instituye una especie de concordato entre el contribuyente y la oficina tasadora, como un acto previo al pronunciamiento de la resolución que liquida el impuesto.

Este Decreto ha sido muy discutido hasta el grado de ser considerado como inconstitucional, argumentándose en el sentido de que siendo la función de un Reglamento el desarrollar los prin-

cimientos fundamentales de una ley, carece de validez todo aquello que modifique a ésta. En mi opinión, la disposición de la ley de Impuesto sobre la Renta que se podría considerar modificada es la contenida en el Art. 64, al pretenderse creer que el citado Decreto ha creado una nueva base para la determinación de la renta, con el sistema de avenimiento implantado por él.

En realidad, la intención del legislador fue el crear un instituto esclarecedor y simplificador del proceso, evitando la interposición de recursos de impugnación, los cuales tienden a acumularse cada vez más, debido, entre otros factores, al escaso personal con que cuenta la Dirección General de Contribuciones Directas, la que cada vez ve aumentadas sus funciones, como ocurre con la administración de los impuestos que señala el Decreto No. 609.-

Pese a ciertas fallas técnicas, que encuentro en el Decreto No. 137 y al uso equívoco de ciertos términos, en mi opinión personal, no creo que el Art. 64 haya sido modificado, porque lo que se consigue con el sistema implantado por el Decreto No. 137, al reformar los artículos del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta ya mencionados, es hacer que el contribuyente amplíe su declaración presentada con anterioridad y cuando ésta no exista, que la presente. Esta facultad, que por otro lado, le es permitida al contribuyente en forma espontánea, sin la compulsión que establece el referido Decreto y que ya tenía antes del aparecimiento de éste. En consecuencia, las bases que señala el Art. 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la determinación del impuesto, no han sido modificadas, ya que con la aplicación del Decreto No. 137, la declaración del contribuyente, modificada a veces, continúa siendo la base impositiva, de acuerdo con el literal a) del referido artículo.

En este orden de ideas, tampoco se puede considerar modificado el Art. 66 y la parte final del inciso 2º del Art. 63, ambos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que al no operarse el avenimiento instituido por el referido Decreto, la fiscalización verificada surte todos sus efectos, teniendo el carácter de impugnabile la tasación que en virtud de ella se realice. Así lo estatuye el inciso 2º del Art. 79 del Reglamento reformado por el Decreto, al decir:

"En el caso de no haber ningún acuerdo por parte del contribuyente o cuando éste no comparezca, se tasaré y emitirá, previa autorización del Director General, la original o complementaria



a que hubiere lugar."

En resumen, podemos decir sobre este aspecto, que el Decreto N<sup>o</sup> 137 que modificó ciertas disposiciones del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no tuvo más finalidad que facilitar los trámites de la determinación del impuesto y preveer futuras impugnaciones, pero que ello no significó ninguna modificación de dicha ley, ya que al no operarse las situaciones que el Decreto establecía, la aplicación de la ley indicada surte todos sus efectos, en cuanto la determinación de los impuestos.

Dada la aplicación subsidiaria de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de su Reglamento, respecto al Decreto No. 609, se puede hacer uso de ese avenimiento instituido por el Decreto No. 137 para la determinación de los Impuestos de Capitalización y Mantenimiento en Reserva.

Punto importante a dilucidar es el de determinar a quién se va a notificar la resolución pronunciada por la Dirección General de Contribuciones Directas que tasa de oficio cuotas complementarias u originales de los referidos impuestos. El Decreto N<sup>o</sup> 609 no lo dice y la aplicación subsidiaria de la Ley de Impuesto sobre la Renta no nos daría la solución, ya que en ella no se contempla el caso de que una persona esté obligada a pagar por otra el impuesto. Se ha querido encontrar esta situación en el instituto de la retención que dicha Ley contempla y con lo cual se ha pretendido asimilar los efectos de los impuestos que regula el referido Decreto. Pero en realidad, la retención no significa el pago del impuesto, ya que éste, al momento de efectuarse la retención no se ha generado; no existe todavía ninguna obligación tributaria a satisfacer. En vista de estas dificultades, tendremos que recurrir a la naturaleza, tanto de la liquidación del impuesto que se hace en la declaración como de la obligación tributaria que el Decreto le impone a las sociedades de pagar dicho impuesto.

Hemos dicho que el impuesto que se liquida en la declaración es de carácter provisional, de tal manera que su cancelación no agota la obligación de la sociedad de pagar el impuesto correcto. Siendo esto así, toda modificación que se haga de ese impuesto provisional, se vincula directamente con la sociedad. Lo mismo ocurre en el caso de que no se haya presentado declaración y se tenga que notificar cuotas originales de los impuestos.

Por todo lo expuesto, podemos convenir en que la notificación

de las tasaciones indicadas deben de hacerse a la sociedad.

Lo anterior no da luz para esclarecer, también, ya que el Decreto nada dice al respecto, a quien corresponde hacer las impugnaciones de las providencias indicadas. Consecuentes con lo manifestado, con relación a las notificaciones, podemos determinar que es a la sociedad a quien le corresponde esa facultad, porque se trata de discutir la cuantía de la obligación tributaria material, cuyo pago le ha impuesto el Decreto.

Referente a la materia de los recursos, el Decreto No. 609 nada regula, por lo que tenemos que suplir esa laguna con las disposiciones pertinentes de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dado su carácter supletorio.

De la manera indicada, podemos establecer, que las sociedades para impugnar las tasaciones de oficio de los impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva, hechas por la Dirección General de Contribuciones Directas, pueden hacer uso, en primer término, del recurso de rectificación, el cual se debe interponer dentro de los quince días siguientes al de la notificación de la resolución respectiva, ante el referido organismo administrativo que la dictó. De la sentencia que dicte éste, en el citado recurso, se puede interponer recurso de apelación, dentro de los quince días siguientes al de la notificación de la referida sentencia, ante el Tribunal de Apelaciones. También ante este Tribunal se interponen los recursos de Queja y de Hecho, de las resoluciones de la Dirección General que denieguen la admisión de los recursos de rectificación y de apelación, respectivamente. Se aplicarán también las disposiciones pertinentes de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la ventilación de los referidos recursos.

El comentario que podemos hacer sobre esta integración de la norma jurídica que regula los recursos referentes a los impuestos creados por el Decreto No. 609, es que con el apareamiento de éste, se ha modificado el Art. 94 de la Ley de Impuesto sobre Renta, al ampliarse su competencia al Tribunal de Apelaciones, ya que su conocimiento se extenderá a otros impuestos distintos del Impuesto sobre la Renta.

El referido artículo, dice:

"El Tribunal de Apelaciones conocerá de los recursos en que la presente ley le señale competencia."

De tal manera que también se ha modificado la forma en que se aumenta la competencia del referido Tribunal, ya que no es en virtud de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se hace, sino mediante una disposición contenida en otra ley, de igual categoría, la cual amplía sus regulaciones con las comprendidas en aquella ley. Digo de igual categoría, porque la ley de Impuesto sobre la Renta no puede considerarse como una ley general respecto al Decreto No. 609, ya que ambas leyes regulan impuestos diferentes.

Prosiguiendo el desarrollo de este capítulo, analizaremos ahora lo relativo a la prescripción de la facultad que el Decreto concede a la Dirección General de Contribuciones Directas para tasar de oficio cuotas originales o complementarias de los impuestos.

Empezaremos por decir, que la naturaleza de esta prescripción es extintiva para dicho organismo y adquisitiva para los sujetos pasivos de los impuestos. Transcurridos los plazos de la prescripción, ya no puede la Dirección General modificar los términos a que ha llegado la obligación tributaria. Es muy posible que esta obligación, no obstante haberse verificado los hechos imponibles que la generan, no se haya concretado en una cuantía, la cual surge a travez de la liquidación realizada, bien en forma provisional por la sociedad que declara o por un acto administrativo del organismo competente. En virtud de la prescripción, los socios adquieren el derecho de que el orden de cosas existente al momento de operarse, no se altere. Esta es una aplicación del principio de certidumbre de las relaciones jurídicas que impide que éstas permanezcan en suspenso indefinidamente. Pero hay que dejar bien claro que si ese orden de cosas que se pretende dejar firme perjudica a los sujetos pasivos de los impuestos, ellos pueden gestionar su modificación, ya que la prescripción que establece el inciso 2º del Art. 7 del Decreto se ha instituido a favor de ellos.

Los plazos para que prescriba la facultad indicada los determina el inciso 2º del referido Art. 7, en la forma siguiente:

"La facultad conferida a la Dirección General de Contribuciones Directas en el inciso anterior prescribe, a los cinco años contados a partir de la fecha en que termine el plazo para presentar la declaración correspondiente, si hubiere declaración; en caso contrario, prescribe a los diez años contados en la misma forma."

Se ha criticado al legislador por no haber establecido los pla-

zos de prescripción en forma análoga a los determinados por la ley de Impuesto sobre la Renta en su Art.67, inciso 2º, es decir, de tres años, cuando existe declaración y de cinco años cuando no la haya, contados siempre desde la fecha en que termina el plazo para declarar.

Un análisis somero de esta situación no llevaría a encontrar justificable dicha crítica. Sin embargo, buscando las causas que motivaron al legislador en la naturaleza de los tributos comentados, encontramos que no dejó de tener razón al establecer plazos diferentes.

Tomemos en cuenta que el plazo para presentar las declaraciones de Impuesto sobre la Renta es relativamente corto, ya que termina a los tres meses siguientes de finalizado el ejercicio de imposición. Ahora bien, un plazo de tres o cinco años contados a partir de la fecha en que termine el concedido para presentar las respectivas declaraciones de los impuestos que señala el Decreto No.609, no son los apropiados para determinar en forma definitiva dichos tributos, por la sencilla razón que dentro de esos plazos, los hechos imposables que los generan pueden desaparecer al ser desplazados por otros. Recordemos que dentro del término de cuatro años, que se cuenta desde el día siguiente en que finaliza el ejercicio de imposición de la sociedad de la cual provienen las utilidades, el impuesto de capitalización puede sustituir al de Mantenimiento en Reserva y viceversa; y aún más, ambos pueden ser desplazados por el Impuesto sobre la Renta al acordarse repartir dividendos. Por otra parte, el plazo de cuatro años referidos, puede prolongarse dos años más, dentro de los cuales y en virtud de la presunción de derecho que establece el Decreto en su Art.4, el Impuesto de Mantenimiento en Reserva puede sustituir al que grava la Capitalización, cuando ésta no se realiza legalmente dentro de ese término. Hay, pues, un margen de seis años en que el cambio de impuestos es factible.

Además, es muy probable que el legislador haya tomado en cuenta el nexo que existe entre la determinación de oficio de la renta imponible de la sociedad, para la determinación del impuesto sobre la Renta correcto de ella, que irremisiblemente tiene por base la utilidad contable y la determinación de los elementos que sirven de fundamento al cálculo de los impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva.

En vista de esa relación es muy probable que el legislador haya previsto una mejor administración de los impuestos que regulaba con el referido Decreto, ya que la oficina a la cual encomendaba esa función puede esperar, antes de la fijación definitiva de ellos, el resultado de la determinación definitiva del Impuesto sobre la Renta de la sociedad, que se podría prolongar con las impugnaciones que se hicieren de sus tasaciones de oficio. Ello evitaría el que se dieran fallos contradictorios al querer tasar al mismo tiempo y con algunos elementos comunes, impuestos muy diferentes, que sólo se justifica, cuando ocurre, por el excesivo trabajo que tiene la oficina indicada, que no le permite efectuar con oportunidad las tasaciones de oficio a que está facultada.

## CAPITULO IX.- Devoluciones a los socios.

Con el Capítulo anterior se da por terminado todo lo relativo a la obligación tributaria material que determinan los impuestos comentados y que tiene por objeto la prestación, la deuda tributaria.

Una vez que la obligación tiene existencia, los sujetos pasivos de la relación tributaria o quienes los representen, están en el deber de realizar el acto del pago de los impuestos, que puede ser provisional cuando se hace en virtud de la liquidación contenida en la declaración respectiva o definitiva si se ha tomado en cuenta la estimación que el organismo competente hace de la corrección del impuesto, por medio de su propia liquidación.

Este último pago es el que extingue la obligación tributaria. También se extingue la obligación en virtud de la prescripción que afecta la facultad del referido organismo para determinarla. Del carácter de prescripción que se le ha dado a esa forma de extinguir el crédito fiscal y el de asimilarla en sus efectos a la institución análoga del Código Civil, es factible que ella pueda ser interrumpida y que además deba ser invocada como excepción por el sujeto pasivo.

Algunos expositores niegan el carácter de prescripción a ese enervamiento de la facultad del órgano administrativo para liquidar de oficio los impuestos, asemejándola en cambio a la caducidad, que obra automáticamente y que al no depender de la voluntad del deudor tampoco puede ser renunciada por él, obrando, en consecuencia, de oficio sin que sea necesario que se invoque como excepción. Una doctrina intermedia le da a la prescripción tributaria una categoría jurídica "sui-géneris", quitándole toda vinculación con las formas civiles de prescripción y caducidad.

Damos por terminado también todo lo relativo a la ingerencia de las sociedades en la determinación y extinción de la obligación tributaria material.

Pagado el impuesto pueden surgir varias situaciones provocadas en parte por las actuaciones realizadas con anterioridad por las sociedades. Una de ellas surge cuando la sociedad hubiere acordado capitalizar todo o parte de las utilidades, dentro de los cuatro años que establece el Art. 1 del Decreto No. 609, revocando así una decisión anterior de mantener en reserva las referidas utilidades y por cuyo hecho hubiera cancelado el impuesto respectivo. Con relación a esta circunstancia, el Art. 9 del Decreto, dice:

"Si la sociedad hubiere acordado dentro del término de cuatro años a que se refiere el Art.1, capitalizar todo o parte de las utilidades que acordó mantener en reserva, dentro del referido plazo, los socios tendrán derecho a que se les devuelva la cantidad en que el impuesto sobre reserva, exceda al impuesto sobre capitalización correspondiente al monto de utilidades que haya sido capitalizado de dichas reservas.

Esta devolución se hará efectiva hasta que se verifique en la legal forma la capitalización correspondiente."

Lo primero que notamos al proceder al análisis de este artículo, es que la representación de las sociedades ha terminado. Cada uno de los socios recobra, en lo particular, su propia capacidad que había sido disminuida para las anteriores actuaciones tributarias.

Son los socios y no la sociedad, los que tienen que solicitar la devolución. Aunque el referido artículo del Decreto no lo dice, soy de opinión que esa devolución puede ser solicitada por los socios, ya en forma conjunta o por separado; pero la resolución que se dicte al respecto, por el organismo competente, debe referirse a toda la cantidad sujeta a devolución, beneficiando, en consecuencia, aún a los que no la hayan solicitado.

Lo que sí deja bien claro el artículo citado es la forma cómo debe ser determinada la cantidad que se va a devolver, ya que el impuesto de reserva que se va a tomar en cuenta debe corresponder a las utilidades que se van a capitalizar. Así, por ejemplo, si una sociedad anónima domiciliada en el país, cuyo porcentaje impositivo para el impuesto sobre reserva, sea el 13% y el 12% para el impuesto de capitalización, hubiere acordado primeramente mantener en reserva \$100.000.00 y luego se decidiera, antes de que finalicen los cuatro años referidos, a capitalizar \$50.000.00 de aquellos \$100.000.00 que había reservado, la cantidad a devolver se determinaría en la forma siguiente:

|  | <u>IMPUESTO</u> |
|--|-----------------|
| Utilidades acordadas mantener en reserva                                     |                 |
| 13% sobre \$ 50.000.00.....  | \$ 6.500.00     |
| Utilidades acordadas posteriormente capitalizar, 12% sobre \$ 50.000.00..... | \$ 6.000.00     |
| A devolver del Impuesto de Mantenimiento en Reserva pagado.....              | 500.00          |

El impuesto de mantenimiento en reserva correspondiente al resto de utilidades que no se decidió capitalizar y que no aparece en la liquidación de la devolución, es un impuesto correctamente pagado, pues el hecho imponible que lo generó no ha sido modificado y por lo tanto no podía ser objeto de devolución.

El fundamento de la devolución que señala el Art. 9, lo determina la forma de operar de los impuestos de capitalización y de mantenimiento en reserva, que como ya hemos expuesto en capítulos anteriores, tienen la peculiaridad de ser sustituidos el uno por el otro dentro del plazo de cuatro años que señala el Art. 1 del Decreto. De tal manera que, al final del referido período y de los dos años siguientes en que opera también la presunción de derecho que establece el Art. 4, ya se puede precisar cuál de los dos impuestos ha quedado firme, siempre que los dos impuestos no hayan sido desplazados a su vez por el Impuesto sobre la Renta al acordar la sociedad repartir dividendos, dentro del término de cuatro años.

Es en virtud de lo expuesto que, al realizarse la situación que señala el inciso 1º del Art. 9 que comentamos, el hecho imponible generador del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, desaparece. Cabe preguntarse cuál es la situación o la característica del pago de este impuesto en las circunstancias indicadas.

No se puede decir que es un pago de lo no debido, ni por error o sin causa, ya que fue realizado el presupuesto, la razón que la ley asume para justificar ese pago, como es el hecho imponible de acordar la sociedad de mantener en reserva las utilidades. En realidad, no se debe buscar en la teoría de la causa, que es de naturaleza civil, el fundamento de la repetición de lo pagado, ya que los principios que la regulan y que tienen como base la voluntad de las partes que intervienen en el acto jurídico no son suficientes para justificar las obligaciones que nacen de los impuestos.

Debemos buscar ese fundamento en uno de los principios más generales del derecho: la equidad. Según este principio, nadie puede enriquecerse sin derecho a expensas de otro. De esa manera y dada la mecánica que opera en los impuestos que regula el Decreto No. 609, al desaparecer el derecho del Estado para percibir el Impuesto de Mantenimiento en Reserva, al ser desplazado por el de Capitalización, nace a favor de los socios, un crédito contra aquél por la cantidad que se pagó por el primer impuesto. Es, pues, la



naturaleza de los referidos impuestos la que hace que el principio de equidad se manifieste generando la obligación del Estado de devolver lo pagado; pero como a su vez se ha determinado un nuevo crédito a favor de éste, en concepto del impuesto desplazante, se verifica entonces una compensación entre ambas deudas, de lo cual resulta que los socios sólo tendrían derecho a la devolución del excedente de su crédito.

El Art. 9 del Decreto no dice con exactitud que esta compensación se produzca, pero al establecer que "los socios tendrán derecho a que se les devuelva la cantidad en que el impuesto sobre reserva excede al impuesto de capitalización," lo da a entender. Tampoco establece con claridad que lo pagado en estas circunstancias sea el impuesto de capitalización ya que éste es en realidad el impuesto que se paga al desaparecer el hecho generativo del otro impuesto.

Existe la duda de que el legislador haya estimado que el impuesto pagado sea el de mantenimiento en reserva reducido a los términos del Impuesto de Capitalización y esta duda aumenta cuando al referirse el inciso 2º del Art. 4 del Decreto, a la obligación que tiene el Notario de exigir, para autorizar la escritura de capitalización, las constancias autorizadas de estar pagados los impuestos se refiere al "de reserva en caso". Esta duda puede ser despejada en parte, si analizamos con mayor detenimiento a qué casos se puede haber referido el legislador cuando estableció que el Notario debe tener presente la constancia del pago del Impuesto de Mantenimiento en Reserva. Recordemos lo expuesto con anterioridad respecto a la naturaleza de los impuestos creados por el Decreto No. 609 y la importancia que tiene el plazo de cuatro años que establece su Art. 1 para la determinación definitiva de ellos. Bien puede suceder que la sociedad, al finalizar dicho plazo, haya dejado subsistente su decisión de mantener en reserva las utilidades o que se hayan operado las presunciones de derecho que prescriben los Arts. 3 y 4. Entonces el impuesto que queda fijo es el de reserva, es decir, que si esa sociedad decidiera posteriormente capitalizar las utilidades, este hecho ya no generaría ningún impuesto y así se cumple con el requisito que señala el inciso 2º del Art. 4, presentando el correspondiente recibo de ingreso del impuesto sobre reserva. Esto es, según mi criterio, el caso específico a que se refiere el inciso indicado con respecto a la prueba que se debe presentar si estuviere pagado el impuesto de reserva.

No creo que la disposición comprenda el caso en que el impuesto

de capitalización sustituya al de reserva, pues lo que está obligado el Notario a comprobar en este supuesto es el pago del impuesto sustituyente. Se podría argumentar la opinión contraria diciendo que la obligación que el Decreto le impone al Notario tiene su fundamentación en el de velar porque los intereses del Fisco sean satisfechos y que no deja de cumplirse cuando acepta una constancia de pago de un impuesto mayor que el verdadero, como sería el caso del impuesto de reserva que supera al de capitalización, dejando así a salvo el derecho de los socios para gestionar la devolución que procediere. No deja de tener su sentido de practicidad esa argumentación, pero no olvidemos también que el Notariado es una función pública y por lo tanto los actos de que se dan fé deben ser ajustados a la realidad.

"La fé pública concedida al Notario es plena respecto a los hechos que, en las actuaciones notariales personalmente ejecuta o comprueba," dice el inciso 2º del Art. 1 de la Ley de Notariado. En la situación planteada se trata de actos administrativos, como lo son los pagos de ciertos impuestos, de lo que se va a dar fé. No se va a apreciar si un impuesto es mayor que otro, sino cuál es el que corresponde y si ese fue cancelado.

Debemos también tomar en cuenta que además del pago de los referidos impuestos, existen otras obligaciones tributarias de carácter formal que al no cumplirse generan en concepto de sanciones, otros créditos a favor del Estado, como lo serían las multas por no declarar, por declaración extemporánea o por no pagar a su debido tiempo los impuestos referidos.

Si bien es cierto que el Notario no está obligado a dar fé de que se han cumplido estas obligaciones, ayuda mucho para su determinación y cumplimiento que el expresado funcionario exija que se le presente el documento que atestigüe el pago del impuesto adeudado, ya que ello implica que se han cumplido dichas obligaciones y satisfecho también las sanciones a que hubiere lugar.

En el Capítulo relativo a las declaraciones me referí a los datos que se deben consignar en ellas e indiqué que era un elemento esencial el determinar los créditos que obraren a favor de los socios; entre éstos señalé el que se deriva de haberse cancelado un impuesto que había sido sustituido por otro. Es natural que al emitirse el Mandamiento de Ingreso respectivo, debe

hacerse constar esta circunstancia, previa su comprobación, la cual también debe ser tomada en cuenta por el Colector, acreditando al pago del impuesto a que se refiere el Mandamiento lo pagado por el otro tributo y extender la constancia o recibo de ingreso del impuesto correspondiente. Este documento es el que debe tener presente el Notario para autorizar la escritura de capitalización.

El inciso 2º del Art. 9 comentado, establece que la devolución a que nos estamos refiriendo "se hará efectiva hasta que se verifique en legal forma la capitalización correspondiente", es decir, que no basta que sólo se haya realizado la compensación indicada que realiza el pago del Impuesto de Capitalización para que la devolución proceda. Es necesario establecer además que la capitalización fue realizada y que ésta se hizo dentro de los términos que señalan los Arts. 3 y 4 del Decreto, pues de lo contrario procede la presunción que en ellos se determina, aconteciendo entonces que el Impuesto de Capitalización es nuevamente sustituido por el de reserva, no procediendo en este caso ninguna devolución, ya que lo pagado con anterioridad por este impuesto queda firme.

La situación indicada no la establece expresamente el referido inciso, sin embargo, se deduce fácilmente que esa es la finalidad de exigir como requisito para la devolución, el de que la capitalización se verifique, ya que ese acto es el único que determinará si el impuesto de capitalización generado con el acuerdo respectivo queda firme, tomando en cuenta la presunción de derecho indicada, que otros preceptos legales establecen y que no deben ser olvidados en una interpretación armónica de la disposición comentada.

Consecuente con este criterio, el Art. 9, en su inciso 3º, establece:

"En el caso del inciso 1º del Art. 4 de este Decreto no procederá devolución."

El citado artículo, en su inciso 4º contempla otra clase de devolución al establecer que:

"Si la sociedad acordare distribuir en efectivo las reservas, los socios tendrán derecho a que se les reconozca como crédito el impuesto pagado sobre reserva y a la devolución correspondiente en su caso."

En capítulos anteriores he hecho referencia al inciso indicado, sosteniendo la tesis de que es condición indispensable para que el impuesto sobre la Renta desplace al impuesto de Mantenimiento en Reserva, que el acuerdo de repartir dividendos se tome antes de transcurrir el plazo de cuatro años que señala el Art.1 del Decreto y que sólo en este supuesto procede también la devolución que menciona el citado inciso.

Las razones que tengo para opinar de esa manera las resumo en la forma siguiente:

A.--El Art.9 del Decreto, al que pertenece el inciso comentado, está regulando situaciones que se pueden suscitar dentro del referido plazo de cuatro años. No se puede en consecuencia interpretar, que su inciso 4º, el relativo a la distribución en efectivo de las reservas, se pueda desvincular del espíritu contenido en todo el contexto de la disposición.

B.--Hemos establecido en páginas anteriores, que el criterio del legislador que promulgó la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, fue el de considerar la distribución de utilidades por medio de acciones como una distribución de dividendos en especie, ya que en virtud de ese acto se ha operado un doble traspaso de bienes: de reservas de la sociedad a los socios, en concepto de dividendos y de los socios a la sociedad, en concepto de aportes. Como consecuencia de ello, el valor de lo recibido por los socios en concepto de acciones era gravable con el Impuesto sobre la Renta. El único caso en que la distribución de dividendos en forma de acciones no era gravable con ese impuesto era cuando se cumplía con los presupuestos establecidos por el Art.22 de esa Ley, es decir, que esa distribución se hubiera hecho en proporción al número de acciones que poseía cada socio en la sociedad.

El Art.22 referido fue derogado expresamente por el Decreto No.609, pero éste a su vez declaró exentas del Impuesto sobre la Renta a esas utilidades percibidas por los socios en concepto de dividendos en especie, cualquiera que fuera la forma en que se hubiere efectuado dicha distribución, haciendo, en cambio, a dichas utilidades objeto de los impuestos que creaba.

Esta situación la deja bien clara el Art.5 del Decreto, al decir:

"El socio que recibiere utilidades en acciones, no computará el valor de dichas acciones en su renta personal correspondien-

te al ejercicio en que las utilidades le fueron pagadas o acreditadas en esa forma."

Esta disposición hay que complementarla con la contenida en el inciso 2º del Art.4 del Decreto, que dice:

"La escritura de capitalización correspondiente, no podrá ser autorizada por el Notario mientras no se presenten las constancias autenticadas de estar pagados los impuestos de capitalización o reserva en su caso."

Hay que advertir que en el Art.5 del Anteproyecto del Decreto No.609, las dos disposiciones referidas formaban partes integrantes de él, constituyendo la relativa a la exención su inciso 1º y el 2º, la otra, el que estaba redactado en la siguiente forma:

"Art.5 del Anteproyecto: El socio que recibiere utilidades en acciones, no computará el valor de dichas acciones en su renta personal correspondiente al ejercicio en que las utilidades le fueron pagadas o acreditadas en esa forma.

La escritura de capitalización correspondiente, no podrá ser autorizada por el Notario mientras no se le presenten las constancias autenticadas de estar pagados los impuestos de capitalización o reserva en su caso."

Si el legislador prefirió que el inciso 2º del Art.5 del Anteproyecto referido pasara a convertirse en el inciso 2º del Art.4 del Decreto No.609, fue porque consideró que ese era su lugar más adecuado, ya que en este artículo se define la última oportunidad que el Impuesto de Capitalización tiene de quedar firme y en que forma iba a ser sustituido de una vez por todas por el Impuesto de Mantenimiento en Reserva. Esta situación era necesaria que el Notario la tuviera en cuenta para determinar qué pago de impuestos tenía que probarle, para efectos de la escritura de capitalización correspondiente.

Ahora bien, si de conformidad con el Art.11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, podemos considerar que existen utilidades realmente percibidas para los socios, tanto en la distribución de dividendos en efectivo, como en la distribución de dividendos en especie, mediante una capitalización, no estableciéndose, en consecuencia, ninguna diferencia para considerar las utilidades percibidas en esas dos formas, por los socios, para gravarlas con el referido impuesto. No comprendemos como se puede creer que con el Decreto No.609 se haya hecho una discriminación de esas utilidades, al estimar que las obtenidas por la percepción de dividendos

sólo están exentas del Impuesto sobre la Renta cuando se hace en especie mediante una capitalización y no cuando esa distribución de dividendos se hace en efectivo.

Lo anterior implica un desconocimiento de todo el sistema que implanta el referido Decreto para la determinación de los impuestos y que opera dentro del referido plazo de cuatro años. Según el sistema indicado, lo que determina si las utilidades que perciben los socios en concepto de dividendos están o no, para ellos, exentos del Impuesto sobre la Renta, no es la forma en que dichos dividendos se otorgan, sino el hecho de establecer si las utilidades que los constituyen, han causado o no, los impuestos que regula el Decreto No.609, en forma definitiva.

Si se aceptara la tesis que rechazamos, tendríamos por otra parte, que el Decreto No.609 establecería otra diferencia sustancial entre el Impuesto de Capitalización y el de Reserva, ya que sólo le daría carácter de inamovible al primero y no al segundo, por ser susceptible de desaparecer en cualquier tiempo por el Impuesto sobre la Renta.

Esta concepción, tanto del Impuesto sobre la Renta como los del Decreto No.609, sería contradictoria e iría contra la propia naturaleza de dichos impuestos.

En primer lugar, se estaría estableciendo una nueva forma de ingresos exentos del Impuesto sobre la Renta, sin tomar en cuenta la causa inmediata de ellos, es decir, su fuente, como sería la percepción de dividendos, sino la forma en que dicha percepción se efectúa. Esto, a mi entender, resulta contradictorio, ya que según el Art.11 de la Ley respectiva, a toda clase de distribución de dividendos, sea en efectivo o en especie, les da el mismo efecto.

En segundo lugar hemos establecido, que según la forma de operar de los impuestos creados por el Decreto No.609, el que tiende a quedar fijo es el de reserva, habiéndose llegado hasta instituir para él una presunción de derecho que lo vuelve inamovible, ya que no se admite prueba en contrario. Es natural, pues, que el Decreto le da un efecto determinante al Impuesto de Mantenimiento en Reserva, pero ahora se nos dice que ese impuesto no tiene efectos definitivos, que la voluntad de la sociedad puede hacerlo desaparecer al acordar una distribución de dividendos en efectivo.

Lo anterior también me parece contradictorio. Además, va contra la propia naturaleza del impuesto, contra el principio de certidumbre que los caracteriza y que debe interezar tanto al contri-

buyente como al Estado. A éste más que todo, que debe saber con precisión con qué recursos cuenta para cumplir sus fines y no verse sometido a eventuales devoluciones.

Pero lo que más afectaría la interpretación que rebatimos, es la propia finalidad del Decreto No. 609. Se ha dicho que con él se establece un incentivo fiscal para lograr el ahorro de las sociedades, ahorro que podría convertirse en futuras inversiones, lo cual al mismo tiempo significaría un incremento del desarrollo económico del país. Pero esa finalidad desaparece con la tesis impugnada, porque, ¿qué sociedad, cuyos dirigentes estuvieren en su sano juicio, iba a preferir pagar el impuesto de capitalización que es fijo? Es indudable que elegirían pagar el de Mantenimiento en Reserva, ya que éste lo podrían hacer desaparecer en cualquier tiempo, cuando les fuera beneficioso. De la manera indicada el ahorro definitivo de las sociedades, que sólo se logra mediante la capitalización, no se encontraría fomentado por el Decreto No. 609, ni aún con las tarifas más favorables que establece para el impuesto que causa.

Esa interpretación, además se prestaría a evasiones. Si una sociedad necesitara en realidad, aumentar su capital social con el ahorro acumulado, podría lograr un resultado igual al de la capitalización de reservas, evadiendo el pago del impuesto correspondiente, distribuyendo primero utilidades en efectivo y luego, a los pocos días, formalizar una escritura de aumento de capital con los dineros recibidos por los socios en concepto de dividendos. Esta elusión del impuesto no sería posible si el de reserva tuviera carácter definitivo, ya que compulsaría a la sociedad a capitalizar antes de que transcurrieran los referidos cuatro años, por ser el impuesto que pagaría por ese hecho más favorable que el otro.

La referida tesis sólo tendría fundamento si en realidad el Decreto No. 609 se considerara como parte integrante de la Ley de Impuesto sobre la Renta y que a los impuestos que él comprende se les dieran efectos análogos al de la retención. Pero esta situación, que también invocan como argumento los sostenedores de la tesis, me parece demasiado simplista.

No encuentro la necesidad que tuvo el legislador para elaborar todo un sistema tributario, como lo es el Decreto No. 609, sólo para darle categoría de retención a los impuestos que creaba. Le hubiera sido más fácil dictar unas cuantas reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta para lograr ese objetivo.

Establecer para las sociedades anónimas domiciliadas en el país, por ejemplo, un sistema de retención con porcentajes menos elevados que los que señalaba el Art. 76, derogado; iguales si se quiere a cualquiera de las tarifas impositivas que contiene el Decreto No. 609, procurándose a no dar margen a devoluciones. Además, pudo prescribirse que tales retenciones en lugar de permanecer en Fondos Ajenos en Custodia, ingresaran de una sola vez al Fondo General, máxime que ya existía un antecedente respecto a este procedimiento, que es el contemplado en el Art. 44 de la referida Ley. El artículo indicado, dice:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en los Arts. 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 Art. 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."

Me parece que la labor del legislador del Decreto No. 609 fue demasiada para el solo efecto de establecer un sistema de retención. Para qué establecer obligaciones de declarar, de pagar, procedimientos para fiscalizar y tasar de oficio los referidos impuestos, de determinar hechos imponibles, sujetos de imposición, obligaciones formales, tasas de imposición, etc., si a la postre, el impuesto que más efectividad le daba, porque era el que compulsaba a que se determinara el otro, me refiero al impuesto de reserva, iba a ser desplazado en cualquier momento por el impuesto sobre la Renta. Y qué podemos decir de las sanciones? En qué situación quedan, por ejemplo, las sanciones que se impusieran por no declarar en tiempo el Impuesto de Mantenimiento en Reserva, cuando éste haya sido sustituido posteriormente por el Impuesto sobre la Renta. No se puede decir que también dicha sanción desaparece y que hay que devolver lo pagado por ella, porque la sanción no forma parte de la obligación material tributaria, sino que es una pena que se impone a la sociedad por no cumplir obligaciones formales de carácter administrativo. Por todas estas razones soy de opinión de que no procede la devolución cuando la sociedad decidiera repar-



tir dividendos en efectivo, después de transcurridos los cuatro años que establece el Art.1 del Decreto, porque entonces el Impuesto sobre la Renta ya no puede sustituir al de Mantenimiento en Reserva.

Es indudable que existe una laguna dentro del Decreto No.609 respecto a la situación en que quedan los dividendos, cuando se ha causado en forma definitiva el Impuesto de Mantenimiento en Reserva. No hay ninguna disposición que declare exentos del Impuesto sobre la Renta a esos dividendos, cuando se reparten en efectivo a los socios después de transcurrido el plazo de cuatro años ya citados.

Tal parece que el legislador sólo quiso otorgar esa exención en el caso de distribución de dividendos en especie, por medio de la capitalización, tal como lo establece el Art.5 del Decreto. No hay fundamento para esa discriminación, ya que en uno como en otro caso, la fuente del ingreso es la distribución de dividendos.

Sería una injusticia manifiesta si en el caso de una capitalización de utilidades, que se verificara después del referido plazo de cuatro años y con motivo de la cual ciertos socios hicieron uso de su derecho de que se le repartieran dividendos en efectivo, resultara que éstos, además de soportar el gravamen del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, que recayó sobre todas las utilidades obtenidas, tendría también que pagar el Impuesto sobre Renta por los dividendos en efectivo que recibieran, quedando en una situación inferior a los otros socios que recibieran los dividendos en especie, pues para ellos dichos ingresos están exentos del pago del referido impuesto sobre la Renta.

La interpretación analógica que tiene por base la equidad, al concederle a situaciones idénticas el mismo efecto, subsanaría esa laguna, estableciéndose que por ser la capitalización de utilidades una forma de distribución de dividendos, debe considerarse también a la distribución de dividendos en efectivo como fuente de ingresos exentos del Impuesto sobre la Renta para los socios, cuando se haya causado en forma definitiva el impuesto sobre reserva.

El Decreto No.609 contempla otro caso de devolución que podría surgir respecto a las retenciones, que conforme al Art.76, derogado, la sociedad efectuado a cuenta del Impuesto sobre la Renta que a los socios les correspondiera pagar sobre dividendos que recibieran. Sobre esta clase de devolución me referiré

cuando desarrolle el Capítulo relativo a las Disposiciones Transitorias del referido Decreto.

Otro aspecto importante relativo a las devoluciones que hemos tratado en este Capítulo, es el determinar ante qué organismo se van a gestionar, tomando en cuenta la circunstancia de que lo pagado en concepto de Impuesto sobre Mantenimiento en Reservas, del cual se va a derivar la devolución, ya ingresó al Fondo General de la Nación. A este respecto, el Art. 25 de la Ley de Tesorería, dice:

"Toda suma percibida por un Colector de dineros públicos, en posesión legal de su cargo, se tendrá como pagada o entregada al Gobierno y no podrá retirarse de las cajas públicas, si no es de conformidad a la ley."

La Ley de Impuesto sobre la Renta, que tiene efectos supletorios respecto al Decreto No. 609, al referirse a las devoluciones dice en su Art. 93:

"Cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido excede del monto del impuesto determinado por la Dirección General, o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad a la ley, dicha oficina dictará la resolución correspondiente para que, de acuerdo con la ley, se devuelva al interesado el excedente o la suma pagada, depositada o retenida, según el caso."

Este artículo nos está indicando que la Dirección General de Contribuciones Directas, tiene facultad para dictaminar sobre el monto de la devolución, pero no tiene capacidad para ordenar la devolución, la cual, como dice el artículo, debe hacerse de conformidad a la ley.

Hasta hace poco tiempo se consideró que el organismo competente para autorizar las devoluciones de dinero que habían ingresado al Fondo General de la Nación, era el Ministerio de Hacienda.

La base legal de esa competencia la constituía lo preceptuado por el Art. 46 de la Ley Orgánica de Presupuestos, que literalmente dice:

"Salvo lo dispuesto por leyes especiales, corresponde al Ministerio de Hacienda autorizar la devolución de rentas recaudadas indebidamente, depósitos y demás fondos ajenos.

En consecuencia, por no tratarse de fondos públicos ni de ero-

gaciones para la realización de los fines del Estado, no se necesitará que en la Ley de Presupuesto figure asignación alguna para las devoluciones a que se refiere el inciso anterior, las cuales se harán con cargo a las cuentas acreditadas originalmente con motivo de la recaudación o a provisiones que para tal fin mantendrá la Contabilidad del Estado."

Este artículo 46 de la Ley Orgánica de Presupuestos actualmente está reformado por el Art. 40 de la Ley de Presupuesto General (DISPOSICIONES GENERALES) en cuanto la facultad que le confería al Ministerio de Hacienda para autorizar las devoluciones referidas y respecto a los trámites a seguir para dicho efecto. Las disposiciones de esta última Ley privan sobre las de cualquier otra, por ser las materias que regula de índole especial y porque así lo establece expresamente en su Art. 363. La redacción de estos artículos es la siguiente:

"Art. 40. - Para las devoluciones a que se refiere el Art. 46 de la Ley Orgánica de Presupuestos, será necesaria resolución razonada de autoridad o funcionario competente, comunicada a la Corte de Cuentas de la República.

2. - Cuando la resolución que autorice la devolución de ingresos acreditados al Fondo General, se emita, apruebe y cancele dentro del mismo ejercicio, se tendrá como una disminución de la correspondiente fuente de rentas; si la resolución fue emitida y aprobada en un ejercicio anterior, podrá ser cancelada sin necesidad de emitir orden de pago, aplicando su valor a la respectiva provisión establecida por la Dirección de Contabilidad Central. En el caso de devolución de Rentas de ejercicios anteriores para los cuales no haya resolución, será necesario emitir orden de pago con cargo a la asignación respectiva del ejercicio corriente, del Ramo de Hacienda.

Art. 3. - No será necesario resolución, orden de pago, ni acuerdo alguno para la devolución de depósitos, cuando esa devolución sea procedente de conformidad con las leyes que autorizaron el depósito. Los recibos que los interesados otorguen al hacérseles las devoluciones de sus depósitos, si éstos fueron hechos en virtud

de prescripción reglamentaria o legal, serán extendidos en papel simple.

4-Las devoluciones que hayan de hacerse por las Instituciones Autónomas, corresponderá autorizarlas a ellas mismas, ciñéndose a las reglas contenidas en los incisos anteriores.

Las órdenes de pago de Gastos serán contra la Dirección General de Tesorería."

Art. 363. - "Caso de que haya contradicción entre cualquier otra ley y las presentes disposiciones, se aplicarán estas últimas como ley especial."

Estos artículos de las Disposiciones Generales de la Ley de Presupuesto General sirven de fundamento para considerar en la actualidad, que es la Dirección General de Contribuciones Directas el organismo competente, no sólo para conocer y resolver sobre las devoluciones que contempla el Decreto No. 609, sino también para autorizarlas.

Para terminar este Capítulo y por la relación que tiene con el tema de las devoluciones, he de expresar que actualmente las retenciones que se verifican a cuenta del Impuesto sobre la Renta que les corresponderían pagar a los presuntos contribuyentes, ya no ingresan a la Cuenta de Fondos Ajenos en Custodia, sino que directamente pasan al Fondo General de la Nación, de conformidad a lo establecido por el numeral 3º del Art. 60 de las Disposiciones Generales de la Ley de Presupuesto General y que este sistema se encuentra en práctica desde el año de 1968. La disposición citada, dice así:

"El Ministerio de Hacienda podrá disponer que las oficinas colectoras del Servicio de Tesorería den ingreso como renta efectiva, acreditada a la correspondiente fuente de ingreso del Presupuesto General, a las sumas remitidas por los Agentes de Retención del Impuesto sobre la Renta. El excedente de lo retenido sobre el monto del impuesto computado en la respectiva declaración, se devolverá al contribuyente conforme resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas, cursada de conformidad con lo establecido en el Art. 40 de las presentes Disposiciones Generales."

Se ha dicho que una de las razones más poderosas que motivaron la promulgación del Decreto No. 609, era el de abolir la forma del sistema de retención a que estaban sujetas las utilidades de las sociedades anónimas domiciliadas en el país, ya que con ello se ocasionaba un perjuicio a las sociedades, que veían disminuidos sus ahorros

sin producirse ningún beneficio para el Estado, ya que el monto de las retenciones no ingresaba al Fondo General de la Nación, sino a una Cuenta denominada "Fondos Ajenos en Custodia."

Ahora que ya no existe ese tropiezo de que el Estado no pueda disponer de las retenciones efectuadas en las utilidades de las sociedades anónimas, dejaría de tener fundamento el Decreto No. 609, en esa parte, ameritando su derogación e implantando en cambio un nuevo sistema de retención en dichas utilidades y para satisfacer los intereses de las sociedades anónimas y de sus socios, bastaría con establecer porcentajes de retención menos elevados que los que determinaba el derogado Art. 76 y conferir un plazo prudencial para que dichas retenciones se efectuaran y pagaran.

Pero repito, que esa sería una explicación simplista del referido Decreto, ya que su finalidad no es establecer una nueva categoría de retención que sustituyera al que antes existía para las utilidades de las sociedades anónimas, sino el de abolir ese sistema, creando en cambio dos nuevos impuestos que, tomando en cuenta la voluntad expresa o presunta de la sociedad, pudieran sustituir a su vez, al Impuesto sobre la Renta.

El Decreto No. 609 es un cuerpo legal, con disposiciones sustantivas y formales, con una finalidad muy superior al solo interés de obtener ingresos para el Estado. Tiene una finalidad extra-fiscal, constituyendo, por la forma de generarse sus impuestos, un incentivo que fomenta el ahorro de las sociedades anónimas en forma definitiva, la cual, sólo es posible por medio de la capitalización de sus utilidades.

CAPITULO X . SANCIONES.

Las infracciones tributarias en nuestro medio se encuentran reguladas y sancionadas por diversos estatutos legales.-

Se puede hacer una clasificación de esas infracciones en:

a) violaciones a las normas fiscales que constituyen delitos y faltas sancionadas por el Derecho Penal y b) violaciones de órdenes de la autoridad, que son de carácter formal y en materia de impuestos directos pueden consistir en omisión de declaraciones, presentación extemporánea de ellas, pago extemporáneo del impuesto, infracción a la obligación de rendir informes, de retener el impuesto, etc. Estas violaciones son sancionadas administrativamente por distintas leyes fiscales.-

Lo que caracteriza al ilícito penal fiscal es el dolo de la acción u omisión, tendientes a conseguir la inaplicabilidad de las leyes tributarias, causando, en consecuencia, defraudación en los intereses del Fisco. Dadas estas características es explicable que la sanción de esos delitos y faltas sea de la pena corporal y que la multa sea la excepción.-

Ejemplos de esos delitos y sus sanciones los tenemos en los siguientes artículos del Código Penal:

"Art. 207.- La falsificación de los sellos, marcas y contraseñas que se usen en las oficinas de la República, para identificar cualquier objeto o para asegurar el pago de impuestos, será castigado con la pena de dieciocho meses de prisión y multa de trescientos colones."

"Art. 226.- El que falsificare papel sellado, sellos de correo o telégrafos, timbres o cualquier otra clase de efectos sellados o timbrados, cuya emisión o expedición esté reservada al Estado o al Municipio o tenga por objeto el cobro de impuestos o falsificare billetes de lotería del Estado, sufrirá la pena de seis años de prisión."

En cambio, en el ilícito administrativo se ha considerado de que no hay ánimo de perjudicar al sujeto pasivo, sino el afán

de buscar una satisfacción personal y lucrativa al contravenir - las órdenes administrativas, como sería el caso de retardar el - pago del impuesto por haber invertido el dinero en un negocio -- que le produce buenos dividendos o sufragar gastos para satisfa- cer necesidades personales imperiosas. Es por esta razón que pa- ra esas infracciones se establecen penas pecuniarias, recargo y sobretasas como sanción civil y no penal. El Estado trata de recu- perar, ya sea en forma de intereses o multas, las utilidades que dejó de percibir por la falta de cumplimiento oportuno de las ór- denes y obligaciones infringidas.-

Esta clasificación que hemos elaborado de las infracciones y sanciones es de índole formal, ya que según ella cuando es el Código Penal el que establece la sanción hay ilícito penal y hay ilícito administrativo cuando la pena es determinada por leyes - de carácter tributario o de cualquier otra índole que no sea la penal.-

Pero nuestro sistema legal traspasa esa clasificación for- malista, ya que existen otra categoría de infracciones que no tie- nen carácter penal conforme esa clasificación y que no obstante - predomina en ellas el ánimo de perjudicar al sujeto activo, el Es- tado, e indirectamente a los que se benefician con los ingresos - que éste recauda y que por lo tanto, incluyen supuestos de culpa y dolo.-

Esta categoría de violaciones se conocen con el nombre ge- nérico de defraudaciones fiscales, que se puede definir como los actos u omisiones destinados a disminuir intencionalmente el tri- buto, haciendo uso de engaños, o aprovechando errores para eva- dir total o parcialmente el pago del impuesto.-

Estas violaciones caben dentro de la categoría del delito y el hecho de que sean diversas leyes fiscales las que las tipifi-

can y sancionen, nos viene a demostrar que la autonomía del Derecho Penal no es absoluta.-

Entre esas leyes que sancionan dichas violaciones podemos mencionar la que se conoce como Código Fiscal, que regula el contrabando de aguardiente con una lista exhaustiva de hechos que -- pueden generar ese delito y con la clasificación de delincuentes, cómplices y encubridores, así como la calificación de delito consumado, frustrado y tentativo de delito, También existe la Ley - Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduana, la Ley de Papel Sellado y Timbres, con su Reglamento; la Ley de Impuesto sobre la Renta; la Ley de Vialidad, etc.-

Algunas de estas leyes, en forma análoga al Código Penal, imponen penas corporales, las cuales pueden, a su vez, sustituir también a una sanción pecuniaria. Ejemplo de esto último lo tenemos en el Art. 11 de la Ley represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduana, que literalmente dice:

"Si impuesta la multa a que se refiere el inciso anterior, el culpable no la pagare en el término que el Juez señale será sustituida por la privación de libertad, a razón de un día por cada cincuenta centavos de multa impuesta, sin que la reclusión pueda exceder de dos meses".-

Para conocimiento de esta clase de delitos fiscales, conocidos con el nombre genérico de delitos contra la Hacienda Pública, la Ley confiere esa facultad, algunas veces, a los propios organismos encargados de la administración de los impuestos, Así - tenemos, por ejemplo, que la Dirección General de Contribuciones Directas, al proceder a la investigación de la renta y capital imponible de los contribuyentes, determina, al mismo tiempo que el impuesto correcto, las sanciones en qu<sup>o</sup> se incurre por evasión - intencional o no intencional de él, por no cumplir el agente de



retención con su deber de retener a cuenta del presunto contribuyente las cantidades respectivas en concepto de impuestos y de enterarlas al funcionario correspondiente, etc. (Arts. 102, 103 y 104 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Art. 12 de la Ley de Vialidad). Al ser impugnadas las resoluciones que determinan estas multas, puede llegar a conocer de ella el Tribunal de Apelaciones.-

Hay también otra cantidad de delitos contra la Hacienda Pública, consistentes algunos en defraudaciones fiscales, cuyo conocimiento compete a un Tribunal especial denominado Juzgado General de Hacienda. El Código de Instrucción Criminal dice al respecto:

"Art. 10.- El Juez General de Hacienda conocerá privativamente de los delitos de contrabando, de los fraudes, extravío o malversación de caudales públicos o de los establecimientos sostenidos por el Tesorero Nacional; del de falsificación de moneda, bonos públicos, billetes, papel sellado, sellos del telégrafo y del correo, efectos timbrados cuya expedición está reservada al Estado o de cualquier otro delito que afecte los intereses del Erario Nacional".-

"Art. 320.- En los casos de que trata el Art. 10 bien se proceda por acusación, por denuncia o de oficio, corresponde practicar las primeras diligencias del juicio de instrucción a los Administradores de Rentas o de aguardiente en su caso y el plenario al Juez General de Hacienda.-

En el lugar de la residencia del Juez de Hacienda, instruirá el Administrador de Rentas respectivo a prevención con éste las diligencias de instrucción".-

Expuestas las anteriores consideraciones de carácter general, sobre las sanciones tributarias y de los hechos que los originan, procederemos ahora al estudio de las penas que contempla el Decreto No. 609.-

El tenor literal de los artículos que regulan dichas sanciones es el siguiente:

"Art. 11.- La sociedad que presentare la declaración fuera del término legal, será sancionada con las multas siguientes: a-) Con el 10% del monto del impuesto que correspondía pagar si se presentare la declaración con retardo no -

mayor de un mes.-

b-) Con el 20% si se presentare con retardo de un mes; - pero no mayor de dos meses.

c-) Con el 30% si el retardo fuere mayor de dos meses pero menor de tres meses;

d-) Con el 40% si el retardo fuere mayor de tres meses.-

Las multas a que se refiere el presente artículo no podrán ser inferiores a CIEN COLONES.-

La sociedad que presentare el informe prescrito en el artículo anterior a la Dirección General de Contribuciones Directas, fuera del término legal, será sancionada con una multa equivalente a un 50% del impuesto correspondiente a pagar, pero en ningún caso podrá ser menor de VEINTICINCO COLONES.-

"Art. 12.- El incumplimiento de la obligación de declarar o de presentar el informe a que se refiere el Art.10 de este Decreto será sancionado de conformidad con el Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".-

"Art. 13.- Cuando la sociedad incurra en mora en el pago de los impuestos establecidos en este Decreto, estará sujeta a las sanciones que determina el Art. 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".-

Lo primero que notamos de la lectura de los artículos anteriores, es que las sanciones en ellos comprendidas, no castigan una defraudación fiscal sino la infracción a ciertas obligaciones de carácter formal que el Decreto impone específicamente a las sociedades, siendo ellas en consecuencia quienes soportan dicha carga.-

Las multas que impone el Art. 11 a la sociedad por no presentar las declaraciones correspondientes dentro del término prescrito, son sensiblemente mayores que las determinadas por la Ley de Impuestos sobre la Renta a cargo de los contribuyentes por igual motivo. Esas multas son el doble de las señaladas por esta ley en los casos comprendidos en los literales a), b) y c) del referido Art. 11. Es conveniente meditar sobre las razones que tuvo el legislador para castigar en el Decreto con mayor severidad el hecho de una declaración extemporánea.-

Hemos dicho anteriormente que las multas que impone el De-

creto no castigan una defraudación fiscal sino el incumplimiento de obligaciones formales, .Pero es lógico suponer que ese incumplimiento puede ser motivado por la intención de evadir el impuesto. Es por esta razón que la ley de Impuesto sobre la Renta a la par que sanciona el hecho de la extemporánea declaración, también establece fuertes sanciones por la defraudación fiscal de ese impuesto. Así de esta manera impone multas por la evasión intencional de dicho impuesto la cual se tipifica por las omisiones, aserciones, simulaciones, ocultación, maniobras o cualquier medio o hecho que produzca la evasión total o parcial del impuesto. Y va más lejos todavía esa ley, ya que apartándose de los principios del derecho represivo en donde la inocencia del reo se presume mientras no se compruebe lo contrario, en cambio el Art.103 de dicha ley, que regula esa sanción, presume en el contribuyente la intención de evadir el impuesto, en ciertos casos, salvo prueba en contrario.-

La Ley de Impuesto sobre la Renta también contempla en su sistema punitivo la figura de la culpa al castigar la evasión no intencional, la cual la tipifica, según lo manifestado en su -- Art. 102, cuando la evasión se debe a hechos no señalados en el Art. 103, es decir, dolosos y puede surgir por no presentar declaración o presentarla incorrecta. La negligencia y el error pueden ser la causa de dicha sanción, pero el error debe ser demasiado obvio, llegando dicha disposición hasta relevar de la pena al error excusable en la aplicación de las disposiciones legales.-

Ahora bien, el Decreto No. 609 no prescribe en ninguno de sus artículos sanción alguna por evasión intencional o no intencional de sus impuestos y no creemos que dichas sanciones se podrían imponer a la sociedad por la aplicación supletoria de la -

Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece el Art. 15 del Decreto, ya que el régimen de las sanciones corresponde al Derecho Penal Tributario, que propugna como uno de sus postulados, la tipicidad de los actos que se castigan, los cuales, deben estar -plenamente establecidos por la ley. Si el Decreto no determina como hechos punibles la evasión intencional o no intencional de los impuestos, no es dable en consecuencia sancionarlos aplicando la analogía, mediante disposiciones comprendidas en otras leyes, ya que esa figura no cabe en el Derecho Penal.-

Siendo estos así, cabe especular que el legislador, como una retribución al no sancionar la defraudación fiscal que podría surgir por los datos falsos comprendidos en una declaración extemporánea o por la no presentación de ella, quiso suplir esta omisión gravando con mayor rigor el hecho de la declaración extemporánea como también lo hace al sancionar la presentación extemporánea del informe que señala el Art. 10 y la falta de presentación tanto de este informe como el de las declaraciones. En estos últimos casos o sea en el incumplimiento de la obligación -de declarar o de presentar el referido informe, las sanciones que el Decreto establece en su Art. 12, son similares a las que la ley de Impuesto sobre la Renta determina en su Art. 101, al cual expresamente se remite. Conforme a este Art. 101, la Dirección -General de Contribuciones Directas tiene un margen discrecional para imponer sanciones que va de la cantidad de veinticinco colones a la de diez mil colones, pero en todo caso esas multas, en lo que atañe a la aplicación del Decreto, nunca deben ser inferiores a las que pudieran determinarse conforme el Art. 11, ya que -la gravedad de la infracción es mayor.-

Las sanciones que determina el Art. 13 del Decreto, se deben a hechos que no participan de las características de los pena

dos por los artículos 11 y 12, es decir, que puedan dar lugar a la evasión total o parcial del impuesto.-

Por esta razón, el legislador no consideró necesario extremar su rigor y prefirió sancionar dichas infracciones, consistentes en la mora del pago de los impuestos, en forma análoga -- con que reprime el pago extemporáneo del Impuesto sobre la Renta, remitiéndose así para tal efecto, a las sanciones establecidas -- por el Art. 99 de la Ley que regula dicho impuesto.-

Dado el carácter que tienen las infracciones que sancionan los Arts. 11, 12 y 13 del Decreto, de constituir violaciones de mandatos de índole formal, por lo tanto independientes de la obligación tributaria material de pagar los impuestos, se plantea el problema de si dichas sanciones deberán aplicarse aún cuando esta obligación material no exista.-

En mi opinión, si deben aplicarse, excepto las que contempla el Art. 13, por lógica, ya que no existe impuesto que pueda caer en mora.-

Con respecto al Art. 11 podría haber dificultades prácticas para determinar las sanciones que contempla, ya que al no existir impuesto, no existiría tampoco base para aplicar los porcentajes que él establece. Pero el inciso segundo de dicho artículo soluciona el problema al decir que la multa no podrá ser menor de cien colones. Sería, pues, la multa de cien colones la que se impondría por declaración extemporánea cuando no existe impuesto que computar. La aplicación del Art. 12 no ofrece ninguna dificultad en el caso planteado, ya que se deja a discreción del organismo sancionador la fijación de la cuantía de la multa, dentro del margen indicado por el Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

Otro problema que surge respecto a las sanciones es cuan-

do habiéndose determinado y pagado con relación a uno de los impuestos del Decreto No. 609, dicho impuesto desaparece por haber sido sustituido por el otro o por el Impuesto sobre la Renta. ¿Podrá reclamarse lo pagado en concepto de dichas sanciones argumentándose que al desaparecer lo principal debe también desaparecer lo accesorio?. Yo opino que no, por que si bien es cierto que las obligaciones que se sancionan son accesorias de la obligación del pago del impuesto, esa secundaridad debe entenderse en el sentido de ellas ayudan hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria material, pero que conservan en todo su carácter independiente de ser obligaciones formales; la razón de ser no depende del impuesto, el cual, como ya vimos, puede hasta no existir, sin que ello implique su inaplicabilidad y el caso que hoy planteamos si no igual, tiene su semejanza con él.-

Con respecto a los recursos que se pueden interponer de las resoluciones que impongan las citadas sanciones, hay que remitirse en lo que procede, a lo dispuesto sobre esa materia por la ley de Impuesto sobre la Renta y especialmente a lo que establece el inciso 6o. del Art. 105.-

Para terminar este Capítulo me referiré a otra sanción que el Art. 4 del Decreto establece para las sociedades y que consiste en un recargo del 1% mensual que se computará sobre la diferencia entre el impuesto de Mantenimiento en Reserva y el de Capitalización, cuando no obstante haberse acordado capitalizar las utilidades, este acto no se ha perfeccionado legalmente dentro de los dos años posteriores al plazo que establece el Art. 1 del referido Decreto. Este recargo -dice el Artículo 4- se cobrará desde la fecha de vencimiento del plazo para el pago del Impuesto de Capitalización.-

Lo primero que debemos definir es la infracción que se --

sanciona con el referido recargo, No se puede decir que se está sancionando la mora en el pago del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, porque en primer lugar dicha infracción ya está sancionada por el Art. 13 del Decreto que al remitirse al Art. 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, califica también de recargo a la sanción que se impone. Pero aún sin la existencia de la sanción que establece dicho Art. 13, no se hubiera admitido que el recargo que menciona el Art. 4 castiga la mora en el pago del Impuesto de Mantenimiento en reserva, porque, si así fuera, se cobraría desde la fecha en que según el Decreto termina el plazo para pagarlo, tomando en consideración que el término para declarar dicho impuesto empezaría a contarse desde la fecha en que se presume que la sociedad ha acordado mantener en reserva las utilidades, o sea, desde que finalizan los dos años que indica el referido Art. 4. Según lo anteriormente expuesto, no tendría justificación que el referido recargo se cobrara desde la fecha en que termina el plazo para pagar el Impuesto de Capitalización, cuyo hecho imponible fue anterior a la referida presunción que lo hace desaparecer.-

Una investigación más a fondo del problema nos lleva a determinar en su plenitud la verdadera importancia que tiene el plazo de cuatro años que establece el Art. 1 del Decreto. Ahora ya podemos darnos cuenta con claridad que es en ese lapso y no en otro en donde se decide de una vez por todas la fijeza definitiva de los impuestos de Capitalización y de Reserva.-

El legislador previó el caso de que una sociedad cumpliera con el requisito de acordar capitalizar utilidades dentro del referido plazo de cuatro años, sin tener la intención de efectuar dicho acto en tal forma que diera lugar a un aumento del capital social legalmente perfeccionado. El propósito de la sociedad se-

ría entonces el destruir la presunción que señala el inciso 2o. del Art. 3 del Decreto, de considerarse acordado mantener en reserva las utilidades. De esta manera, la sociedad obtendría una prórroga de dos años en el ahorro de sus utilidades, sin tributar por ellas.-

Se podría creer que el plazo de dos años que señala el inciso 1o. del Art. 4 del Decreto es una prolongación del plazo de cuatro años ya indicado y que por lo tanto también tiene el efecto de ser determinante para la fijación del impuesto que se va a pagar en definitiva, pero esto no es cierto; cada uno de esos plazos tiene su función específica.-

El primer plazo, el de cuatro años, es para determinar el impuesto en forma definitiva y se basa en la voluntad expresa o presunta de la sociedad de mantener las utilidades en reserva o de realizar otro acto posterior, el de la capitalización de las utilidades, predominando la última voluntad que se tome al finalizar el plazo.-

Como se comprenderá, el Impuesto de Mantenimiento en Reserva se genera por el simple acuerdo de la sociedad, ya que con él se realiza su contenido. No ocurre lo mismo con el Impuesto de Capitalización, pues la disposición apuntada nos está dando a entender de que no basta el acuerdo, sino que es necesario que el contenido de él, es decir, la capitalización, se realice en forma efectiva, a sea, cuando se haya perfeccionado en legal forma el aumento de capital social con el cual está vinculado. Pero el legislador no podía dejar pendiente por un tiempo indefinido el acto de la capitalización efectiva de las utilidades sociales y fue así como estableció, además, un plazo de dos años para efectuarla, bajo el apercibimiento de que al no hacerlo se iba a presumir el acuerdo de mantener en reserva dichas utilidades.-



Consecuente con lo expuesto anteriormente, podemos decir - que la finalidad de este segundo plazo no es para determinar - la fijeza definitiva del impuesto, sino para establecer si se - ha realizado a cabalidad el hecho imponible del Impuesto de Capitalización; y en el caso contrario, darle plena validez al Im-- puesto de Mantenimiento de Reserva presuntamente determinado al finalizar el primer plazo de cuatro años.-

Lo que ocurre en realidad en la situación planteada, aun-- que el precepto legal no lo deja bien claro, es que al no realizarse la capitalización en forma efectiva, el acuerdo que se tomó de ella queda sin efecto y al ser ésto así, la presunción que se ñala el Art. 4 tendría efecto retroactivo hasta la terminación - del plazo de cuatro años o mejor todavía se puede establecer que la presunción que surte todos sus efectos es la indicada en el Art. 3. Esta última interpretación tiene su base en la misma re-- dacción del Art. 4 al decir que la sociedad está obligada a enterrar "la diferencia para completar el impuesto que debió pagarse conforme el Art. 3". Conforme a esta interpretación, la sociedad estaría obligada a pagar, además de la diferencia de impuestos y recargo mencionados, las multas que el Decreto establece por declaración y pago extemporáneo del Impuesto de Mantenimiento en Re-- serva, tomando como base la fecha en que finaliza el referido -- plazo de cuatro años.-

Pero el legislador prefirió sustituir esas sanciones que - ya estaban firmes, por el recargo que establecía en el referido Art. 4, y fue así como en el Art. 6 que regula el tiempo en que se deban presentar las declaraciones dijo: "En el caso del Art. 4 la declaración deberá presentarse en el término de tres meses contados a partir de la fecha en que haya concluido el plazo de dos años a que se refiere dicho artículo". Hubo necesidad, pues, de que el legislador dejara establecido con claridad desde qué

momento iba a contarse el referido plazo para declarar, a efecto de evitarle a la sociedad infractora otras sanciones más.-

Aun con esta interpretación del Art. 4 del Decreto, no se justifica que el recargo establecido por él se cobre desde el vencimiento del plazo para el pago del impuesto de Capitalización. Esto nos hace dudar de que si efectivamente es un recargo, ya que una de las características que se han dado de él, es de que tiene íntima relación con el impuesto, que obra automáticamente como en el caso del recargo por mora en el pago del impuesto, el cual se determina por una simple liquidación.-

Hay que advertir que la diferencia entre multa y recargo ha sido superada por la doctrina, ya que se ha considerado que tanto la falta de pago de los tributos como el pago extemporáneo de ellos, constituyen una infracción punible, una violación al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado y no considerarlos bajo el aspecto civilista de una lesión patrimonial que sufre éste por la falta de pago oportuno de la obligación, que debe ser sancionada con una indemnización resarcitoria. En esta forma el recargo se asimila a las otras sanciones.-

Ahora bien, si de acuerdo con esta tesis la sanción que se impone por la mora en el pago del impuesto no debe considerarse recargo, con mucha mayor razón resulta inadecuada dicha denominación para la sanción que castiga la infracción que indica el Art. 4 del Decreto.-

A mi modo de ver, la infracción que sanciona el referido Art. 4 es el acto de la sociedad tendiente a obtener una ventaja económica, prorrogando el término de cuatro años en dos años más, para conservar el ahorro social sin pagar tributación alguna.-

La forma con que se ha gravado esa infracción es independiente de la propia naturaleza de ella.-

CAPITULO XI. REQUISITOS PARA CAPITALIZAR LAS UTILIDADES DE UNA  
SOCIEDAD ANONIMA

El fenómeno de la capitalización tiene una gran importancia dentro del desarrollo económico del país. Por medio de él se mide el grado en que ese desarrollo ha llegado.-

Si una sociedad decide aumentar su capital por medio de una capitalización de sus reservas, es porque en realidad la empresa a que se dedica produce beneficios y que éstos son necesarios para elevar su rendimiento, prefiriendo sacrificar el lucro que cada uno de los socios podría obtener con el reparto de sus dividendos, por los intereses de la empresa misma. Es por ello que ese acto de la capitalización debe ser visto con simpatía por el Estado, quien debe dar a sus efectos un tratamiento tributario - menos rigorista, fomentando así la producción de ellos. En esto debemos encontrar toda la filosofía del Decreto 609.-

Las disposiciones que hemos comentado a lo largo de estas - páginas tienden hacia ese fin: el de estimular la capitalización de las utilidades sociales. No trata ya el Estado de obtener nuevos ingresos, porque los podría obtener mayores al no operarse la capitalización, en virtud del impuesto que grava la renta de los socios y el acuerdo de mantenimiento en reserva, real o presunto, de las referidas utilidades. Sino que su interés es extrafiscal; pretende fomentar el ahorro de las sociedades en forma definitiva, tomando en cuenta que el ahorro logrado por las utilidades no repartidas y colocadas en reserva, es un ahorro precario, sujeto siempre a desaparecer por un acuerdo de repartir dividendos.-

Pero el Estado no quiere tampoco forzar a las sociedades a decidirse festinadamente por una capitalización, que fuera inadecuada para sus intereses y que sólo el objeto de reducir los impuestos podría motivarla. El Decreto No. 609 da un plazo de cua-

tro años posteriores a la fecha en que finaliza el ejercicio en que se obtuvieron las utilidades, para que la sociedad decida si las reparte a los socios, las capitaliza o las mantiene en reserva, Con respecto a los tributos que regula el referido Decreto, no va ser el simple deseo de evadir el impuesto más gravoso el que influiría en la elección de las situaciones que los causan, porque la diferencia de porcentajes impositivos es muy pequeña. Basta comparar las tablas de porcentajes de los Art. 3 y 4 para darse cuenta de ello. La diferencia de porcentajes más elevada se encuentra cuando las utilidades exceden de ç 20.000.00, pero no de ç 40.000.00, siendo para el Impuesto de Capitalización el 5% y para el de Reserva el 8%, lo que da una diferencia de 3%.-

La elección más discutible para la sociedad sería entre pagar los impuestos que gravan el ahorro de las utilidades o el repartir éstas a los socios en forma de dividendos en efectivo, sujetándolos al pago del Impuesto sobre la Renta. Pero yo opino que no va ser la simple comparación de los impuestos lo que va a influir en la decisión de las sociedades para efectuar esos actos. Influiría mucho la política financiera de las sociedades que puede determinar que se decida a pagar un Impuesto de Capitalización a sabiendas que con ello podría sacrificar parte de sus ganancias por causarse una tributación mayor.-

Tomando en cuenta el interés que tiene el Estado porque el ahorro de las sociedades sea en forma definitiva, lo cual sólo se logra mediante la capitalización de utilidades y por otra parte que el incentivo establecido para lograrlo mediante la fijación para ese acto de un impuesto ligeramente inferior al determinado para el acuerdo de mantenimiento en reserva de las referidas utilidades, no es suficiente como ya lo hemos explicado; es que el Decreto No. 609 le da este último impuesto, el de Mantenimiento en Reserva, los efectos de un catalizador, compulsando a

a la sociedad a decidirse por el Impuesto de Capitalización. Con este fin es que se establece que si la capitalización no se acordase dentro del término que señala el Art. 1 del Decreto o que se no legalizara dentro del plazo de los años subsiguientes, se presume de derecho el acuerdo de mantenimiento en reserva, el cual en esta forma queda determinado definitivamente.-

Establecido ya cuál es la importancia de la capitalización de utilidades y sus efectos tributarios, procedemos ahora a estudiar cual es el proceso y qué requisitos son esenciales para que ese acto se produzca.-

Es requisito indispensable para decidirse a capitalizar utilidades conocer el Estado Financiero de la sociedad.-

El Balance es de suma importancia para el funcionamiento de las Empresas, pues por medio de él se refleja con evidencia y exactitud el estado financiero de ellas, en una época determinada. Es por ello que antes de someterse a discusión en las Asambleas Generales de las sociedades, debe ser revisado previamente por el Auditor y estar, con la anticipación debida, a disposición de los accionistas, para que éstos al dirigirse a la Asamblea deban estar enterados de la situación de la sociedad, en términos de poder discutir y deliberar con conocimiento de causa qué destino se les dará a las utilidades, si las hubieren.-

Las sociedades anónimas practicarán por lo menos un balance al final del ejercicio social. (Art. 282 del Código de Comercio.)

La Junta General que deba conocer del Balance General, así como también del dictamen del Auditor y de la Memoria anual circunstanciada presentada por los directivos, es de carácter ordinaria y se reunirá dentro de los cinco meses que sigan a la clausura del ejercicio social. (Art. 223, Ordinal I del Código de Comercio.)-

Aprobada la gestión-dice el inciso 2o. del Art. 285 del referido Código-se publicará en el Diario Oficial, quince días después de la celebración de la Junta General. El Art. 474 establece la obligación de las sociedades de inscribir dicho balance en el Registro de Comercio.-

Hechas las siguientes consideraciones legales, cabe preguntarse qué clase de Junta General y qué requisitos debe llenar el acuerdo de las sociedades de capitalizar utilidades acumuladas.-

Antes de seguir adelante en mi exposición, es conveniente establecer la naturaleza jurídica del acto de capitalización de utilidades. Es muy frecuente identificar a la capitalización con el Aumento de Capital, lo mismo que los acuerdos respectivos, cosa que a mi modo de ver no es correcto, ya que la capitalización solamente es un medio de hacer efectivo de aumento de Capital. - Para aclarar lo dicho veamos los siguientes artículos:

El Art. 173 del Código de Comercio, dice:

"La sociedad podrá acordar el aumento de capital social. El aumento podrá hacerse mediante la emisión de nuevas acciones o bien por la elevación del valor de las ya emitidas".-

De manera que dos son las formas únicas para verificar el aumento de capital: por emisión de nuevas acciones o aumentar el valor de las ya emitidas.-

El Art. 178 del mismo Código, por su parte, dice:

"El pago de las aportaciones que debe hacerse por la suscripción de nuevas acciones, puede realizarse:

- I. En efectivo o en especie; si la Junta General hubiere aprobado esto último, deberá fijar en que consisten las especies, la persona que ha de aportarlas y las acciones que se entregarán en cambio.-
- II. Por compensación de los créditos que tengan contra la sociedad, sus obligacionistas u otros acreedores.-
- III. Por capitalización de reservas o de utilidades.  
La Junta que acordare el aumento de capital establecerá las bases para realizar las operaciones anteriores".

No es requisito esencial, según el Art. 177 del citado Códig

go, para proceder a la verificación de la Escritura Pública de aumento de capital, de que este aumento haya sido pagado, pues basta para ello que todas las acciones nuevas estén suscritas. Si es necesario el pago de las acciones, por lo menos en un 25% de su valor, para inscribir dicha escritura en el Registro respectivo. (Art. 179 del Código de Comercio).-

Esto nos está indicando que la capitalización, como ya dijimos, es una forma de pagar las acciones nuevas y se puede realizar con posterioridad a la celebración de la escritura de aumento de capital.-

Conforme a este análisis de las disposiciones citadas nada se opondría a que un Notario autorizara una escritura pública de aumento de capital, cuando todas las nuevas acciones estuvieran suscritas y los otorgantes manifestaran que habían acordado el pago parcial de ellas mediante una capitalización de utilidades, lo cual debían de comprobar con la certificación del acta respectiva, y que el resto del valor de las acciones lo pagarán con futuras capitalizaciones de utilidades ya percibidas en ejercicios anteriores y que si esto no fuere posible o por no convenir a los intereses de la sociedad dicho pago lo harían en efectivo. (Art. 33 del Código de Comercio). Bastaría al Notario para cumplir con el requisito que le exige el inciso 2o. del Art. 4 del Decreto No. 609, tener a la vista la constancia de estar pagado el Impuesto de Capitalización o de Reserva en su caso, correspondiente a las utilidades sociales con que se efectúa el pago parcial de las nuevas acciones. Nada se opondría también para que el Registrador de Comercio ordenara la inscripción de la referida escritura si de ella apareciera que se ha pagado el 25% de las nuevas acciones suscritas.-

Una escritura pública de aumento de capital concebida en tales términos, evitaría que las sociedades por cada acuerdo de ca

pitalizar utilidades tengan que celebrar escritura de aumento de capital social, lo cual les ocasionaría serias dificultades, en atención a todos los procedimientos que el Código de Comercio establece para convocatorias de Juntas Generales extraordinarias que deciden sobre ese aumento de capital, las discusiones en el seno de las referidas Asambleas y las formalidades para integrar quórum de asistencia de socios y votos decisivos; así como también los perjuicios económicos que representan los gastos de escrituración que hacen disminuir sus ganancias.-

Los intereses del Fisco no resultarían defraudados, ya que una eficiente vigilancia de parte del organismo encargado de la administración del Impuesto de Capitalización, podría establecer en qué momento se genera tal impuesto, que en caso planteado sería cuando la sociedad acordara capitalizar utilidades para cubrir la deuda que cada uno de los accionistas tiene frente a la sociedad, con motivo de la suscripción de sus nuevas acciones y comprobar, además, si ese acuerdo se ha ejecutado mediante las modificaciones en la contabilidad social, consistentes en operaciones contables practicadas en el pasivo del balance, haciendo desaparecer todo o parte de la cuenta de reservas o de dividendos acumulados o a distribuir que pasaría a sumarse a la cuenta de capital social.-

A la Dirección General de Contribuciones Directas se le facilitaría en mucho esa labor con las declaraciones de las sociedades y con el informe a que están obligadas a rendir de acuerdo con el Art. 10 del Decreto y para cuya tardanza u omisión en hacerlos se imponen fuertes sanciones. Además, el Balance General que se haría con motivo de la capitalización debe figurar en el Registro de Comercio. Sería conveniente que en casos como el expuesto se estableciera para las sociedades la obligación de presentar copia certificada de ese balance a la Oficina indicada. En



esa forma, se consideraría también cumplido el requisito que exige el inciso lo. del Art. 4, al decir que: "se hubiera perfeccionado legalmente la capitalización", ya que la capitalización efectuada mediante las operaciones contables indicadas tiene fundamento en la escritura pública de aumento de capital social otorgada con anterioridad.-

No he encontrado en las disposiciones del Código de Comercio anterior ni en el actual, ninguna que diga que una capitalización de utilidades se tenga que hacer en escritura pública.-

La naturaleza contable de la capitalización de utilidades es muy distinta de la naturaleza jurídica del acto del aumento de capital social. Por medio de éste se opera una modificación en el pacto social en sus elementos más esenciales, ya que el capital fundacional ha cambiado con el aumento en el número de acciones o con el aumento del valor de éstas, lo mismo el derecho de los socios se ve con esto alterado, si el aumento es aportado por ellos ya sea en efectivo o por medio de una capitalización de utilidades. Es por ello, que la ley establece trámites especiales para la forma como se ha de tomar el acuerdo de aumentar el capital social, así como para que su ejecución tenga existencia jurídica. Son requisitos esenciales para que este acto se haya perfeccionado legalmente, que la voluntad colectiva de hacerlo se haya manifestado en una escritura pública y que, además, éste se haya inscrito en el Registro de Comercio.-

La capitalización de utilidades es una de las formas que el Art. 178 del citado Código establece para pagar las acciones nuevas que van aumentar el capital social y es sabido que este pago, en términos generales, se puede hacer con anterioridad, simultáneamente o con posterioridad a la fecha en que se otorgue la escritura pública del referido aumento de capital. Esto nos indica que el acto de la capitalización, que es una forma de efectuar

el pago, no debe coincidir necesariamente con el acto en que se perfecciona el aumento referido, no siendo por lo tanto, requisito indispensable que se haga constar en una escritura pública para que surta sus efectos.-

La capitalización de utilidades como ha hemos indicado se traduce en una operación contable realizada en los rubros o cuentas del pasivo de la sociedad. Por medio de ella no ingresan nuevos elementos al patrimonio social. Lo que sucede es que las cuentas que integran las utilidades disponibles desaparecen y pasan a sumarse a la cuenta de capital social.-

Este procedimiento cuando es previo al aumento de capital social va seguido de una operación complementaria, como lo es la emisión de nuevas acciones, ya que el valor de ellas representan las aportaciones que cada socio hará en el aumento del capital de las sociedades anónimas y que se deben considerar pagadas con las utilidades que se capitalizan.-

De esta manera, cuando se otorgue la escritura social entre otras cosas se indicará: lo.) que se reforma la cláusula del pacto social relativo al monto del capital de la sociedad, indicando cual es el nuevo capital con que ella girará en el futuro; 2o) que las acciones con que se aumenta el capital social fueron suscritas por los socios, en la proporción que se indica en el acuerdo respectivo; y 3o) que dichas acciones suscritas han sido pagadas por medio de la capitalización de utilidades realizadas.

La capitalización de utilidades se puede considerar en sus efectos similar al acto de distribución de dividendos acordada por la sociedad, ya que en virtud de esos actos los dividendos a cuyo reparto tenían derecho los socios desaparecen por haberse integrado al patrimonio de ellos. Efectivamente, la capitalización de utilidades es una forma de repartir dividendos, recibiendo los socios en lugar de dinero, acciones, operándose en esa -

forma una compensación. De expectativas que eran los dividendos se convierten en créditos para los socios, figurando con el capital social, al cual integran, en el pasivo de la sociedad, necesitándose para que estos surtan efecto y como fundamento, del acto de aumento de capital.-

Este concepto que hemos esbozado sobre la naturaleza de la capitalización no se encuentra en armonía con el tenor del Art. 4 del Decreto No. 609, ya que en su inciso 2o. nos habla de la "escritura de capitalización" correspondiente, dando a entender con ello que la capitalización debe realizarse por medio de una escritura pública. Si estuviera en lo cierto respecto a la naturaleza de la capitalización, la cual para mí no necesita legalizarse en una escritura pública, dicha disposición del Decreto - podría haber significado en primer lugar una modificación al Código de Comercio anterior, con la circunstancia de no haberse - seguido los trámites correspondientes y en segundo lugar, tal - modificación estaría derogada por el actual Código de Comercio, el que no contempla entre sus disposiciones ese requisito para efectuar una capitalización. Lo más correcto según mi criterio, es que el inciso 2o. del referido artículo indicara que es la - escritura de aumento de capital social, la que no debe autorizar el Notario si no se le presentan las constancias auténticas de - estar pagados los impuestos de capitalización o de reserva, en su caso. Y así debe entenderse a travez de una interpretación de lo que significa del acto de capitalización de utilidades. Basta recordar que de conformidad al Art. 177 del Código de Comer- cio vigente, no es necesario que las nuevas acciones suscritas- estén pagadas para que el Notario proceda a otorgamien- to de la escritura pública de aumento de capital social. Y si a- plicáramos el referido Art. 4 del Decreto tendríamos que, además de la escritura pública de aumento de capital, habría que hacer

otras más en que constaran las capitalizaciones de utilidades - que se realizarán en el futuro para pagar las acciones suscritas que no fueron canceladas en su totalidad al momento de otorgarse la escritura de aumento de capital.-

El Código de Comercio ha introducido como una innovación, el Régimen de Capital Variable para cualquier clase de sociedades. (Arts. del 306 al 314 del Código de Comercio).-

De acuerdo a este Régimen, ya no va ser necesario el formalismo de la Escritura Pública cada vez que una sociedad anónima quiera aumentar su capital social, pues de conformidad con el inciso 2o. del Art. 309, la Junta General Extraordinaria tiene facultades para fijar el aumento de capital, así como para establecer la forma y término en que debe hacerse la correspondiente emisión de acciones.-

El inciso 2o. del Art. 306 del referido Código establece que también debe comprenderse dentro del Régimen de Capital Variable, el aumento de capital por capitalización de reservas y utilidades o por revalidación del activo y el Art. 309, en su inciso 1o. dice que la escritura social deberá contener las condiciones que se fijen para dicho aumento.-

No existiendo ya en esta clase sociedades, la posibilidad de que el aumento de capital social se verifique en legal forma por medio de una escritura de capitalización, es conveniente analizar cuando se debe considerar "perfeccionada legalmente la capitalización".-

En mi criterio, la capitalización surtiría sus efectos fiscales cuando se hayan cumplido las referidas condiciones que se fijan en la escritura de Constitución de esta clase de sociedades para que se tenga por aumentado el capital social y siempre que no se hayan violado con ellas prohibiciones expresas.-

El formalismo de la escritura pública se sustituye por la -

inscripción del aumento de capital social en un Libro de Registro, que al efecto llevarán las sociedades y el cual podrá ser consultado por cualquier persona que tenga interés en ello. (Art.312 del Código de Comercio).-

Una certificación de esta inscripción debe servir de base a la Dirección Generalde Contribuciones Directas para considerar que se ha cumplido con el requisito exigido por el Art. 4 del Decreto.-

Establecido ya cual es la naturaleza del acto de capitalización de utilidades, que la hace diferente al aumento de capital, no obstante de ser un medio para que éste se realice y que se puede assimilar en sus efectos al acto de distribución de dividendos, podemos concluir que su acuerdo debe tomarse en Junta General Ordinaria de accionistas y su ejecución, consistente en las operaciones contables indicadas, debe ser llevada a cabo por los Directivos o por las personas a quien comisione dicha Junta (Arts.223 y 225 del Código de Comercio). Es natural que dicha capitalización no tendría ningún efecto legal, tratándose de sociedades de capital fijo, si no es complementado por el acuerdo y ejecución del aumento de capital social. Cabe la posibilidad que al celebrarse la Junta General Ordinaria para conocer de la capitalización de utilidades se instale la Junta General Extraordinaria para tratar sobre el aumento de Capital, obviándose así los trámites de la convocatoria y siempre que se llenen los presupuestos que determina el Art. 233 delreferido Código. Nada se opone tampoco que sea la misma Junta General Extraordinaria la que decida tanto de la capitalización como del aumento de capital siempre que se llenen los trámites de la convocatoria.-

Las deliberaciones que se susciten en el seno de la Asamblea para llegar al acuerdo de capitalización de utilidades y darle contenido, deben tener por base el proyecto presentado por

los administradores que la han convocado.-

Este proyecto a su vez debe estar fundamentado en el último balance que se apruebe, ya que él determinará cual es la cuantía de que se puede disponer para efectuar la capitalización. Es natural que en esta cuantía no se incluirán las utilidades que constituyen la reserva legal, ya que ella no es materia de distribución. (Art. 39 del Código de Comercio).-

Un punto importante de dilucidar es si puede ser objeto de capitalización las utilidades obtenidas por la sociedad con motivo de una revaloración de su activo. Contablemente nada se opone a que puedan existir esa clase de utilidades motivadas por la plusvalía y puede por lo tanto formar parte del superávit. - Así lo ha estimado nuestro Código de Comercio, pero a su vez pone ciertas limitaciones a esa operación.-

Así tenemos que el inciso 3o. del Art. 30, dice:

"El aumento del activo por revalorización del patrimonio es lícito y su importe puede pasar a la cuenta de capital de la sociedad o a una reserva especial, la que no podrá repartirse entre los socios sino cuando se enajenen los bienes revalorizados y se perciba en efectivo el importe de la plusvalía".-

Según la redacción de este inciso pareciera que solo se refiere al caso de repartirse entre los socios las utilidades obtenidas por la plusvalía; pero el contexto de todo el Art. se refiere al aumento o disminución de capital. Esto nos indica que el Código equipara la capitalización a la distribución de utilidades.-

El Artículo del referido Código, que no deja dudas de que el producto de las revalorizaciones del patrimonio social no puede ser objeto de la capitalización, es el No.445, que dice:

"Es lícito revaluar los bienes que figuran en el balance - si tal resolución se justifica por las condiciones reales del mercado, a excepción de las materias primas, produc--

tos y mercancías, siempre que en propio balance figure, con toda claridad, una reserva que haga constar la revaluación. Las sociedades que constituyan esta reserva no podrán disponer de ella sino en el momento de la liquidación o al vender los bienes revaluados".-

Esta restricción de no poder disponer de las ganancias derivadas de una revaloración del patrimonio social sólo se aplica a las sociedades de capital fijo y no a las constituidas conforme el régimen de capital variable, ya que también puede comprenderse dentro de él, aumento de capital por revalidación del activo. (Art. 306, inciso 2o. del Código de Comercio).-

Otro tema que puede surgir en las deliberaciones y esto ya para efectos tributarios, es el determinar a que ejercicios corresponderán las utilidades que se van a capitalizar.-

El Balance es un documento que refleja la situación económica de la sociedad o de la empresa en un momento determinado. Se podría decir que el último balance es el resultado de todos los balances anteriores, influenciados por los estados de pérdidas y ganancias respectivos. Cabe entonces la posibilidad de que la sociedad no obstante acusar su último balance un superávit, éste no se haya producido por la acumulación de ganancias en todos los ejercicios anteriores, ya que pudieron reportarse pérdidas en alguno de ellos.-

A la sociedad le es imprescindible establecer a que ejercicio pertenecen las utilidades que se acuerda capitalizar, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias que le señala el Decreto No. 609.-

Esta dificultad no existía antes de la aparición del referido Decreto, ya que para efecto del pago del Impuesto sobre la Renta, los socios declaraban las utilidades realmente percibidas en el ejercicio en que las recibían, sin importar el hecho de que correspondieran a otro diferente.-

Se podría invocar en las deliberaciones de que la sociedad

en determinado ejercicio no obtuvo ganancias o de que éstas fueron reducidas por haberse deducido pérdidas sufridas en el ejercicio o ejercicios anteriores. Pero esta pretensión no tiene fiscalmente validez, ya que las pérdividas de capital no son deducibles para determinar la renta imponible de las sociedades, ex-cepto el caso que señala el literal h) del Art. 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y por otra parte, de conformidad con esta ley, cada ejercicio impositivo debe considerarse independiente uno de otro. Varios problemas pueden surgir respecto a las deducciones que la referida ley no acepta.-

Esto para mí es uno de los puntos más delicados, ya que para su solución tiene que ver mucho la interpretación que se haga de todo el contenido del Decreto No. 609. <sup>Si/</sup> Se aceptara la tesis de que la base imponible de los impuestos que regula el referido Decreto, es la renta imponible de las sociedades y no la utilidad contable, se obligaría a las sociedades a mentir, manifestando en un acto de gran trascendencia como es el aumento de capital, cuando tenga su base en una capitalización de utilidades, que en ciertos ejercicios hubieron ganancias, cuando efectivamente no existieron. En cambio, si se aceptara la tesis de que en la utilidad contable la base imponible de dichos impuestos, el problema no surgiría, porque la sociedad con vista de los balances que obran en su poder, podría determinar con precisión a qué ejercicios corresponden las ganancias que se van a capitalizar.-

Para terminar este Capítulo haremos dos observaciones más al Decreto No. 609. Una de ellas consiste en que no contempla el caso de una sociedad que habiendo acordado capitalizar utilidades, no se encuentra sujeta al pago del Impuesto de capitalización y entonces no puede por este hecho presentar al Notario constancia de haberse efectuado el pago de dicho impuesto. A mi entender, basta que se le presente al Notario una constancia exten



dida por la Dirección General de Contribuciones Directas de que la sociedad está exenta de efectuar a nombre de los socios el pago del referido impuesto para que proceda a oficiar la escritura pública respectiva.-

La otra observación consiste en que según se deduce de varias disposiciones del referido Decreto y en especial de lo preceptuado por el Art. 5, el Impuesto de Capitalización solamente se aplicaría en una de las formas de aumento de capital social, la que se efectúe mediante la emisión de nuevas acciones, porque sólo en ella cabe la posibilidad de que los socios recibieran utilidades en acciones. No contempla el caso, o por lo menos no está claro, de que el impuesto referido grave también la capitalización de utilidades que se realice para un aumento de capital social consistente en la elevación del valor de las acciones ya emitidas. En mi concepto, dicha capitalización debe también gravarse, aplicando para ella la interpretación análoga

CAPITULO XII. DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y DEROGATORIAS

Las disposiciones transitorias del Decreto No.609 se encuentran contenidas en su Art.14. Estas disposiciones son de carácter temporal y sólo estaban destinadas a regir dentro de un plazo fijo o mientras subsistieran determinadas circunstancias. Por medio de estas normas se fija también el ámbito de aplicación del Decreto No. 609.-

Para una mejor interpretación de los preceptos legales contenidos en el referido Art. 14 del Decreto No. 609, debemos tener presente ciertos conceptos y antecedentes legales, los cuales expongo en la forma siguiente:

A) El Decreto No. 609 de fecha 20 de mayo de 1966 publicado el mismo día en el Diario Oficial No. 91 del Tomo 211, entró en vigencia ocho días después de esa publicación o sea el 28 del mismo mes y año, según lo dispuesto por su Art. 17.-

B) Los tributos que contempla el Decreto son generados por el acuerdo de las sociedades de capitalizar o de mantener en reserva las utilidades. Para que estos hechos puedan caer dentro de aplicabilidad del Decreto deben ser efectuados con posterioridad a la fecha en que entró en vigencia.-

C) Que la base imponible de los referidos impuestos está integrada por las utilidades percibidas por las sociedades durante sus ejercicios impositivos. Este hecho económico de la percepción de ingresos por la sociedad no tiene ninguna relevancia que se haya verificado dentro de la vigencia del Decreto, ya que no constituye el hecho generador del impuesto, En consecuencia los tributos referidos podrían recaer sobre utilidades percibidas por la sociedad antes del 28 de mayo de 1966, si no existieran ciertas limitaciones dentro del Decreto que reducen su aplicación y que toma en cuenta lo dispuesto por otras leyes promulgadas con anterioridad a él, a las cuales me referiré enseguida.-

D) Que la ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 en su Art. 117, comprendido dentro de sus disposiciones transitorias, reguló la situación de las utilidades acumuladas con anterioridad a su vigencia lo cual ocurrió el 31 de diciembre de 1963, según lo dispuesto por su Art. 119.-

El numeral 3 del referido Artículo dispuso lo siguiente:

"Las utilidades de las sociedades anónimas, acumuladas antes de la vigencia de esta ley, se regularán de acuerdo con las disposiciones siguientes:

a-) Las utilidades acumuladas por cada sociedad a la fecha de cierre de su último ejercicio de imposición que concluya antes de la vigencia de esta ley y sobre las cuales el socio ya hubiere pagado el impuesto de acuerdo con el Decreto 502 del Directorio Cívico Militar, de fecha 21 de diciembre de 1961, publicado en el Diario Oficial No.237, Tomo 193, del mismo mes y año, o estuvieran exentas para el socio por cualquier disposición legal, podrán capitalizarse o distribuirse en cualquier forma, exentas del impuesto, ya sea en acciones o de cualquier otra manera; si dicho impuesto no hubiera sido aún pagado podrán distribuirse libres, después de haberlo enterado.-

b-) El resto de las utilidades acumuladas antes de la vigencia de esta ley, podrán continuar acumuladas hasta su distribución o ser convertidas en capital social mediante el pago del impuesto único del 10% sobre la cantidad que sea capitalizada, siempre que esta capitalización se realice dentro de un período hasta de dos años contados a partir de la vigencia de esta ley.-

c-) En el año de 1965 no podrán capitalizarse más del 50% de dichas utilidades.

d-) El pago del impuesto que cause esta capitalización se hará dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que la Junta General acuerde verificar la capitalización".-

e-) El Decreto No. 502 en su Art. 2o. por su parte establecía que las utilidades no distribuidas a la fecha en que entró en vigencia el Decreto No. 300, se dividirían en diez cuotas iguales y el socio debería sumar cada una de ellas a la renta de cada una de los diez primeros ejercicios a partir de la vigencia de este último Decreto citado.-

f-) El referido Decreto No. 300 de fecha 18 de septiembre de 1961 fue publicado el día siguiente en el Diario Oficial No. 170, Tomo 192, entrando en vigencia ocho días después, es decir, el 27 del mismo mes y año.-

Este Decreto reformó sustancialmente la ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, al establecer que tanto los socios de las sociedades colectivas como de las sociedades anónimas estaban obligadas a tributar por las utilidades susceptibles de distribuirse, es decir, aunque no las hubieran -

percibido realmente.-

El Decreto No. 502, ya mencionado, hizo en su Art.1o. una excepción a esa regla general, al establecer que los socios de las sociedades anónimas bancarias, de seguros y financieras, solo computarían en su renta personal aquellas utilidades realmente percibidas.-

(g-) Los Decretos 300 y 502 fueron derogados al poco tiempo de su promulgación por el Decreto No. 34 de fecha 23 de marzo de 1962, tornándose al sistema original de la ley de 1951 de gravar a los socios por las utilidades percibidas por las sociedades solo cuando realmente hubieran percibido dividendos de ella.-

Del análisis de los distintos tratamientos a que han estado sujetas las utilidades de las sociedades anónimas, respecto a la tributación de los socios y tomando en cuenta que antes de la ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, esta situación no ameritaba regulación alguna, por ser las sociedades los únicos sujetos de imposición respecto a dichas utilidades, podemos decir que fue el Decreto No.502 el que reguló en forma precisa el tratamiento tributario de las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas. Esta situación fue planteada por el Decreto No. 300 al establecer que los socios de las sociedades anónimas tenían que computar en su renta personal las utilidades que le correspondían al hacerse una distribución total de las utilidades sociales, es decir se repartieron o no en el ejercicio en que habían sido obtenidas. Pero el referido Decreto no dijo nada respecto de las utilidades sociales acumuladas con anterioridad a su vigencia. Fue así como hizo su aparición el Decreto No. 442 de fecha seis de diciembre de mil novecientos sesenta y uno, quien en su Art.6 (Transitorio) y en una forma muy ambigua da a entender que el Decreto No. 300 si se había pronunciado respecto a las utilidades acumuladas anteriores a su vigencia, en sentido de que la totalidad de ellas debía ser gravadas para los socios de una sola vez.-

Esta interpretación se deduce de las consideraciones siguientes:

1) La referida disposición del Decreto No. 442 establecía - que cuando el socio recibiera de la sociedad anónima utilidades provenientes de ejercicios anteriores a la vigencia del Decreto No. 300, debía incluirlos en la computación de su renta personal correspondiente al ejercicio en que los recibía. En esta forma se le estaba dando a las utilidades acumuladas un tratamiento análogo al establecido originalmente por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, y que había modificado el referido Decreto No. 300.-

2) El inciso 2o. de la referida disposición hacía la salvedad de que ese tratamiento indicado solo iba poder ejercerse dentro de los tres años posteriores a la vigencia del Decreto No. 300, transcurridos los cuales el socio debía dar entero cumplimiento a lo dispuesto por el inciso 2o. del Art. 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que había sido modificado por dicho Decreto en los términos indicados y que nada dijo sobre dichas utilidades acumuladas.-

3) Los efectos de esta última disposición del Decreto No. 442 sólo se puede entender en el sentido de que al finalizar el plazo estatuido en ella, los socios iban a tener que sumar a su renta personal la totalidad de las utilidades acumuladas antes de la entrada en vigencia del Decreto No. 300, con excepción de aquellas que ya le habían sido pagadas durante los referidos tres años y se supone que esto último tenía que ocurrir en los ejercicios impositivos de las sociedades que finalizaron en una fecha-próxima a la entrada en vigencia del Decreto No. 442.-

Fue el Decreto No. 502, como ya dije, el que el sustituir la referida disposición transitoria del Decreto No. 442, reguló con precisión el tratamiento de las utilidades acumuladas por las sociedades anónimas domiciliadas en el país. En su Art. 2 dispuso que las utilidades acumuladas antes de la vigencia del Decreto No. 300 se dividirían en diez cuotas iguales y que el socio sumaría una de esas cuotas a su renta personal correspondiente a cada uno de los diez primeros ejercicios sujetos al referido Decreto, debiendo calcularse sobre su monto el impuesto por el ejercicio que declaraba.-

Dada las circunstancias de que el Decreto No. 502 entró en vigencia el 31 de diciembre de 1961, pues fue publicado en el Diario Oficial No. 237, Tomo No. 183 de fecha 23 del mismo mes y año y haber sido derogado por el Decreto No. 34 de fecha 23 -

de marzo de 1962, cabe la posibilidad de que los socios sólo hubieran sumado a su renta personal una de las cuotas indicadas.-

Este Decreto si bien es cierto que reguló en forma clara la imposición para los socios de las utilidades acumuladas de las sociedades, no se aparta en sus lineamientos del sistema impuesto por la Ley de Impuesto sobre la Renta. En efecto, sólo ha cía variar el monto de la renta imponible de los socios por la suma de las referidas cuotas, aplicándose en lo demás las regulaciones de la referida ley, inclusive las tarifas impositivas.-

La parte final del Art. 2 del Decreto No. 502 les daba otra oportunidad a los socios, cuando se computaba en su renta personal más de una cuota, ya que, el impuesto que se establecía resultaba de aplicar la tarifa impositiva que correspondía a sus ingresos obtenidos en el ejercicio más una de las cuotas señaladas, no afectando, en consecuencia, a dicho porcentaje, la suma de las otras cuotas. Esta disposición también sentaba la posibilidad de que en la corta existencia del referido Decreto se hubiera pagado el impuesto por la totalidad de utilidades acumuladas de las sociedades anónimas, pues muchas de ellas hubieron de aprovechar esta última prerrogativa que el Decreto establecía para la tributación de sus socios.-

Al promulgarse la actual ley de Impuesto sobre la Renta, que como ya dijimos, entró en vigencia el 31 de diciembre de 1963, se mantuvo el criterio de gravar a los accionistas por las utilidades sociales realmente percibidas por los socios; pero no se quiso cometer el error del Decreto No. 300 de no legislar sobre las utilidades acumuladas por ejercicio anterior a su vigencia. Esta es la razón de ser del numeral 3 del Art. 117 de la referi--da ley, situado entre las disposiciones transitorias.-

Conforme a dicho numeral se hace una clasificación de las

utilidades acumuladas con anterioridad al 31 de diciembre de -- 1963 y a las cuales se les da un tratamiento especial en la siguiente forma:

- 1) UTILIDADES PERCIBIDAS EN EJERCICIOS IMPOSITIVOS QUE TERMINARON ANTES DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 1961. (Fecha en que entró en vigencia el Decreto No. 300).-

Estas utilidades podían ser capitalizadas o distribuidas a los socios, exentas del Impuesto sobre la Renta, siempre que se hubiera pagado el impuesto que establecía el Decreto No.502 o es tuvieran exentas esas utilidades para el socio, en virtud de cualquier disposición legal. Si dicho impuesto no había sido aun pagado, podían distribuirse libres de gravamen, después de haberlo enterado. En esta forma se le daba nuevamente vigencia al Decreto No. 502.-

- 2) UTILIDADES PERCIBIDAS EN EJERCICIOS IMPOSITIVOS QUE TERMINARON DESPUES DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 1961 Y ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1963. (Fecha en que entró en vigencia la actual ley de Impuesto sobre la Renta).-

Estas utilidades podían: a) continuar acumuladas y generar para los socios el respectivo impuesto sobre la Renta al momento de distribuirse, aplicándose así la regla general establecida por el Art. 11 de la referida ley; y b) optar por un tratamiento especial consistente en poder capitalizar dichas utilidades mediante el pago de un impuesto único del 10% sobre la cantidad capitalizada.-

Este tratamiento constituía una excepción a la regla general establecida por el referido Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y se estableció, además, en la disposición transitoria que para hacer uso de dicho tratamiento se daba un plazo de dos años contados a partir de la vigencia de la referida ley. Conforme a esto, dicho plazo terminó el 31 de diciembre de

1965. También se dijo que en este año de 1965 no se podía capitalizar más del 50% de dichas utilidades, buscando con ello que la capitalización fuera total antes de ese año.-

En este último tratamiento que el numeral 3 del Art. 117 de la Ley de Impuesto sobre la Renta estableció para las utilidades acumuladas en ejercicios impositivos que terminaron antes de su vigencia, debemos encontrar el antecedente directo del Decreto No. 609, en cuanto al impuesto de capitalización se refiere.-

En efecto, el tributo que allí se regula se aparta de los lineamientos característicos de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En primer lugar, no se grava el fenómeno económico de la percepción de ingresos durante un período determinado, sino que el hecho generador del tributo establecido lo constituía un acto, consistente en el acuerdo de las sociedades de capitalizar las utilidades acumuladas, lo cual para que surtiera los efectos impositivos expresados, debía ejecutarse en cualquier fecha comprendida dentro del citado plazo de dos años.-

Por otra parte, la naturaleza de ambos impuestos, Impuesto sobre la Renta y el establecido por el numeral 3 del citado Art. 117, eran muy diferentes, pues este último, que aunque la disposición citada no lo dijera expresamente, gravaba a los socios, no tomaba en cuenta las condiciones personales de éstos, constituyendo por esta razón un impuesto real y no personal como lo es en esencia el Impuesto sobre la Renta.-

La consecuencia que resultaba de no hacer uso la sociedad de ese tratamiento era que los socios tenían que tributar, sobre lo que les correspondía en dichas utilidades acumuladas, al momento de repartirse. Por ser las normas del citado Art. 117 de carácter temporal y sujetas a ciertas circunstancias, al faltar los presupuestos por él señalados, el Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta recobraba su vigencia.-



Este era el panorama jurídico que imperaba cuando hizo su aparición el Decreto No. 609. El legislador que lo promulgó tomó muy en cuenta todas las situaciones que hemos señalado y que le servirían de antecedentes; así como también ciertas características que iban a tener los nuevos tributos.-

De esta manera consideró que casi todos los tratamientos que se habían establecido para las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas, antes de la vigencia de la actual ley de Impuesto sobre la Renta, no se apartaban en lo sustancial de la naturaleza propia de ese impuesto, pues tenían por base la percepción del impuesto, las tarifas impositivas se conservaban y así mismo se tomaba en cuenta la condición personal de los socios. Fue por esto que se limitó el ámbito de aplicación del Decreto No. 609 a las utilidades obtenidas por las sociedades anónimas domiciliadas en el país en ejercicios que terminaron después del 30 de diciembre de 1963, es decir, cuando empezó a tener vigencia la nueva ley de Impuestos sobre la Renta.-

También consideró que esta nueva Ley de Impuesto sobre la Renta en sus disposiciones transitorias de su Art. 117, reguló la situación de las utilidades acumuladas por las sociedades antes de su vigencia, dándoles un tratamiento especial que se alejaba en mucho a las regulaciones de la referida ley, a cierta clase de utilidades, las percibidas después del 27 de septiembre de 1961, y que limitó los efectos de ese tratamiento al 31 de diciembre de 1965. El legislador debe haber previsto de que algunas sociedades anónimas había hecho uso de ese tratamiento y consideró justo darles otra oportunidad respecto a nuevas utilidades percibidas antes del 31 de diciembre de 1965. Fue así como implantó dentro del referido Decreto un nuevo tratamiento limitando sus efectos a utilidades percibidas en el término comprendido del 31 de diciembre de 1963 al 31 de diciembre de 1965, fecha es

ta última en que habían terminado los efectos del Art. 117 de la citada ley para las utilidades acumuladas antes de su vigencia.-

Las regulaciones de este tratamiento es el contenido del Art. 14 del Decreto No. 609. El referido artículo empieza por establecer, además del Impuesto de Capitalización que había regulado el referido Art. 117, otro impuesto nuevo, el de Mantenimiento en Reserva de las utilidades acumuladas. El comentario de estos impuestos lo haremos conforme a los elementos esenciales del tributo.-

#### SUJETOS PASIVOS:

Las disposiciones del Art. 14 no expresan categóricamente quienes son los sujetos pasivos de los referidos impuestos, pero se deduce del contenido de varias de ellas. Así tenemos que el literal f) dice que las utilidades que se capitalicen estarán exentas para el socio, cualquiera que sea el tiempo y forma en que éste lo perciba. Por medio del literal c) se establece por su relación que hace con el último inciso del Art. 9 del Decreto, de que si la sociedad decidiera repartir dividendos podrían acreditar los socios para el pago de impuesto sobre la Renta respectiva lo que le correspondía en el pago hecho por la sociedad en concepto de Impuesto sobre la Renta.-

No existe duda alguna de que el pago de los referidos impuestos, así como la obligación de declararlos le corresponde a la sociedad.-

#### OBJETO DE LOS IMPUESTOS:

Los hechos impositivos que generan los referidos tributos son el acuerdo de capitalización y el de mantenimiento en reserva de las referidas utilidades.-

Con respecto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva que regula el Art. 14, para que el acuerdo respectivo lo genere -

es necesario que se tome, según lo dispone el literal a) al 31 de diciembre de 1968. A primera vista no se encuentra razón alguna porque el legislador tuvo necesariamente que fijar una fecha de terminada, para que generara el referido impuesto. Más acorde hubiera sido si se fijara un plazo comprendido desde la fecha en que entró en vigencia el Decreto y el 31 de diciembre de 1968. Y no hay duda de que es una fecha determinada porque el literal g) en su segunda parte dice que el plazo para presentar la de claración del impuesto sobre reserva, que era de tres meses, se comenzaba a contar desde el 10. de enero de 1969.-

Para encontrarle sentido a esa disposición que se nos antoja arbitraria, haremos las siguientes consideraciones:

1-) ¿Qué hubiera pasado si la sociedad no acordó mantener en reserva las utilidades percibidas al 31 de diciembre de 1968? Sancillamente los efectos de la disposición transitoria hubieran desaparecido y entonces el Decreto hubiera recobrado automáticamente toda su validez, ensanchándose su ámbito temporal. El plazo de cuatro años que establece el Art. 1 hubiera recobrado toda su efectividad como factor determinante de los impuestos en forma definitiva, lo mismo que la aplicación de las tablas impositivas que señalan los Arts. 2 y 3 y todos los demás elementos constitutivos de los tributos citados.-

Para una sociedad cuyo ejercicio impositivo terminó el 31 de diciembre de 1963, el referido plazo de cuatro años debió contarse a partir del 10. de enero de 1964 terminando entonces el 10. de enero de 1968. De tal manera que al no generarse el impuesto sobre mantenimiento en reserva estructurado por la disposición transitoria, por no haberse acordado el acto respectivo al 31 de diciembre de 1968, el impuesto que quedaba fijo era el de Mantenimiento en Reserva pero estructurado conforme el Decreto.-

Sólo de acuerdo con esta interpretación puede tener sentido también lo expresado por el literal b) del Art. 14; referente a las utilidades que dentro del plazo comprendido entre el 1.º de enero de 1966 y el 31 de diciembre de 1968, al ser distribuidas a los socios tenían éstos que computarlas en su renta personal. Esto quiere decir que si la sociedad no distribuyó dividendos en ese plazo sino después, ellos no fueron gravados para el socio con el Impuesto sobre la Renta, por la sencilla razón de que ya habían sido objeto del pago del Impuesto de Mantenimiento en Reserva que estructura el Decreto, por haber quedado firme después de finalizados los cuatro años respectivos.-

También tiene sentido, conforme a lo expuesto, lo manifestado por el literal c) del Art. 14 de que si las utilidades se distribuyen a los socios después de haberse acordado y pagado al Impuesto sobre Reserva, se procedería conforme lo dispuesto por el último inciso del Art. 9. Se refiere entonces esta disposición al caso de distribución de utilidades a los socios que se hayan efectuado antes del 31 de diciembre de 1968 y no después, pues esa es la situación que regula el referido Art. 9.

Entonces no procederían ni el crédito ni la devolución que contempla ese artículo.-

Si se toma en cuenta: 1) que el Art. 14 no pone plazo alguno para el acuerdo de capitalización; 2) que no contempla la situación de que habiendo acordado la sociedad capitalizar las utilidades, el impuesto generado por este hecho puede ser sustituido por el Impuesto de Mantenimiento en reserva y 3) que si podía surgir la situación contraria, de que el impuesto de capitalización puede sustituir al de Mantenimiento en reserva, acreditándose entonces los socios lo pagado por él para el pago del otro impuesto, resulta irrelevante el hecho de que el acuerdo de Mantenimiento en Reserva de las utilidades se hubiera tomado

con anterioridad al 31 de diciembre de 1968, ya que no existía ninguna expectativa de que quedara firme. Si tiene importancia de que el referido acuerdo hubiera sido tomado o no en la fecha indicada pues de ellos dependía el determinar que clase de Impuesto de Mantenimiento en reserva iba a pagar, el que regulaba el Art. 14 o el regulado por el resto de disposiciones del Decreto No. 609.-

Si difícil es encontrar explicación al señalamiento de una fecha fija para tomar el acuerdo de mantener en reserva las utilidades, más lo es por no decir imposible encontrarle justificación a la fecha del 10. de enero de 1966 en que según el literal b) debe comenzar a contarse el plazo para distribuir dividendos que van a ser gravados para los socios. La única razón de ser, es la versión que he recogido sobre que fue un lapsus del legislador que no corrigió esa fecha que aparecía en el anteproyecto redactado por la Comisión respectiva, por la premura con que fue promulgado y que se daba por contado de antemano de que dicha ley iba a entrar en vigencia el 10. de enero de 1966, lo cual no ocurrió así por haberse postergado dicha promulgación al 28 de mayo de ese mismo año, por prolongarse las discusiones de ese anteproyecto.-

#### BASE IMPONIBLE DE LOS IMPUESTOS:

Con respecto a este punto hay diferencia entre los dos impuestos. La base imponible del Impuesto de mantenimiento en reserva es la parte de la renta imponible menos el impuesto social. Resulta un poco confusa la redacción del literal a) del Art. 14 - que se refiere a este base imponible, pues se podría dar el caso que la parte de la renta imponible que se decidiera capitalizar fuera ç 1.000.00 y el impuesto social fuera de ç 1.500.00; no habría impuesto que computar. Lo que me imagino que quiso decir el legislador era que la base imponible del referido impuesto

consistía en la parte de la renta imponible que se acordara mantener en reserva deducido la parte proporcional del impuesto social.-

Con respecto al impuesto de Capitalización la base imponible lo constituía simplemente las utilidades que se acordaran capitalizar. No había, pues, ninguna deducción del impuesto social.

#### TASAS IMPOSITIVAS:

No existe ninguna diferencia en cuanto la base que se tomaba en cuenta para la determinación de los porcentajes impositivos, ya que en ambos tributos eran del 10% y el 15% según que el capital social fuera de  $\text{c } 100.000.00$  ó más, respectivamente.-

#### CREDITOS:

Tanto para el pago de capitalización como para el de reserva se tomaba en cuenta lo que las sociedades habían retenido y enterado al Fisco de acuerdo a lo estatuido por el Art.76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que el Decreto No.609 derogó.-

Además de este Art. fue derogado el Art.22 de la referida Ley que establecía una exención del pago del Impuesto sobre la Renta cuando el socio recibía dividendos en forma de acciones - conservándose la proporcionalidad de sus aportes.-

#### DECLARACIONES. PAGO DE LOS IMPUESTOS:

De conformidad al Art. 15 del Decreto que remite a este a las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se puede establecer que las declaraciones de los referidos Impuestos deben ser presentadas en la Dirección General de Contribuciones Directas o en sus Delegaciones y el pago efectuarse en las Colecturías respectivas.

El plazo para presentar dichas declaraciones es de tres meses contados para el Impuesto de Capitalización desde la fecha en que se efectuó el acuerdo respectivo y para el de reserva, desde el 1o. de enero de 1969.-

Dos meses después de esas fechas señaladas terminaba el plazo para pagarlos.-

PARTE TERCERACAPITULO UNICO:CONCLUSIONES

Dada la importancia que tiene el Decreto No.609, por su reciente aplicación y a efecto de despejar dudas que en su interpretación puedan suscitarse y consciente de las omisiones en que podría incurrir, he tratado en los Capítulos anteriores de desarrollar un comentario del referido Decreto.-

A efecto de interpretar a cabalidad sus preceptos legales, he buscado los fundamentos que motivaron al legislador en los antecedentes económicos, políticos y jurídicos.-

Ello me llevó al análisis del estado a que ha llegado la integración económica y más concretamente a los problemas que confronta el Mercado Común Centroamericano, cuyas soluciones son de gran trascendencia para nuestro futuro económico y político.-

La interrelación entre lo económico y lo tributario no es difícil de descubrir, ya que una buena planificación de esto último puede repercutir en logros económicos y sociales, y es por ello que he querido establecer la calidad de incentivo fiscal que tiene la regulación impositivo del Decreto, al procurar por medio del ahorro de las sociedades que fomenta, una mayor productividad y empleo de nuestros recursos humanos y naturales. Esto nos llevaría también a colocarnos en igualdad de condiciones competitivas con los demás países del área integracionista.-

La existencia del Estado está supeditada a la colaboración entre gobernantes y gobernados. Toca a los primeros orientar los objetivos, a establecer las bases para que estos fines se realicen y lograr, al mismo tiempo que el goce de la libertad, la salud y la cultura, el bienestar económico y la justicia social.-

A los gobernados, por su parte y entre otras cosas, les toca el contribuir en la medida de sus capacidades económicas, al sostenimiento del Estado, a procurarle a éste los medios finan-

cieros para que realice sus fines.-

En este sentido podemos encontrar el fundamento de los tributos en general, en la necesidad que tiene el Estado de existir y más mediatamente en el derecho que tienen los núcleos de la población menos favorecida económicamente, a llevar una existencia de acuerdo con su dignidad humana, que le permita también gozar de los beneficios que conlleva el progreso, realizándose así la finalidad de la justicia social que preconiza nuestra Constitución Política. Esta clase de justicia social sólo se cumple - en parte mediante una distribución equitativa de las cargas tributarias.-

Como ya hemos visto a lo largo de estas páginas, la realización de la justicia tributaria ha sido la preocupación de nuestro legislador que se refleja en los distintos sistemas fiscales que se han ensayado.-

Estos sistemas no han sido más que un reflejo a su vez de los cambios que se han operado en el concepto del Estado en otras latitudes, debido a la presión de las transformaciones sociales impuestas por las circunstancias.-

El Estado Liberal dejó paso al Estado Intervencionista, - quien al ver ensanchado sus fines se encuentra urgido de más re cursos.-

Para lograrlo tuvo que modificar sus sistema tributarios, haciendo recaer la carga tributaria con mayor rigor en las personas de mayor capacidad contributiva, lo cual hace que se considere de preferencia a los impuestos directos sobre los indirectos.-

En nuestro medio aparece en 1915 y más aún en 1916, bien - delineado, el Impuesto sobre la Renta. Con este impuesto se quiso lograr una mayor distribución de la Renta Nacional, que llegara a esparcirse en forma de servicios sociales en los secto-



res pobres de la población.-

Es desde el año de 1951, a nuestro entender, que se establece un nuevo concepto de Renta, apartándose del criterio civilista y considerando como ingreso a todo aquello que significara un aumento en el patrimonio de las personas.-

En cierto período de la existencia de esa ley, durante la vigencia del Decreto No. 300, se sistematizó la forma de gravar más pronunciadamente a cierta clase de ingresos, los provenientes del capital. Al ser derogado ese Decreto, siempre se mantuvo el sistema implantado por la referida Ley de 1951 de requerir mayor tributación de parte de cierta clase de contribuyentes, que obtenían su renta del capital en forma de participaciones sociales, ya que las utilidades de las sociedades eran gravables tanto para ellas como para los socios. Pero al mismo tiempo se establecieron para fomentar la constitución de las sociedades anónimas, una serie de incentivos en forma de deducciones especiales y postergando los efectos impositivos en forma de deducciones especiales y postergando los efectos impositivos del hecho generador de la percepción del ingreso a la fecha en que realmente los recibieran, en virtud de una distribución de dividendos o de una capitalización de utilidades.-

Como se comprenderá, esto no constituía en forma alguna que el concepto de renta ya indicado se estuviera desnaturalizando. El Impuesto a las sociedades puede considerarse como un impuesto complementario a los socios, quienes son los verdaderos destinatarios del patrimonio social; y en cuanto a la forma de gravar a los socios no era más que una confirmación de ese concepto, pues en lo relativo a las sociedades de personas, el objeto del impuesto lo constituye el aumento en el patrimonio de los socios, en cuanto significa el aumento del valor de sus derechos sociales por las ganancias obtenidas por la sociedad, cuando no se re

partían. Respecto a las sociedades anónimas y por razones de política fiscal, ese fenómeno de la percepción del ingreso, que no dejaba de ser gravable, en forma de aumento patrimonial, se postergaba para los accionistas al momento de su distribución, dándole oportunidad a dichas sociedades que realizaran un ahorro con las referidas utilidades.-

Este fue el tratamiento que predominó en la Ley de 1951, respecto a las utilidades de las sociedades anónimas, fuera del sistema que implantó por poco tiempo el Decreto No. 300.-

Con la promulgación de la ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, no obstante de conservarse el mismo tratamiento que la ley de 1951 daba a las sociedades anónimas, se implantó el sistema de retención de cierto porcentaje de las utilidades para garantizar el pago del Impuesto sobre la Renta de los accionistas al momento de generarse el impuesto por el reparto de dividendos.

Este sistema de retención tenía sus raíces en el problema que representaban las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas, el cual se quiso solucionar con los Decretos Nos. 300, 442 y 502, así como también con las disposiciones transitorias contenidas en el Art. 117 de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta. Para evitar esa acumulación de utilidades, que en nada gravitaban y que la mayor de las veces sólo se efectuaba para efectos de eludir el impuesto, se quiso darle a la retención la finalidad de un pago anticipado de los tributos que pagarían los accionistas.-

Esta medida de la retención no causó ningún resultado beneficioso, ni para el Estado, que no podría disponer de las cantidades retenidas, ni para las sociedades, para quienes si no ya un impuesto para ellas o para los socios, dichas cantidades retenidas significaban una mengua en las utilidades sociales, de que no podían disponer.-

Los efectos de la retención significó una situación análoga a la producida por el Decreto No. 300, pues las sociedades sin estar pagando ningún impuesto en efectivo, es decir, realmente generado, a cuenta de sus socios, tenían que desembolsar cantidades si no iguales, similares a lo que podrían pagar los socios si el impuesto se hubiera generado.-

Este sistema de la retención, al contrario de lo que se podría suponer, trajo resultados negativos, ya que muchas sociedades prefirieron repartir sus utilidades a los socios para que éstos pudieran hacer uso de las retenciones, provocándose en consecuencia un debilitamiento en sus estructuras financieras.-

De todo esto resultaba que ninguno de los sistemas ensayados hasta el momento para gravar las utilidades acumuladas y para evitar acumulaciones futuras, había dado resultados satisfactorios, El defecto se encontró en que casi todos esos sistemas habían tenido por base la estructura del Impuesto sobre la Renta.-

Había que romper con esa costumbre y fue así como se concibió la creación de dos nuevos impuestos, distintos en su naturaleza al impuesto sobre la Renta, que iban a gravar a las utilidades acumuladas de las sociedades anónimas domiciliadas en el país.

Las normas contenidas en el Decreto No. 609 han dado lugar a discusiones, aún antes de su promulgación. No obstante que fue aceptado por el sector privado como un medio más adecuado que el sistema de retención, muchos de sus aspectos más fundamentales han sido interpretados en distinta forma.-

Todavía se sostiene que el Decreto No. 609 no es más que un apéndice de la Ley de Impuesto sobre la Renta en la forma de un Régimen Especial para tratar con ese impuesto a las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país. Y lo más grave del caso es que en ese sentido se anuncia en la parte inicial del Decreto.-

Se ha llegado a establecer también de que el Decreto No. 609 no es más que un sistema de retención que sustituyó al implantado por el Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, derogado por él.-

Para sostener esa tesis se ha despojado al plazo de cuatro años que instituye el Art. 1 del Decreto de toda su significación, como factor determinante en el cómputo definitivo de los impuestos que regula. En este orden de ideas sólo el Impuesto de Capitalización puede quedar firme respecto al Impuesto sobre la Renta y no el Impuesto sobre Reserva que en cualquier momento puede ser sustituido por él.-

Otras de las afirmaciones que se hacen como verdades inconcusas, es de que la base imponible de los Impuestos de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva, es la Renta Imponible de las sociedades. Ayuda mucho el sostenimiento de esta proposición los comentarios contenidos en la respectiva exposición de motivos, así como ciertos defectos de técnica legislativa de que adolece el Decreto.-

El tratar de satisfacer una inquietud personal que no se acomoda con las interpretaciones que se han dado sobre el Decreto No. 609 y al mismo tiempo el de cumplir con un requisito previo para la opción a mi investidura académica, movió mi ánimo a escoger como punto de tesis el Comentario al citado Decreto, cuyas conclusiones elaboro en la forma siguiente:

1-) No me resigno a la idea de que la finalidad del Decreto No. 609 sea sólo el implantar un nuevo sistema de retención. Para tal objeto sería demasiado el esfuerzo realizado por el legislador para estructurar todo un sistema tributario, con sujetos pasivos, bases y hechos imponibles bien definidos, tarifas impositivas, obligaciones formales y una forma muy peculiar de generarse la obligación tributaria material.-

Si el significado propio del Decreto fuera el de una retención ahora, que ya no existe la traba de que ella pueda ingresar al Fondo General de la Nación, sería muy fácil retornar al antiguo sistema con solo establecer una reforma más en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que las retenciones correspondientes a cierto ejercicio impositivo de la sociedad fueran efectuadas al finalizar un plazo prudencial contado desde la fecha en que finalizó el ejercicio y con ello se obtendría un resultado igual al que se obtiene de darle al Decreto la interpretación de un nuevo sistema de retención. Si no se establece ese nuevo tratamiento sugerido es porque el Decreto representa algo distinto y algo más que un simple sistema de retención.

2-) Tampoco puedo aceptar la idea que de los dos impuestos regulados por el Decreto, sólo el de Capitalización tenga efectos de permanencia y no así el de Reserva que puede ser removido en cualquier momento.-

Porque si esto fuera cierto, qué sentido tendría lo dispuesto por el Art. 4 del Decreto, al establecer que si transcurrido el término de dos años que allí se menciona no se legaliza la capitalización se presume que se acordó mantener en reserva las utilidades. De nada serviría que se determinara el Impuesto sobre la Reserva con base en esa disposición, así como la diferencia de impuesto a pagar y el recargo correspondiente, ya que lo determinado en estos dos últimos conceptos tendría que devolverse cuando la sociedad posteriormente acordara capitalizar utilidades o repartir dividendos, pues en uno y otro caso y de conformidad al Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los socios tendrían que pagar este impuesto por las utilidades que le fueron entregadas en especies o en efectivo. Y si se es consecuente con la tesis rebatida también en el caso planteado se podría pagar el Impuesto de capitalización, teniendo derecho también los socios a la devolución respectiva. Es muy significativo que esto último lo prohíbe expresamente el inciso 3o. del

Art. 9 del Decreto, lo cual vendría a ser una contradicción, dentro de la referida tesis, ya que ello está demostrando que, aunque se efectúe el acto de la capitalización, el impuesto que se pagó por el acuerdo presunto de mantener en reserva las utilidades, ya no se puede revocar.-

Lo indicado no estaría tampoco de acuerdo con la naturaleza de retención que se le atribuye a los impuestos del Decreto No.609, ya que ella debe ser en tal forma que no permita efectuar devoluciones y esta característica sólo podría cumplirse - dejando existente, en casos como el planteado, el Impuesto de Capitalización, no habiendo necesidad de establecer, como lo hace el referido Art.4, la presunción de derecho y la determinación del Impuesto de Mantenimiento en Reserva, lo cual sólo provocaría devoluciones innecesarias.-

3-) No considero atinada, además, la apreciación de que -- "el objeto del impuesto es el monto de las utilidades sociales para fines fiscales", tal como lo expresa la referida exposición de motivos.-

Estoy de acuerdo que para la determinación del Impuesto sobre la Renta el legislador haya creado la categoría jurídica de renta imponible para las sociedades que distorciona el concepto contable de utilidad social; y aún me parece aceptable que se establezca también una utilidad social distribuible para efectos impositivos de los socios. Esas medidas evitan que el objeto imponible del Impuesto sobre la Renta que lo constituye la percepción de la Renta, sea alterado por maniobras que hacen aparecer una distribución de dividendos como deducciones, así como también el ánimo del legislador de favorecer a los contribuyentes afectados con el impuesto, al permitir a la sociedad excluir de la utilidad contable ciertas utilidades que se consideran exentas del impuesto y concederles, además, deducciones de cantidades que efectivamente no fueron erogadas y que más bien constituyen otra categoría de ingresos exentos.-

Pero tratándose del Decreto No. 609, no considero justificable que una de esas creaciones jurídicas de la utilidad social, la renta imponible, sea tomada en cuenta para estructurar la base imponible de los tributos que regula.-

El Decreto No. 609 no está gravando con sus tributos el fenómeno económico de la percepción de la renta, sino a dos actos que tienen más que todo un contenido jurídico, como son la capitalización de utilidades y el mantenimiento en reserva de las mismas.-

Esos dos actos tienen trascendencia no sólo para los socios y el Fisco, sino también para los particulares, a quienes les interesa saber el estado financiero de las sociedades con quienes pactan.-

De tal manera que cuando se realiza una capitalización de utilidades en legal forma esto significa que se ha aumentado el capital social. Es lógico suponer que para efectuar las operaciones contables que fundamentan tal aumento, no se tomará nunca como base la renta imponible de las sociedades, la cual como ya tuvimos ocasión de darnos cuenta es irreal; y si eso se pretendiera efectuar, tendríamos que llegar al absurdo, en ciertos casos, de aceptar de que se pueda capitalizar gastos.-

Para ser consecuente con esa tesis, que rebatimos, sólo habría una manera para solucionar el problema: tasar primero el impuesto que corresponda a la renta imponible de las sociedades, deducido el impuesto social; y luego, cuando se acordare capitalizar o mantener en reserva, todo o parte de las utilidades, calcular qué proporción del impuesto primeramente determinado les corresponde. Pero este procedimiento no está específicamente determinado por el Decreto y sería por lo tanto ilegal hacerlo. Quedaría entonces subsistente una situación de injusticia que a veces favorecería a los contribuyentes y en otras ocasiones les perjudicaría.-

No veo la forma de sostener la teoría indicada de que la base imponible de los impuestos que regula el Decreto No. 609 se - la base imponible de las sociedades. Esos impuestos y el que recae sobre la Renta son de naturaleza distinta, como ya lo demostré en Capítulos anteriores; y diferentes deben ser también sus elementos constitutivos fundamentales.-

Estas son las conclusiones a que llego respecto al análisis del Decreto No. 609. Queda en mi ánimo la sensación de que - el referido Decreto, ha encontrado por fin una solución equitativa el problema de las utilidades acumuladas de las sociedades - anónimas; conjugando los intereses, tanro del sector gubernamental como los del sector privado; obteniendo aquél, en un corto término y en forma efectiva, los ingresos que necesita para cumplir sus f'nes y recibiendo el otro sector, cuando invierte sus capitales en la constitución de sociedades anónimas, el beneficio de conservar el ahorro total de los ingresos sociales, sin gravitar por cierto tiempo, evitando así los préstamos onerosos.

Se ha dicho que no conviene la proliferación de los impuestos, porque ellos debilitan la capacidad productiva de las empresas. Pero en el caso del Decreto No. 609, no son varios impuestos que se tienen que pagar al mismo tiempo, sino que uno solo, en virtud del sistema de alternativas que implanta, dejando la elección de una de ellas a las mismas sociedades, quienes determinarán que es lo que más conviene a ellas, que es lo mejor para los socios y de estas dos situaciones, que sacrificio merece hacerse. La actividad productiva de las empresas que dirigen las sociedades, pues, jugará un papel primordial en la elección del impuesto a pagarse.-

Termino esta tesis citando el siguiente párrafo de Richard A. Musgrave, que dice:

"El motor del desenvolvimiento económico es el aumento de la productividad. Es cuestión de formación de capital y de una





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

- ERNESTO FLORES ZAVALA.  
"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" 7ª Edición.  
México.-1965.-
- JOAQUIN RODRIGUEZ RODRIGUEZ.  
"Derecho Mercantil". 4ª Edición.-México.-
- ALFONSO MOISES BEATRIZ.  
"Notas acerca de la Ley de Impuesto sobre la Renta".  
Publicaciones de la Asociación de Estudiantes de De-  
recho.San Salvador. 1964.-
- OLIVER OLDMAN Y RICHARD BIRD (Compilación)  
"La Imposición Fiscal en los países en desarrollo"  
México. 1968.-
- OLIVER OLDMAN  
"Memorándum sobre La Reforma Impositiva en El Salvador"  
San Salvador.-1963.-
- FRANCISCO ROBERTO LIMA  
"La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963".  
Revista de la Universidad de El Salvador.No.3-Año 1970.
- ALVARO MAGAÑA h.  
"Los intereses pagados a los socios como ingresos grava-  
vables en la Ley de Impuesto sobre la Renta".Tesis 1961.-  
"Ciencia de la Hacienda Pública."Publicaciones de la Fa-  
cultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.Universidad  
de El Salvador.Apuntes de clase.1966-1967.San Salvador.  
1967.-
- JOSE SALVADOR SOTO  
"Análisis Jurídico de las Instituciones de la Ley de Im-  
puesto sobre la Renta".Tesis- 1967.-
- CARLOS ESCALANTE h.  
"Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta".Tesis-San  
Salvador.1966.-
- MARIO ALBERTO FERNANDEZ  
"El Impuesto sobre la Renta en El Salvador".Instituto de  
Estudios Económicos,Universidad de El Salvador.Revista de  
Economía Salvadoreña N.º.31.Enero-Junio 1965.-
- HUGO FLORES MENJIVAR  
"Normas Jurídicas que regulan en El Salvador el gravamen  
a las utilidades de las personas naturales,socios de Com-  
pañías Anónimas".Tesis. 1961.-
- JAMES M.BUCHANAN  
"Hacienda Pública".Editorial Derecho Financiero.Madrid.1968.
- ANTONIO BERLIRI.  
"Principios de Derecho Tributario."Editorial Derecho Finan-  
ciero.Madrid.1964.-
- ARCHE DOMINGO  
"Estudio Preliminar y notas al Libro de Derecho Tributario  
de Antonio Berliri."Editorial de Derecho Financiero.Madrid.  
1964.-
- GIULIANI FONROUGE  
"Derecho Financiero".Buenos Aires.1970.-
- JOSE LUIS PEREZ DE AYALA  
"Derecho Tributario".Madrid.1968.-
- COLECCION JURIDICA  
"Impuesto sobre la Renta".1ª Edición.Editorial Universitaria

de El Salvador. 1968.-Volumen No.1.-

ROBERTO LARA VELADO

"Introducción al Estudio del Derecho Mercantil". Colección Jurídica. Volumen No.2.-Primera Edición. Editorial Universitaria de El Salvador.1969.-

PUBLICACIONES DEL CENTRO REGIONAL DE AYUDA TECNICA. ADMINISTRACION DE COOPERACION INTERNACIONAL.(ICA)

"Procedimientos del Seminario de Planificación Económica de Puerto Rico."

GABRIEL FRANCO

"Principio de Hacienda Pública."

H.A.FINNEY

"Curso de Contabilidad Intermedia". México. 1953.-

I N D I C E

|                       |      |   |       |           |
|-----------------------|------|---|-------|-----------|
| INTRODUCCION          |      | Pgs.  | 1 a   | 2         |
| <u>PRIMERA PARTE</u>  |      |   |       |           |
| CAPITULO              | I    | La integración Económica y el Mercado Común Centroamericano.  | Pgs.  | 3 a 9     |
| CAPITULO              | II   | El Derecho Mercantil como instrumento de Integración.   | Pgs.  | 10 a 16   |
| CAPITULO              | III  | Las Sociedades Anónimas. Su importancia y su tratamiento jurídico.                                      | Pgs.  | 17 a 25   |
| CAPITULO              | IV   | Los incentivos fiscales para las Sociedades Anónimas.   | Pgs.  | 26 a 39   |
| <u>SEGUNDA PARTES</u> |      |   |       |           |
| CAPITULO              | I    | Concepto de Renta.  | Pgs.  | 40 a 52   |
| CAPITULO              | II   | Concepto de Utilidad Social Contable, Utilidad Social Grava- ble y Utilidad Social Fiscal Distribuible. | Pgs.  | 53 a 79   |
| CAPITULO              | III  | Naturaleza y Objeto de los Im- puestos que establece el Decre- to No.609.-                              | Pgs.  | 80 a 91   |
| CAPITULO              | IV   | Sujeto Pasivo de los Impuestos que señala el Decreto No.609   | Pgs.  | 92 a 99   |
| CAPITULO              | V    | Cálculo de los impuestos.   | Pags. | 100 a 112 |
| CAPITULO              | VI   | EXENCIONES.   | Pgs.  | 113 a 124 |
| CAPITULO              | VII  | Obligaciones de la Sociedades de declarar y de pagar el im- puesto.                                     | Pgs.  | 125 a 136 |
| CAPITULO              | VIII | Tasación de oficio de los im- puestos. Prescripción de esta facultad.                                   | Pgs.  | 137 a 145 |
| CAPITULO              | IX   | Devoluciones a los socios.  | Pgs.  | 146 a 161 |
| CAPITULO              | X    | Sanciones.  | Pgs.  | 162 a 174 |
| CAPITULO              | XI   | Requisitos para capitalizar las utilidades de una Sociedad.   | Pgs.  | 175 a 189 |
| CAPITULO              | XII  | DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y DEROGATORIAS.  | Pgs.  | 190 a 202 |
| <u>TERCERA PARTE:</u> |      |   |       |           |
| CAPITULO UNICO.       |      | Conclusiones.   | Pgs.  | 203 a 213 |