

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES

FORMAS DE TRIBUTACION APLICABLES A LAS  
DISTINTAS SOCIEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA

TESIS DOCTORAL

Presentada Por: Eduardo Morales Martínez.

Previa a la Opción del Título de

DOCTOR en JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS

SOCIALES.

San Salvador, El Salvador, Diciembre 1982.



T  
343.05  
M828F



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR

DR. MIGUEL ANGEL PARADA

SECRETARIO GENERAL

LIC. RICARDO ERNESTO CALDERON.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO

Dr. MAURICIO ROBERTO CALDERON.

SECRETARIO

DR. MANUEL ADAN MEJIA RODRIGUEZ.

TRIBUNALES EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES,  
CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL.

PRESIDENTE: Dr. MAURICIO ROBERTO CALDERON  
PRIMER VOCAL: Lic. SALVADOR VALENCIA ROBLES.  
SEGUNDO VOCAL; Dr. OSCAR ARMANDO MELHADO MONTES.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y  
LEYES ADMINISTRATIVAS.

PRESIDENTE: Dr. JOSE ARTIGA SANDOVAL.  
PRIMER VOCAL: Dr. OSCAR GOMEZ CAMPOS.  
SEGUNDO VOCAL: DR. JESUS RAFAEL FUNES ARAUJO.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES,  
PENALES Y MERCANTILES.

PRESIDENTE: Dr. ROMAN GILBERTO ZUNIGA VELIS.  
PRIMER VOCAL: Dr. OSCAR DE JESUS ZAMORA.  
SEGUNDO VOCAL: DR. OSCAR MAURICIO CARRANZA.

ASESOR DE TESIS: Dr. ENRIQUE ARGUMEDO.

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

PRESIDENTE: Dr. HECTOR ANTONIO HERNANDEZ  
TURCIOS.  
PRIMER VOCAL: Dr. OSCAR MAURICIO CARRANZA.  
SEGUNDO VOCAL: Lic. SALVADOR VALENCIA ROBLES.

DEDICO ESTA TESIS:

A LA MEMORIA DE MI MADRE, ADELA MORALES  
CANJURA, UN ANGEL QUE DIOS PUSO EN MI CAMINO EN  
DIAS ACIAGOS (Q. D. D. G.).

A MI ESPOSA: GLADYS HAYDEE DE MORALES.

A MIS HIJOS

A MIS HERMANOS Y DEMAS FAMILIA.

DE MANERA ESPECIAL AL PROFESOR JUAN A-  
DOLFO PEÑA, MI TIO Y PADRE ADOPTIVO Y A SU  
ESPOSA CARMEN GIANOLLI DE PEÑA, CON SINGULAR  
APRECIO Y GRATITUD POR TODO EL CARIÑO, EDUCA-  
CION Y PROTECCION QUE ELLOS ME PRODIGARON.

## I N D I C E

Página

- I INTRODUCCION
- II ASPECTOS HISTORICOS-DOCTRINARIOS DE LA IMPOSICION A LAS SOCIEDADES
- III SISTEMAS DOCTRINARIOS DE IMPOSICION ECONOMICA EN LA TRIBUTACION A LAS SOCIEDADES. SU ACOGIDA LEGISLATIVA EN VARIOS PAISES INCLUYENDO A EL SALVADOR.
- IV ANTECEDENTES HISTORICOS SOBRE LA TRIBUTACION SOBRE SOCIEDADES EN EL SALVADOR Y SU SITUACION ACTUAL.
- V CONCLUSIONES: a) DEFICIENCIAS LEGALES EN LA REGLAMENTACION ACTUAL DEL INSTITUTO DE TRIBUTACION A LAS SOCIEDADES; b) APLICACION INDEBIDA Y EQUIVOCA POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y ALGUNOS SUPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ORDEN JURIDICO-POSITIVO.
- VI RECOMENDACIONES: IMPLEMENTAR REFORMAS Y ACUDIR A LA INTERPRETACION RAZONABLE COMO ALTERNATIVA PARA UNA INTEGRACION Y DEPURACION EFICACES DEL FENOMINO JURIDICO TRIBUTARIO QUE SE EXAMINA.
- VII LEGISLACION SALVADOREÑA APLICABLE.

## CAPITULO I

### INTRODUCCION

Dentro de la imposición a la Renta, no cabe duda de que son las personas jurídicas los entes que como sujetos pasivos del impuesto se portan con mayor realidad y rigor la exacción, constituyéndose dentro del universo de contribuyentes en el sector más interesante y digno de estudio. En vista de ello, toda la estructura del tributo se perfila en orden a las necesidades financieras y recaudatorias, razón por la cual las medidas de política fiscal se encaminan promordialmente a promover, restringir, estimular o controlar las actividades económicas que se estiman valiosas, según el grado de interés público o estatal que ellas manifiesten.

Es comprensible, pues, señalar que la tarea legislativa y administrativa se torna no sólo compleja y sutil, sino de carácter prioritario, más aún si admitimos que en la actualidad ninguna administración puede sentirse satisfecha si no es que liquida los impuestos con estricta adhesión al orden jurídico y consultando, desde luego, en los hechos, la verdadera capacidad contributiva. Por consiguiente, si la presión fiscal de las sociedades se desvía o minimiza más allá del contenido exacto de los presupuestos legales, el deterioro de la tributación se irá haciendo más ostensible y gravoso para los otros sujetos o sectores sometidos a la imposición.

Percatado de la importancia del sujeto en estudio, he considerado de ineludible interés, conocer un poco más de su naturaleza fiscal y proyecciones económicas, así como en la ratio legis para su regulación normativa, encauzada hacia este personaje jurídico en cuya ficción se encierra todo un andamiaje económico, con el propósito de aprehender hasta donde sea posible algunos principios base que nos conducirán a vislumbrar con más intimidad la esencia y valor del ente en cuestión. Logrado ello, sin salirme del marco de la modestia, podré en lo porvenir sentirme útil en el ejercicio profesional o en la función pública, según resuelva el destino y habré aportado a la Sociedad un poco de esfuerzo.

Nada hay más propicio por ahora que presentar una tesis que consultando la dogmática jurídico tributaria sobre el tema, los principios de imposición, la exégesis y la práctica administrativa, nos permita evaluar si la legislación pertinente responde a las necesidades actuales, si la administración está en un grado óptimo o aceptable de capacidad y si el contribuyente tiene conciencia del papel que desempeña en el fenómeno de la tributación, para así sugerir algunas modestas recomendaciones sobre las deficiencias o irregularidades que se destaquen.

Expuesta, así, en síntesis, la motivación de la presente tesis, su índice queda justificado sin que sea necesario detenernos a explicar en detalle cada uno de los puntos que se tratarán; no resta más que agradecer a los lectores su paciencia y comprensión, esperando que en algo puedan servir las indagaciones y conclusiones que se extraigan, tomando en cuenta que se trata de coadyuvar a elevar el nivel cultural nuestro, con la modestia del caso.

## CAPITULO II

### ASPECTOS HISTORICO-DOCTRINARIOS DE LA IMPOSICION

#### A LAS SOCIEDADES

Gerhard Colm con todo acierto ha dicho: "... Como muchas otras cosas buenas en la vida, el impuesto sobre Sociedades nació por un error. Esto aconteció en el año de 1909 cuando-según este autor-un grupo de liberales en los Estados Unidos de Norte América presionaba por instaurar un impuesto sobre la Renta personal progresivo, de donde el Congreso no vió más salida que buscar un impuesto sustitutivo, ideando así la imposición a los beneficios de las sociedades bajo la denominación de "Impuesto sobre la Producción de las Sociedades por el Privilegio de ejercer actividades como tales", gravando una alícuota del uno por ciento sobre los beneficios de las Sociedades (1).

Posteriormente, ese impuesto fue manifestando sus virtudes como instrumento eficaz de recaudación a bajo costo administrativo, a grado

tal que el mismo Colm en la obra citada (2), ha dicho: "...digamos, de paso, que un impuesto sobre sociedades es casi lo ideal desde el punto de vista del político. No existe otro impuesto que produzca tanto sin despertar las iras de los contribuyentes," por lo que con igual exatitud denominó la regla cínica de la imposición.

Desde luego que trascendiendo la eficacia e importancia de este nuevo elemento fiscal del Sistema Tributario, con rapidez proyectó su función a los distintos países del orbe, como lo fue para el caso Canadá, en donde básicamente se implementó el Impuesto de Sociedades a partir de 1917 (3). En España se vino aludiendo a una imposición a las Sociedades, si bien como impuesto al producto, a partir de 1900 (Tarifa de Contribución de Utilidades); pero fue hasta 1920 que se fue consolidando como impuesto societario con aproximación a los actuales europeos (4). En lo que respecta a Inglaterra, aunque parezca raro, el impuesto a las sociedades surgió aproximadamente por el año de 1937, primero bajo la forma de INCOMETAX y después como PROFIT TAX o impuesto sobre los beneficios distribuidos y desde 1965 surge de lleno el CORPORATION TAX o impuesto a las sociedades propiamente (5). Alemania por su parte inicia su impuesto a las sociedades a partir de 1920, con el Sistema Clásico y Bélgica introduce un impuesto verdadero sobre las sociedades desde 1962 (6). Sobre El Salvador, se puede afirmar que es a partir de 1916 que se considera a las sociedades como sujetos de impuesto sobre la Renta, si bien de una manera opcional y eventual, supuesto que las rentas sociales podían gravarse a nivel de los accionistas o de la forma dicha, pero sin que se produjera la doble imposición económica (7).

Con estos pocos ejemplos se advierte que la implementación del impuesto a las sociedades se produjo en casi todos los países, lo que se mantiene hasta la fecha, con variantes de Sistema, claro está. A continuación desarrollaré algunos aspectos polémicos que se han producido en torno a esta figura jurídica, primordialmente el relativo a la doble imposición económica. En efecto, hay autores que como el citado Colm, alude



en su libro consultado a interrogantes concretas tales como: ¿Quién paga el impuesto sobre Sociedades? o el de si un aumento de la imposición origina una reducción de dividendos, de los beneficios no distribuidos, de los sueldos o bien un aumento de los precios (8). Gabriel Franco, por su parte, hace hincapié sobre tres aspectos: a) Quién paga el impuesto; b) La justicia del impuesto; c) Efectos económicos del impuesto; (9) Manuel J. Lagares Calvo, menciona como aspectos polémicos más destacados: a) La traslación e incidencia del impuesto; b) la doble imposición económica de los dividendos; c) la elección de la base del gravamen (10). De esa forma podríamos mencionar autores y aspectos relativos al ente social en su aspecto tributario; sin embargo se omiten más citas porque con los ejemplos mencionados se cumple el propósito de advertir la compleja problemática que encierra esa figura; en segundo orden, la cantidad de autores que se dedican a estos aspectos y por último, que es el que nos interesa subrayar: lo inexorable de expresar con precisión y claridad el aspecto polémico de la doble tributación de los dividendos, que es lo medular, la columna vertebral de esta tesis, razón por la cual se abordará a continuación, bajo los siguientes tópicos: a) las diversas críticas que le hacen al impuesto a las sociedades para incorporarlo realmente a los diversos sistemas tributarios; b) las ventajas que le adjudican algunos para mantenerlo como figura de exacción; y c) consideraciones breves sobre la justificación de mantenerlo como elemento del sistema o es aconsejable su desaparición.

Comenzando con el primer tópico señalaré que son muchas las tesis que se pronuncian sobre el particular, motivo por el cual sólo indicaré algunas de las objeciones más relevantes y prescindiendo hacerlo sólo desde un determinado enfoque, porque se apreciarán indistintamente comentarios económicos, jurídicos, e inclusive de naturaleza administrativa y política. Precisamente un argumento muy usado en doctrina es aquel que equipara la condición de los accionistas con la del empresario individual para destacar la posición desfavorable de los primeros toda vez que éstos se ven afectados en un primer momento por la renta misma de la sociedad y pos-

teriormente por la renta personal, de donde concluyen que es preferible atenuar esa distorsión, bien sea eliminando de una vez por todas el impuesto a las sociedades, o bien desgravando la parte del beneficio social que se distribuya a los accionistas (11). Otro efecto adverso que se manifiesta, es aquél que se atribuye a la traslación del impuesto social, sea mediante la reducción relativa del poder de compra de los contribuyentes, sea reduciendo los precios de los que ofrecen bienes o servicios al ente social, o alterando los precios de los productos colocados en el mercado, disminuyendo las rentas del capital de los accionistas. Etc. (12). Otros afirman que la implementación del Impuesto sobre la Renta de sociedades ha servido de vía de escape en los casos de integrantes de sociedades familiares y controladas, porque siendo el impuesto personal a la renta progresivo y sintético, se presta a la manipulación respectiva; asimismo se constituyen en "refugio" de los beneficios no distribuidos que pasan largo rato sin experimentar su reparto (13). Diferente enfoque es aquel en que descansa la objeción de que las sociedades son auténticos instrumentos para la obtención de rendimientos destinados a los socios y por tanto no gozan de realidad fáctica como sujetos de consumo en lo que concierne a la adquisición de bienes y servicios (14). Es decir, no se tipifican como titulares con capacidad de pago. También se indica que con el sistema de doble imposición económica de los dividendos se penaliza una clase de renta: la del capital propio, frente a otras como las derivadas del trabajo personal, capital ajeno, etc. que sólo se gravan una vez (15). Esta objeción recién expuesta se torna de peso, si advertimos que también pone el acento sobre la lesión al principio de equidad o imparcialidad, tal como lo señala el Informe Carter al decir: "...la mejor forma de conseguir la equidad o imparcialidad consistiría en la adopción de un sistema fiscal en el que no hubiere un impuesto sobre las personas jurídicas propiamente dicho, y donde todos los particulares y familias que tuviesen derechos en esas entidades fuesen gravados, por los beneficios netos obtenidos..." (16) aunque acá más que como motiva-

ción se concluya de manera tal que pueda decirse a contrario sensu, que la doble imposición económica es imparcial e inequitativa. A sabiendas de que tales observaciones no agotan todos los argumentos disidentes, por razones de espacio, estimamos suficientes las señaladas para formarnos una idea más clara de la problemática del asunto. No quedaría, empero, integralmente estudiada la cuestión si no revisamos de igual forma las conveniencias o virtudes que otros estudiosos le atribuyen a esa figura, entre los cuales citaré a Lagares Calvo, en su libro consultado con más detenimiento que otros, razona que si uno de los motivos que se invocan para condenar la doble imposición de los dividendos es su traslación a los accionistas en la forma adicional del impuesto social que se ve afectado sobre las mismas utilidades; económicamente tan sólo es cierto a corto plazo y cuando ello se deba a una implantación o alteración del impuesto a sociedades; pasado el mismo bajo las condiciones mencionadas, la traslación a los precios de mercado y su difuminación al resto de factores de producción y consumo es incuestionable (17); esto mismo viene a corroborarse por el Informe Carter (18), si bien en éste se toma tal argumento como comprensivo de los efectos económicos directamente y el de acá se utiliza para demostrar que la traslación se da en la forma anteriormente expuesta, con lo que queda en pie la tesis de que no se da en verdad desde este punto de vista la doble imposición económica de los dividendos sobre los mismos sujetos. El mismo Lagares Calvo, destaca como otra razón de conveniencia del impuesto a la sociedad con su esquema de doble imposición económica, la eficaz operatividad de este tributo desde la perspectiva del principio de suficiencia, lo que quiere significar que por sus efectos recaudatorios nada despreciables debe mantenerse como impuesto base dentro de un sistema tributario racional (19). Administrativamente también se le reconocen virtudes al impuesto a las sociedades, porque desde este punto de vista se erige en un eficaz instrumento de control de la magnitud de capacidad económica de los contribuyentes y paralelamente sus costos de recaudación son relativamente modestos y por consiguiente, es un detector preciso y económico de la evasión tributaria (20).

En cuanto a la estructura jurídica de las sociedades, se piensa y sostiene por algunos que no es cierto que la personería jurídica en definitiva sea una mera forma o instrumento económico según hemos visto anteriormente; todo lo contrario, en la actualidad las sociedades son las dominadoras de la economía nacional e internacional, a grado tal que esos entes (sobre todo las de tipo abierto, más aún si son transnacionales) no sólo perviven por generaciones, sino que detentan patrimonio que en muchos casos no se distribuye, o es prácticamente ignorado o desconocido por los propietarios de las participaciones, sobre todo por que manifiestan un interés autónomo que se sitúa en la esfera de la producción, si bien no como finalidad directa, pero que en todo caso, con su gestión preservan los gestores (21) y por tal motivo, se concluye que realmente también poseen capacidad contributiva. Desde el punto de vista de la política económica se le reconoce como instrumento de mejora en la aplicación de los elementos productivos, como vehículo regulador o alentador de las inversiones o en fin, como instrumento de estabilización económica (22).

No obstante que se omite la exposición de muchos argumentos más sobre el punto de la conveniencia, los señalados ofrecen en forma aceptable una idea clara para inferir que en lo atinente a la existencia del impuesto sobre las sociedades, es imposible por ahora eliminarle como figura del Sistema Tributario, afirmación ésta que corrobora el Informe Carta, (Considerado actualmente como el mejor proyecto existente para las economías desarrolladas del año 2000, según Gallais) (23) al expresar que por ahora los sistemas institucionales existentes todavía no están debidamente preparados para integrar absolutamente las rentas sociales ampliando la base del impuesto sobre la renta personal hasta contemplar como objeto de gravamen las plusvalías no realizadas, o sea, las ganancias de capital no realizadas, porque todavía no se supera la gran dificultad en precisar y evaluar justa y racionalmente las situaciones comprensivas de tales fenómenos (24). Y en igual medida lo confirma A. J. VAN DER TEMPEL cuando expresa:....."Es, en efecto, po-

co probable que se llegue a la completa supresión de un verdadero impuesto de sociedades en los países miembros de la Comunidad Económica Europea e Inglaterra (25).

Ahora bien, distinta es la situación que se presenta en cuanto a la conveniencia de gravar, minimizar o eliminar la doble tributación de los dividendos, cuyo tema será estudiado esquemáticamente en el siguiente capítulo, dentro del cual se considerará cuál de los sistemas doctrinarios existentes conviene a las economías como la de El Salvador; todo ello, con el propósito de acentuar la enorme trascendencia que significa para el estudioso, el práctico y para la administración, comprender la raigambre de las concepciones dogmáticas que han influido en nuestra legislación.

## NOTAS AL CAPITULO II

- (1) Véase la obra LAS SOCIEDADES Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA ECONOMIA AMERICANA, contenida en el libro Impuesto sobre Sociedades-Aspectos Polémicos, de Manuel Lagares Calvo, Página 533.
- (2) Véase Opus cit. Página 548.
- (3) Véase Informe Carter (Cap. IX) en Aspectos Polémicos de Manuel J. Lagares Calvo, Página 115.
- (4) Semana XXV de Estudios de Derecho Financiero, Madrid 1977. Pág. 159.
- (5) Hacienda Pública Española. Vol. 33. 1975. Pág. 32; Nicholas Kaldor, Impuesto al Gasto, Pág. 142.
- (6) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 262.
- (7) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916, Artos. 1, 4 y 9.
- (8) Colm: Opus Cit. Pág. 539.
- (9) Principios de Hacienda Pública. Gabriel Franco, Pág. 402.
- (10) Opus Cit. de Lagares Calvo, Pág. 11
- (11) Opus Cit. de Lagares Calvo, Pág. 20.
- (12) Opus Cit. de Lagares Calvo, Pág. 115-116.
- (13) Hacienda Pública Española, 1976 To. 42-43 Pág. 185.
- (14) Hacienda Pública Española 1976 To. 42-43 Pág. 186
- (15) Hacienda Pública Española 1976 To. 42-43 Pág. 187.
- (16) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 117.
- (17) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 27.
- (18) Véase llamada 11 cuya afirmación es parte del Informe Carter.
- (19) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 34.
- (20) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 36/37; 116 (alude al Informe Carter).
- (21) Semana XXV de Estudios de Derecho Financiero, Pág. 398.
- (22) XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Pág. 401.
- (23) Se le cita en XXV Semana Cit., Pág. 391: "La fiscalidad de las economías desarrolladas en el año 2000. El sistema Carter (Canadá)" (C. Gallais, 1968).
- (24) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 117.
- (25) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 261/262.

CAPITULO III

SISTEMAS DOCTRINARIOS DE IMPOSICION ECONOMICA  
EN LA TRIBUTACION A LAS SOCIEDADES. SU ACOGIDA  
LEGISLATIVA EN VARIOS PAISES INCLUYENDO A EL  
SALVADOR.

Si toda imposición a las sociedades es una realidad, de igual forma lo será la imposición económica de las utilidades sociales en lo que respecta a los titulares de las participaciones. Por consiguiente se presenta doctrinariamente una serie de propuestas para aplicarle un tratamiento eficaz a ese fenómeno que suele denominarse doble imposición económica de los dividendos, precisamente porque es a esta forma de tipos societarios en donde se da la repercusión en toda su extensión y trascendencia, supuesta la relación inexorable de sociedad-socios que se presenta en el marco de la tributación.

Los sistemas que hasta la fecha se han perfilado y adoptado con el transcurso del tiempo por la doctrina pueden reducirse siempre a tipos convencionales y no necesariamente de orden institucional, a unas categorías que mantienen la presión fiscal y otras que la atenúan; bajo este supuesto se han seleccionado tres métodos o sistemas puros de imposición, que por su claridad y aceptación general se suelen llamar: a) Sistema clásico; b) Sistema de doble tipo o de tipos diferenciados; y c) Sistema de imputación a los accionistas o integración del impuesto. Por medio del primero se sostiene la imposición sobre la renta a las sociedades y por aparte, también afecta a los accionistas por la distribución de la misma dentro del impuesto personal. Mediante el segundo sistema, se mantiene el mismo doble gravamen, con la diferencia sustancial de que se procura su atenuación en el momento de imposición a las sociedades, de acuerdo al establecimiento de dos tipos o alícuotas distintas: la débil que corresponde a las utilidades sociales distribuidas y la más gravosa lógicamente para las utilidades retenidas por la empresa. El sistema de imputación cumple su objetivo con atenuar la doble imposi-

ción en sede del impuesto personal sobre la renta y hasta el momento de distribuirse el dividendo, mediante un crédito por el impuesto social pagado sobre esas mismas utilidades y en la proporción debida (26).

Esta clasificación de Sistemas no impide que se dé una serie de variantes, a las que aludiremos una vez hayamos destacado las características de los sistemas base, bastando, por ahora señalar que el Sistema Clásico es de concepción norteamericana (27), y los dos restantes de corte europeo. En cuanto a otras denominaciones que se les atribuye, cabe indicar la del Sistema de Imputación, que es conocido también como de "Integración por aplicación del método de crédito de Impuesto" (28). En fin, no es superfluo afirmar que en su aplicación, el sistema de imputación ha sido utilizado puramente por la legislación francesa, mientras que el de doble tipo es el que rigió en Alemania desde 1935 hasta 1977, en que se erige el de imputación. El clásico ha surgido en los Estados Unidos, habiéndolo acogido varios países, inclusive del Mercado Común; estos enfoques los veremos con más detenimiento en líneas posteriores.

Ahora bien, existen unas condiciones que deben presentarse para que la operatividad de los tres sistemas sea viable, es decir, que en estos aspectos dichos sistemas presentan analogías que posteriormente provocarán ciertas variantes de estructuración y así puede decirse que: a) en un principio los tres llevan inherente un impuesto progresivo sintético o global sobre la renta de las personas físicas, incluidos los dividendos; b) los mismos gravan efectivamente los beneficios o utilidades de las personas jurídicas de manera autónoma; c) En ellos se contemplan todas las utilidades sociales; d) Desde luego que todos mantienen en su esquema el fenómeno de la doble imposición económica (29). A lo anterior podría acumularse como característica común el hecho de que la retención en la fuente es realizable en cualquiera de dichos sistemas, aunque en el de imputación esa retención va adherida a su estructura como luego se verá (30).



Advertido ya el lector de que en estas páginas no se desarrolla una función crítica o valorativa, sino tan sólo la expositiva de la materia, entenderá fácilmente por qué semejante tarea no es posible por su complejidad y porque la esencia misma del problema escapa de una mera consideración jurídica, aunque siempre se lograrán conclusiones asaz provechosas, sobre todo elementos de juicio y principios que ineludiblemente motivarán toda tarea de interpretación, ora administrativa, ora doctrinal, profesional o judicial que se intente sobre la casuística y las normas jurídicas que le dan fisonomía a nuestro sistema tributario. Por ello es inevitable considerar grosso modo las principales características de estos sistemas, lo que pasamos a destacar enseguida pero de manera comparativa, supuesto que como se insiste no se hará evaluación de sus virtudes o reparos sino una modesta descripción de sus estructuras o como se expresa jurídicamente, enmarcar o perfilar esos métodos o sistemas.

Efectivamente al Sistema Clásico no le preocupa tanto la injusticia o justicia del doble gravamen y sobre la base jurídica de que las sociedades y accionistas son sujetos de impuesto diferentes, los grava independientemente, aunque sí se detiene estrictamente en la doble imposición económica no lleva a sus últimas consecuencias esa dualidad de entes para gravar unas mismas utilidades en múltiples ocasiones, como se daría en los casos de sociedades interpósitas; los otros dos sistemas procuran efectivamente atenuar aquella doble imposición económica. La atenuación que buscan los sistemas de Doble Tipo e Imputación, presuponen que la doble imposición efectivamente se manifiesta, de ahí que si no se gravan en un primer momento, cuando luego se perciben en forma de dividendos por los accionistas, tampoco se aplica la reducción pertinente. Esta reducción básicamente consiste, para el Sistema de Doble Tipo, en gravar a nivel del ente social con dos tipos sus utilidades, una alícuota alta para aquellas que permanecen después del gravamen en reserva o retenidas por la empresa, y una tarifa más baja que según la experien-

cia alemana debe ser bastante menor que la otra, aplicable al impuesto social, pero en atención a las utilidades que distribuya, las cuales se afectarán según las reglas generales en la renta personal de los perceptores de dividendos. El Sistema de Imputación, por su parte, grava en un primer momento a la sociedad y luego cuando se produce la distribución de dividendos, otorga un crédito al perceptor para que pueda deducirlo en su impuesto sobre la renta; es decir, que la atenuación se da en este caso, en sede del impuesto personal, a diferencia del de Doble Tipo que opera en el gravamen societario. Otra característica que concurre en todos los sistemas comentados se denota en la situación de estar diseñados para utilizarse con tipos de gravamen proporcionales en lo que atañe a los impuestos sociales y progresivos en el impuesto general sobre las personas naturales, o sea que también se extiende en ellos hasta el aspecto de contener el Sistema Global de Tributación en la renta personal. Un importante rasgo se advierte en estos sistemas, desde la perspectiva de sus efectos en la política de dividendos y en general en la política económica y así, el Sistema Clásico se caracteriza por su neutralidad a esos propósitos, pues gravando las utilidades en forma separada, permite que sea la empresa la que decida sobre la distribución de dividendos y por consiguiente, cuando estamos ante circunstancias de sociedades anónimas cerradas, la retención de reservas se torna en política general porque ello significa un ahorro de imposición; salvo, claro está, cuando hay necesidad de fondos para consumo personal, en donde aún se les presenta la opción de manejar esa distribución con el sacrificio mínimo de exacción. Se entiende por sociedades de tipo cerrado, aquellas que independientemente de su capacidad económica, están compuestas por un grupo de familiares u otro coherente, pero con influencia total en la dirección y gestión. En los sistemas restantes, la atenuación se proyecta hacia las utilidades distribuidas y por tal motivo se presenta una inducción legal hacia el reparto de dividendos, gravando con mayor drasticidad las utilidades retenidas. Por tanto, empresarialmente interfiere en la política de igualación de dividendos; y en las sociedades

de tipo cerrado, no les permite liberar fondos para el auto-financiamiento, pues es claro que ponen el acento en la distribución, que traduce a su vez o consumo o incremento en las inversiones de capital. Es por ello que algunos autores le reprochan técnicamente el de discriminar en lo fiscal contra los costos de financiación, al obligarles a recurrir a la cobertura de capital ajeno (31). Asimismo se comprende cómo las medidas fiscales tendientes a fomentar la asignación de reservas en la hacienda de las empresas por razones de política económica, gravan más el tipo correspondiente a las utilidades retenidas que la de las distribuidas y por ende, se contraponen definitivamente los dos sistemas de Doble Tipo e Imputación. Por consiguiente, se presentan en ciertos países dificultades para elegir, bien un sistema que atienda sobre el particular más a la equidad, o por el contrario, a la política económica (32). Otro aspecto importante que interesa subrayar es el que se produce en el ámbito de la técnica legislativa y consiste en que para el Sistema Clásico, la aplicación de la doble imposición económica se da paralelamente, mientras que en el Sistema de Doble Tipo, al producirse la atenuación en el nivel societario, tiene que acudir forzosamente a la retención en la fuente como medida provisional y de garantía, esperando que se determine el monto de las utilidades distribuibles, que generalmente deben decidirse por las Juntas Generales en lapso de un año. Verificado lo anterior, se liquida la cuota correspondiente al tipo social benigno y se ajusta con las retenciones habidas, inclusive con la devolución de su saldo, si fuere positivo. El Sistema de Imputación funciona cuando se distribuyen los dividendos, para lo cual se establece un plazo determinado, de donde surge un crédito en forma de impuesto que es el equivalente al calcular los dividendos recibidos por el accionista en la proporción que ha de corresponder al que afectó en el impuesto social por el total de las utilidades y luego cuando el accionista calcula su impuesto personal deberá sumar a su renta el monto de dividendos recibidos incluyendo el crédito fiscal, operación ésta que es lo que destaca la integra-

ción; y una vez determinado este monto se le deduce su crédito fiscal pudiendo en algunos casos, haber devoluciones a su favor, según sea la conformación de sus rentas y nivel. Sobre esto último suele haber excepciones, como resulta en Bélgica (33), en donde no vuelven diferencia alguna. Los efectos psicológicos en estos sistemas son dignos de considerar, porque de hecho existe en los contribuyentes la sensación de que la doble tributación de dividendos es injusta, particularmente en los integrantes de las sociedades de tipo cerrado; sin embargo, el Sistema de Imputación tiene la ventaja sobre los otros porque en apariencia, como se conceden devoluciones, provoca la impresión de que los beneficia. A los inversionistas les es indiferente, pues ellos simplemente comparan los tipos de rendimiento que les ofrece el mercado de capitales: cuentas de ahorro, seguros de vida, obligaciones, acciones, etc. Pero definitivamente este aspecto es de relevante interés para toda estructura impositiva porque como dice Enrique Fuentes Quintana: "... si el contribuyente estima que la carga se ha distribuido en forma desigual, buscará el medio de evadir el impuesto" (34).

Vistos así, sintéticamente los rasgos o atributos de cada uno de los prototipos de sistemas mencionados, sólo resta hacer alusión a unas variables que se han perfilado, siempre sobre el tema de la doble imposición con el fin de superar aquel factor de desigualdad que se produce en el tratamiento fiscal aludido. Una de ellas consiste en aplicar dentro del Sistema de Imputación o Integración el total del crédito resultante, supuesto que en este sistema, cuando el impuesto social para el caso resultare en X, el crédito lo toman con un porcentaje nada más, sea un 25%, 40%, etc., de ese impuesto social aplicado en proporción a los dividendos distribuidos; por consiguiente, esta variable, pretende eliminar la doble imposición llevando hasta el tope la aplicación del crédito fiscal, y por ello se le denomina método de integración total, que es el que está vigente actualmente en Alemania. Otra variable es la eliminación de la imposición económica expresada, mediante la supresión

dentro del sistema tributario del impuesto sobre sociedades, para sustituirlo por un impuesto sobre la renta más comprensivo, que incluya en su base las ganancias de capital no realizadas; siendo éste precisamente el proyecto ideal recomendado en el Informe Carter (35), y más comúnmente conocida por Transparencia Fiscal. Y por último, hay que mencionar el método de deducción del dividendo primario, que consiste en considerar por razones económicas que el importe que represente los intereses que se hubieren pagado por la cobertura de capital ajeno mediante la emisión de obligaciones, se reconozca para los beneficios sociales y opere como deducción. Es claro que este método participa del criterio económico de renta y del capital y por consiguiente le atribuye un costo que debe excluirse en la forma dicha.

Expresado brevemente lo más interesante y significativo de estos sistemas y bajo la visión de un estudiante de leyes (ello, probablemente comprometerá al lector a ser más generoso en su crítica), debe ahora distinguirse como principio, la afirmación de que toda complejidad técnica y administrativa en la aplicación de esos sistemas va en orden ascendente según se avanza en la medida fiscal hacia la supresión de la doble imposición económica.

Antes de examinar estos sistemas en función de su conveniencia para aplicarse en nuestro medio y en donde se verá no sólo su grado de perfección sino cuáles sean en realidad las condiciones socio-políticas a considerar para evitar que se produzca la refractariedad de proyectos foráneos, citaremos algunos países, informes y propuestas en los que claramente se definen por uno u otro sistema:

INFORME NEUMARK- Recomienda el Sistema de Imputación Parcial (36), aunque el autor en lo personal se inclina por la integración total (37).

INFORME CARTER- Como ya está dicho, acá se anuncia como un Ideal de Ensayo la Transparencia Fiscal, pero al sostenerse allí la nece-

sidad real del impuesto societario, es obvio que tomó inclinación por el Sistema puro de Imputación (parcial).

INFORME SHOUP- (Sobre sistema Fiscal de Venezuela-1958):  
atendiendo a la realidad venezolana de ese entonces, recomienda la aplicación del Sistema de Imputación parcial y propone que como crédito fiscal se otorgue el impuesto societario correspondiente al accionista receptor del dividendo en un porcentaje que vaya del 33 1/2% al 50% del impuesto acreditable (38).

ESTUDIO FISCAL DE PANAMA - (Programa de Tributación conjunta OEA 1964), distingue entre las sociedades si son anónimas o no, así: para las que no lo son, la solución estriba en imputar todos los beneficios sociales, distribuidos o no, a cada uno de los socios en proporción a sus participaciones, para que sean afectadas con la imposición personal a la renta; para las anónimas se aconseja la distribución independiente y a tipos proporcionales, para gravar a posteriori en el impuesto personal a la renta los dividendos, es decir, propone el Sistema Clásico (39).

ESTUDIO FISCAL DEL PERU (Programa de Tributación Conjunto OEA 1968). La conclusión que sometieron a propuesta se hizo consistir en el sostenimiento de la Plena Integración de los beneficios obtenidos por las sociedades personalistas en el Impuesto sobre la Renta y la creación de un impuesto autónomo sobre los beneficios de las sociedades de capital, incluyendo los dividendos repartidos por éstas en el impuesto sobre la renta recaído sobre sus socios (40). Es decir, el Sistema Clásico.

INFORME MUSGRAVE - (Reforma para Colombia 1968/1970). En esta ocasión se acordó sugerir un impuesto único girado sobre la renta neta de las sociedades, así como establecer una tasa proporcional sobre las sociedades de capital y otra inferior para las personalistas; en cuanto a los dividendos se inclinó por el gravamen íntegro en el impuesto sobre la renta personal y para las personalistas, de igual modo sólo que

por el valor total de las utilidades distribuibles. En otras palabras, recomendó el esquema impositivo actualmente vigente en El Salvador, sin contar con el Régimen establecido por el Decreto 609, o sea, se recomendó el Sistema Clásico (41). Como acotación es interesante subrayar la recomendación que se hizo por lo que respecta a los dividendos intersocietarios: abogó por un gravamen débil de un 10%, sosteniendo en este punto la múltiple imposición económica.

REFORMA FISCAL INGLESA (1973). Se recomendó el Sistema de Imputación parcial, si bien propuso tres alternativas: a) Splite-Rate System; b) El Imputation System; y c) El Pre 1965 System. Por consiguiente, se acepta la realidad de la doble imposición económica (42).

REFORMA TRIBUTARIA ITALIANA (1971). Se acoge el Sistema Clásico de Imposición (43).

Por lo que se refiere a países como Holanda, Luxemburgo y Dinamarca, ellos han acogido el Sistema Clásico (44). Alemania adoptó, según reforma de 1977, el Sistema de Integración total, en sustitución del Doble Tipo que regía anteriormente (45), y los restantes países que conforman la Comunidad Económica Europea también se adhieren al sistema de Imputación, desde luego parcial, con alguna expectativa de que tarde o temprano se unifiquen estos sistemas presumiblemente, por el que regula Alemania, dada la tradición y capacidad óptima que avalan sus doctrinarios y expertos en la materia.

Pasada así revista informal y por vía de información a las diversas propuestas institucionales para los distintos Sistemas Tributarios bosquejados, corresponde ahora hacer una pausa, para centrar la atención en el ordenamiento salvadoreño y luego advertir si conviene cambiar el sistema existente, señalándose algunas razones o justificaciones.

Lo que se dirá a continuación no es producto de un estudio singular o análisis propio, sino que atendidas las limitaciones que me a-

sisten sobre la materia y los propósitos de esta tesis, apenas resaltaré algunos principios y argumentaciones en que autorizadas voces exponen sobre varias consideraciones en niveles y ámbitos diversos con contenido general, pero que hacen eco en nuestra realidad bajo las condiciones socio-políticas actuales, por que permiten asumir como ciertas y aplicables tales premisas.

En síntesis, considero que el esquema actual es el que por ahora conviene al país y ello por los siguientes motivos:

a) Desde el punto de vista de la política fiscal, los países subdesarrollados carecen de una programación o delimitación base que aclare sus contornos respectivos, siendo que en muchas ocasiones se sugieren esquemas inclusive de países avanzados que en la mayoría de las veces no son aplicables a las condiciones socio-políticas del país receptor (46).

b) El principio de Suficiencia es insoslayable para pretender la cobertura de nuestras necesidades fiscales, primordialmente, la aplicación efectiva del impuesto social erigido en fundamento, junto con la tributación indirecta, algunos tributos específicos y las exacciones a la exportación.

c) El profesor mexicano Urquidí en su conferencia pronunciada en Chile en el año de 1962, hizo resaltar la circunstancia de que para lograr un desarrollo económico aceptable se requiere que en los Sistemas Tributarios se acoja el Impuesto Sintético o global de la renta personal y el impuesto a las sociedades, con expresión de incentivos fiscales que proyecten como meta de desarrollo el fomento de la inversión privada (47). Nicholas Kaldor, por su parte, en su conferencia pronunciada siempre en Chile, llegó a la misma conclusión aunque sobre el particular resaltó como objetivo primordial de política fiscal de desarrollo, la de construir un sistema tributario que permita al sector público procurarse los medios necesarios para financiar además de los gastos corrientes, las inversiones en infraestructura (48), concluyendo que se hace preciso en dichos países subdesarrollados aprovechar al máximo su potencial tributa-



rio, sin que tal presión tampoco provoque tensiones políticas, detrayendo en lo posible aquella riqueza que de otra manera iría destinada al consumo de bienes suntuarios. A su vez hizo énfasis en una reforma tributaria consecuente pero aunada a una reforma tributaria previa.

d) Otro autorizado especialista, Fritz Neumark, sostiene que la política de desarrollo debe tomar en cuenta para satisfacerse, no sólo la tributación, sino la realidad de un triple frente de actuación: favorecer la capacidad y voluntad de trabajo (política de empleo), propiciar el proceso de ahorro e inversión empresarial y promover el ahorro privado (49). Sobre esto es importante destacar por el contrario, que la política fiscal que ahora preocupa a los países desarrollados es la de estabilización económica que presupone haber superado la del desarrollo; por consiguiente y adhiriéndonos a Musgrave (50), deben buscarse medidas económicas que de por sí se contraponen en lo que a la doble imposición económica de los dividendos atañe, a los sistemas de Doble Tipo e Imputación, presentándose justificadamente como más viable y positivo el Sistema Clásico.

e) Siempre en orden a la defensa del Sistema Clásico para nuestro país, se debe recordar que los otros dos sistemas, al preocuparse más de la equidad relativa en los dividendos, propugnan con su atenuación fiscal, el que se estimule la distribución de beneficios, cosa que contradiría la política fiscal de desarrollo, que requiere al punto, la retención de las utilidades sociales con propósitos de auto-financiamiento, toda vez que tampoco se dispone de un mercado de capitales por la carencia de recursos.

f) Desde el punto de vista de las condiciones socio-políticas de El Salvador, todo intento de depuración fiscal hacia fórmulas más equitativas y novedosas, resentiría en más los problemas existentes y ello porque, como lo dice acertadamente Alfonso Batalla y Montero al referirse a su país ante la posibilidad de implementar allí el Informe Car-

ter: "... y no hablemos de la realidad de nuestro sistema fiscal vigente y sobre todo de sus condiciones de aplicación, contempladas desde el punto de vista de la Administración como desde el del contribuyente. Afirmar, como se ha hecho, que el impuesto de sociedades tiene los meses contados en un país cuyo sistema fiscal vive dominado por el fraude casi absoluto, en el que las exenciones y demás privilegios "interesados" desbordan todos los márgenes y en el que la existencia de una "conciencia fiscal" es inimaginable, carece en absoluto de sentido..." (51). En líneas posteriores, este mismo autor expresa otra gran verdad que también resulta aplicable a nuestro medio, al decir: "...Es indudable que hoy la eliminación de nuestro sistema fiscal del impuesto social contribuiría decisivamente a hacer mucho más regresivo e injusto un sistema que lo es ya en dosis muy elevadas.."

g) Como tendremos oportunidad para demostrarlo, nuestra administración tributaria se encuentra estática y por tal motivo necesita a todas luces de una reforma administrativa que haga funcional y operativo, por lo menos, lo regulado en los impuestos directos existentes; y en vista de este estado deplorable en que nos encontramos constituiría una herejía fiscal siquiera sugerir la implantación de alguno de los sistemas de atenuación o eliminación comentados, pues ya hemos manifestado que éstos en su mecánica deben estar provistos de una organización fiscal capaz, técnica y moralmente.

De las opiniones, principios y convicciones antes expresados, mediante palabras propias y ajenas, se llega a la conclusión ineludible: el Sistema Clásico es el único e idóneo instrumento capaz de cubrir parcialmente nuestras necesidades aunque deje mucho que desear la aplicación concreta de la estructura impositiva aludida y sobre todo la del Sistema Tributario en general.

Cerramos así por ahora los aspectos doctrinales, para continuar conforme al método trazado en la tesis y atendiendo a criterios y desde

otra visión de la exégesis, la práctica administrativa y los principios rectores; y nada mejor que iniciar a guisa de preámbulo, con una descripción breve del esquema histórico legislativo de la tributación a las sociedades en nuestro medio.

### NOTAS AL CAPITULO III

- (26) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 257/258, XXV Semans de Estudios de Derecho Financiero, Pág. 314.
- (27) Sistemas Fiscales, Musgrave, Pág. 195.
- (28) XXV Semanas de Estudios de Drecho Financiero, Pág. 394.
- (29) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 260/261.
- (30) Opus Cit. Lagares Calvo, Pág. 272.
- (31) Opus Cit. Pág. 297.
- (32) Musgrave, Opus Cit. Pág. 196.
- (33) Lagares Calvo, Opus Cit. Pág. 272 y 2307.
- (34) Principios de la Imposición, Fritz Neumark: en la parte introductiva Pág. XVII.
- (35) Lagares Calvo, Opus Cit. Pág. 117/118.
- (36) XXV Semanas de Estudios Financieros Pag. 394.
- (37) Neumark, Los Principios de la Imposición: Pág. XXVII en su introducción.
- (38) Hacienda Pública Española. No. 33, 1975, Pag.125
- (39) Hacienda Pública Española. No. 33, 1975, Pág. 127.
- (40) Hacienda Pública Española No. 33, 1975 Pág. 129.
- (41) Ibid, Pág. 135.
- (42) Ibid, Pág. 7 y 33.
- (43) XXV Semanas de Estudios Financieros, Pág. 314.
- (44) Ibid, Pág. 315.
- (45) XXV Semanas de Estudios de Derecho Financiero, Pág. 394
- (46) Hacienda Pública Española No. 33, 1975 Pag.88
- (47) Ibid, Pág. 102/103.
- (48) Ibid, Pág. 103.
- (49) Opus Cit. Neumark: Introducción, Pág. XXII
- (50) Véase llamada 32.
- (51) XXV Semanas de Estudios de Derecho Financiero, Pág. 395.

#### CAPITULO IV

### ANTECEDENTES HISTORICOS SOBRE LA TRIBUTACION SOBRE SOCIEDADES EN EL SALVADOR Y SU SITUACION ACTUAL

El Impuesto sobre la Renta en El Salvador, que incorpora a las personas jurídicas como sujetos de impuesto, se inicia aunque no como actualmente se perfila, en el año de 1915, siendo hasta el año siguiente que adquiere verdadera eficacia el estatuto legal, pues aquel otro apenas tuvo promulgación (52). De ahí en adelante, se han presentado numerosas reformas que han culminado en los años de 1951 y 1963, años en que se promulgan otras leyes de Impuesto sobre la Renta, manteniéndose esta última con algunas modificaciones no sustanciales, sin que tampoco afecten en forma radical el tema de la doble imposición económica. La Ley que en forma ostensible viene a modificar el régimen de las retenciones es el Decreto 609 aún vigente, tal como tendremos oportunidad de comentar. Por ello, en el presente capítulo se hará mención a los cambios o características principales de cada uno de esos estatutos y sus innovaciones, haciendo caso omiso de los intentos legislativos de los años de 1961 y 1962, que al provocar confusión y desaliento debido a su complejidad, fueron descartados en breve lapso; lo que de paso demuestra que aún no estamos en condiciones técnicas y administrativas para normar tributos con estructuras más depuradas (53).

Así las cosas, vemos que en el año de 1916 a las personas jurídicas no se les concebía de manera autónoma como sujetos de impuesto (54), pudiendo concluirse que en aquel entonces tampoco se perfilaba en forma definitiva la doble imposición económica de los dividendos. De más está decir que este tributo se innovó en nuestro medio apenas dos años después de haberse implementado en Estados Unidos y Francia (55). Por tal motivo, es poco lo que se puede comentar al respecto, a grado tal que la Ley de 1916 en el tiempo que estuvo vigente reguló poco con los Artos. 1, 4 y 9 sobre los aspectos relacionados con la tributación a las utilidades

sociales y que por su brevedad transcribiremos en un cuadro sinóptico que se anexará al final de este capítulo.

En la Ley de 1951, ya se da la figura de la doble imposición económica de los dividendos, pues en su Art. 1 se incorpora expresamente a las personas jurídicas. En el Art. 6, se discrimina por vez primera entre las sociedades de personas y de capital, regulando de manera distinta el gravamen, al darles un tratamiento desigual a los partícipes, imputándoles a los socios de las personales todas las utilidades distribuibles, y para los accionistas, sólo las realmente distribuidas. De igual manera se prescriben otras reglas, de las que vale la pena citar: a) la determinación de utilidades imponibles en las sociedades (Art. 6 Inc. 1); b) la no computación de las utilidades que reciba una sociedad cuando la repartidora ya haya pagado su impuesto (Art. 6 Inc. lo. 10 No. 2 Inc. 2°); c) en el caso de las sociedades no domiciliadas, a pesar de obtener ingresos dentro del territorio, no se grava el reparto a los partícipes (Art. 6 Inc. 2° Art. 10 No. 3). En el Reglamento promulgado en 1952 se contemplan unos principios importantes, así: a) No se gravan a nivel de partícipe las utilidades sociales que fueren exentas a nivel social, condicionado a que primero se repartieran las gravables y que se informara a sus socios al respecto (Art. 11); b) se establece la forma de determinar la renta de las sociedades, repitiendo el principio ya contenido en el Art. 6 Inc. lo. de la Ley (Art. 25); c) se establecen los métodos de computación de la renta, el efectivo y acumulativo o devengado (Art. 35); d) se incluye en la renta de los socios, toda ganancia que reciba en la liquidación de sociedades de la que no se hubiere ya gravado con anterioridad (Art. 26 Inc. Última); e) se establece una regla de imputación de las utilidades sociales a los socios en el sentido de que todas son susceptibles de serlo con excepción de la reserva legal, y se implanta que tal distribución va en orden de las más recientes a las más antiguas (Art. 28); f) Se establece la regla de sistema percibido para el reparto de utilidades de sociedades anónimas (Art. 26); g) se establece la obligación para las sociedades de computar las utilidades que reciba de

otra cuando la que los distribuye no hubiere pagado el impuesto (Art.26).

La Ley de 1963, innova en los siguientes principios: a) incorpora en su texto los principios que se habían regulado por vía reglamentaria en la Ley de 1951, así en el Art. 24 se excluyen los ingresos sociales exentos, como susceptibles de gravación a los accionistas; en el Art.20 se erigen los sistemas de computación; ya no se regula sobre la regla de imputación de dividendos, ni en la Ley ni en el Reglamento; se mantiene el criterio de percibido para reparto de utilidades de las anónimas, regulándolo en el Art. 11; y se incorpora en el Art. 23 el supuesto de que las sociedades computen los dividendos recibidos cuando la anónima repartidora no hubiere pagado el impuesto social; se le confiere categoría de principio legal a la retención en la fuente, contenido en los Artos.23, 76, 77 y 78, sobre las utilidades distribuibles por las sociedades anónimas, como garantía del pago de los dividendos; se establece la opción a las sociedades anónimas para acogerse al régimen de las colectivas (Art. 9); se diseñan dos métodos de cómputo de utilidades por los partícipes en ocasión de liquidar las sociedades, el de reparto de dividendos y el de recibido del producto en liquidación como ganancia de capital sobre el excedente (Art. 15 Inc. Penúlt. y Ult.); se vislumbran incentivos fiscales, para el caso, la capitalización de utilidades, al otorgarles la exención (Art.22); extiende la doble imposición a las personas jurídicas no domiciliadas, sobre las utilidades obtenidas dentro del territorio.

El Decreto 609, tiene por objeto regular en forma tal los repartos de utilidades provenientes de sociedades anónimas, superando la retención en la fuente que se contemplaba en el Art. 76 de la Ley; a su vez se incentiva con disminución del tipo de impuesto las utilidades capitalizadas, que aunque estaban exentas en el Art. 22 de la ley de la materia, a su vez se gravarían inexorablemente al momento de la liquidación; y por fin, se les otorga un plazo más que prudencial para que las sociedades decidan libremente qué hacer con sus utilidades.

Por fin, el Decreto 105 publicado en el Diario Oficial de fecha 21 de diciembre de 1978 reforma el Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así: sustituye en el inciso 1º la palabra socio por accionista; suprime en el inciso segundo la frase "de acuerdo al Art. 22" y se agrega un inciso en el cual se contempla un crédito al accionista por concepto de impuesto de capitalización pagado, caso de afectarse conforme el inciso segundo las utilidades sociales descapitalizadas.

Se debe aclarar que se han promulgado otras reformas, inclusive en ese mismo Decreto 105, pero no he considerado relevante su examen, supuesto que en esta tesis se contemplan aspectos generales.

Considerando la extensión y amplitud de las reformas, el lector deberá ser paciente al leer estas líneas, porque conviene e interesa a los propósitos fijados; sin embargo, adquirirá mayor claridad cuando se aborde de manera crítica la exégesis de la legislación actual y se señalen los defectos e imperfecciones que a la fecha se presentan en la aplicación de las normas jurídicas pertinentes cuando se interpreten considerando los aspectos doctrinarios reseñados, por lo cual será objeto de estudio en los siguientes dos capítulos.

Ahora conviene hacer un breve repaso de lo que se ha analizado para fijar cuáles de algunos principios dogmáticos o doctrinales han tenido recepción en nuestro ordenamiento, que desde luego servirá para comprender los conceptos y argumentos que en las restantes páginas se expondrán con la aclaración de que ellos no agotan toda la problemática, ni la totalidad de los principios legalmente previstos.

Así las cosas, quede en claro que:

1) 1916 se grava a las personas jurídicas desde el año 1915/1916, por medio de la Ley de Impuesto sobre la Renta que también sujeta a las personas naturales y otros entes sin personalidad jurídica; en esto difiere de la mayoría de las legislaciones avanzadas que refunden toda materia social en un texto aparte que denominan Ley de Impuesto a las Corporaciones.



- 2) Se erige desde un inicio el principio de territorialidad como marco espacial de gravamen.
- 3) 1951 se erige como sistema de gravamen, el Clásico, aunque a diferencia de otras legislaciones que por lo que respecta a las sociedades personalistas omiten la imposición social e integran en su totalidad las utilidades sociales a la renta personal; acá se les grava: primero, a nivel de sociedades y después, por lo que acontezca en su reparto.
- 4) Se instituye la doble imposición económica pura, evitando la múltiple imposición de las sociedades intersocietarias, a condición de que la repartidora pague impuesto ab-initio, que siempre será una anónima (56).
- 5) 1963 se ofrece opción a sociedades anónimas en razón a su capacidad económica a que se acoja al tratamiento de las colectivas (57).
- 6) Se estimula el auto-financiamiento de las empresas mediante el incentivo de eximir las utilidades que se capitalicen (58).
- 7) Se da amplia libertad a las sociedades anónimas para que distribuyan sin los límites de imputación que se prescribían en 1951.
- 8) Se legisla por vez primera el instituto de la retención en la fuente para garantizar que la doble imposición económica se produzca eficazmente (59).
- 9) Decreto 609. Se transforma el marco de incentivación a la capitalización, otorgándole un específico tipo impositivo a las utilidades afectadas, eximiéndolas en el impuesto sobre la renta para los beneficiarios personas naturales, aunque en la práctica se extienda a los entes sociales.
- 10) Se sustituye la retención en la fuente por un impuesto específico que cumple el propósito recaudatorio y mantiene los efectos de garantía, al permitir acreditarse contra el impuesto sobre la renta en su oportunidad (60).
- 11) Regula sólo al momento de la distribución de las utilidades, sin modificar aspectos tales como la determinación y doble imposición económica, contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Este sumarísimo recuento de principios, descubre la complejidad

de problemas que se presentan en la práctica, rogando a los lectores disculparme por la brevedad que puedan advertir, pero confiando en que gradualmente adquirirá esta materia mayor claridad, según se avance con más detalles en los próximos capítulos. Sin embargo, si el lector quiere conocer más detalles sobre nuestro historial legislativo sobre el tema, sugiero consultar las publicaciones del Doctor Alvaro Magaña h., que se mencionan en la bibliografía de este capítulo, así como el Boletín Universitario número UNO al cual tendremos oportunidad de remitirnos y citar también algunas cuestiones allí contenidas (61).

ANEXO DEL CAPITULO IV

PRINCIPIOS SOBRE LA MATERIA EN LA LEGISLACION DE  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1916

1916. -

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD

Art. 1. - Toda persona, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, las comunidades, las sucesiones y los fideicomisos establecidos conforme a las leyes de la República, que obtengan en El Salvador una renta mayor de dos mil colones, deberán pagar Impuesto sobre la Renta.

Del monto líquido.....

SOCIEDADES COMO SUJETOS EVENTUALES DEL IMPUESTO.

Art. 4. - La renta se determinará tomando en consideración las tablas....  
Cuando la determinación de la renta se fundamente en la contabilidad.....

Quando se tratare de Sociedades Anónimas, se excluirán de las utilidades gravables, las cantidades correspondientes a reservas obligatorias determinadas por la ley.

Art. 9. - La renta que procediere principal y exclusivamente.....

La renta de las sociedades colectivas o de personas, se gravará con la deducción única de dos mil colones mencionada en el Art.1, y la renta de las sociedades anónimas o de capital y la de las en comandita por acciones, no gozarán de deducción básica alguna. Los socios no pagarán impuesto sobre las rentas que percibieren de sociedades que ya lo hubieren satisfecho.

Quando una sociedad no haya sido calificada o tasada antes de ser disuelta, el Impuesto sobre la Renta respectiva se distribuirá entre los socios a prorrata de las cuotas que les corresponden en la disolución.

#### NOTAS AL CAPITULO IV

- (52) Alvaro Magaña, Reforma Tributaria de 1915, texto inédito al 5 de abril de 1976, Pág. 1.
- (53) Véase llamada 51.
- (54) Véase llamada 7.
- (55) Alvaro Magaña, Opus Cit. Pág. 1.
- (56) Lagares Calvo, Opus Cit. Pág. 299/280.
- (57) Véase llamada 41.
- (58) Richard A. Musgrave, Sistemas Fiscales, Pág. 196 y véase llamada 32.
- (59) Lagares Calvo, Opus Cit. Pág. 283.
- (60) Lagares Calvo, Opus Cit. Pág. 283.
- (61) Trabajos inéditos: Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915, (1974; Reforma Tributaria de 1915, (1976).

CAPITULO V

CONCLUSIONES: a) DEFICIENCIAS LEGALES EN LA  
REGLAMENTACION ACTUAL DEL INSTITUTO DE  
TRIBUTACION DE LAS SOCIEDADES; b) APLICACION  
INDEBIDA Y EQUIVOCA POR LA ADMINISTRACION  
TRIBUTARIA Y ALGUNOS SUPUESTOS CONTENIDOS  
EN EL ORDEN JURIDICO POSITIVO

Ya una vez dejado en claro qué principios doctrinarios presiden nuestra legislación, podemos analizar su contenido concreto y subrayar las deficiencias de técnica legal que se advierten en nuestro ordenamiento hasta la fecha, siempre sobre el tema de la doble imposición económica. Para los efectos señalados debe interpretarse por deficiencia aún toda falta de regulación precisa de los principios base expuestos, supuesto nuestro nivel cultural sobre la materia.

El Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta contiene con toda exactitud la consideración fiscal de lo que debe entenderse por utilidad distribuible, en su proyección hacia los socios, que evidentemente es más amplia que el de los resultados económicos y contables que reflejan las empresas, y ello es así porque en dicho concepto se incluyen gastos no necesarios a la manera como se prescribe en el Reglamento por medio de su Art. 26. En consecuencia, es la utilidad fiscal la que se somete a doble imposición económica y reza tanto para las sociedades colectivas y otras afines en su tratamiento como a las anónimas. Por consiguiente, se comprueba en forma inmediata una deficiencia de redacción, pues tal como está concebida la disposición legal comentada induce a que se pretenda aplicar bajo la consideración de "utilidad distribuible" solamente con el propósito de gravar las utilidades provenientes de las colectivas y afines, y ello, por identificar esa expresión con el criterio de distribución adoptado para estas mismas, es decir, el de contemplar como tales aquellas que se repartirían al hacerse una distribución total y de hecho, así se aplica, porque se toma por base para determinar las utilidades susceptibles de distribución, aquellas que reflejan las cuentas de resultados de las sociedades anónimas para la consiguiente aplicación del Decreto 609. Esta inclinación a negar al principio fis-

cal contenido en el Art. 12, produce definitivamente los siguientes efectos: a) se rompe todo el equilibrio o justicia de tratamiento fiscal para los entes sociales, recargando el peso en los otros sectores; b) se introduce ambigüedad en su aplicación, creando inseguridad en los contribuyentes; c) a nivel de contribuyente, ello permite una considerable evasión del impuesto, al fomentarse y registrarse en las sociedades, gastos personales de los accionistas que por consiguiente ya no se afectarán en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, por su exclusión como utilidades distribuibles (62).

Sobre los Artos. 10 y 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se produce otra situación similar, debido a que consagrando ambos criterios de distribución de las rentas sociales, (se toma el de la utilidad distribuible para las sociedades colectivas y el de la utilidad realmente percibida para los accionistas de las anónimas) se confunde a nivel de técnica legislativa dos conceptos o principios diferentes, gestando confusión y ambigüedad en la práctica. En efecto, cuando la ley en el Art. 11 habla de utilidad realmente percibida, lo está diciendo en el sentido de que son aquellas utilidades que efectivamente se reparten en oposición a las otras sociedades en donde el criterio es el de la potencialidad de reparto; por consiguiente, al utilizarse ahí la expresión "realmente distribuidas", se incorpora en tal concepto otro, que determinado también en la ley, se refiere a un momento o situación lógicamente distintos, me refiero al concepto o método de computación consagrado por el Art. 20 en relación con el Art. 36 del Reglamento. Y esto es así, porque acá, para la computación del sistema de "efectivo", se alude a la expresión "ingresos realmente percibidos" y en el Art. 11 se desarrolla la misma noción. Es claro entonces el equívoco que se introduce por vía legislativa; la mezcla conceptual de dos criterios con función distinta, provoca la desnaturalización de los mismos. Y tal confusión es hasta cierto punto involuntaria, porque tiene su origen en el supuesto legal de que las personas naturales son las únicas que se han de afectar con la doble imposición económica y considerando que

generalmente éstas adoptan el sistema de efectivo, se ha reputado aparentemente correcto el criterio seleccionado con esa mentalidad; pero el verdadero problema radica en que el sistema de efectivo y acumulativo en nuestro medio no atiende para nada a la condición del sujeto pasivo en sí, como bien se aprecia en otros países (63) y por tal motivo, nada impide que una persona natural, percibiendo dividendos se acoja y los compute adoptando el sistema de acumulación, para lo que bastaría en los hechos que la Junta General acordara dicho reparto y le reconociera ese derecho económico así devengado por el accionista. Si esto resulta correcto, la incorporación legal de aquella expresión positivamente produce en la praxis fiscal distorsión e injusticia, pues el impuesto a las sociedades por vía de principio como sujetos pasivos en su condición de receptores de dividendos, en lugar de hacerse excepcionalmente, tal como lo hemos expresado, acarrea o permite una flagrante evasión de impuesto, y ello precisamente por lo siguiente: la sociedad anónima X reparte dividendos a la Y pero no se los paga y entonces ésta no los computa ni paga el impuesto de mantenimiento de reserva, burlando así el pago de este tributo o el de renta según sea el caso, al diferir ese compromiso fiscal por tiempo indefinido. Queda descubierta, pues, una segunda deficiencia de tipo técnico legislativo que urge remediar. Con el Art. 23 sucede otro tanto igual, porque al prescribirse el principio de la estricta doble imposición económica en los Artos. 10, 11 y 12 recién citados, acá se regula incuestionablemente uno de los efectos principales, el de evitar la múltiple imposición económica por la ingerencia de sociedades interpósitas, bajo el supuesto, claro está, de que se haya producido el primer momento de gravamen; por consiguiente, la necesidad de exigir el pago del impuesto por la sociedad anónima repartidora cumple el requisito anterior, de tal suerte que si ello no se produce, la receptora deberá computarlos indefectiblemente. Sobre este particular la deficiencia se observa si por un momento nos olvidamos de aquel propósito legal y doctrinario de condicionar el pago para estos supuestos e interpretamos estrictamente por medio de una operación lógica o senti-

do cumún la disposición aludida, porque así la respuesta plausible acaso deviene otra..... la de entender que para el caso concreto bastará con apreciar si la sociedad anónima repartidora del dividendo ha pagado el impuesto social para de ahí en adelante exigirle o no el impuesto correspondiente por los dividendos a la receptora, presentándose entonces como inevitable la "múltiple imposición" cuando en la cadena sociedad anónima repartidora y accionistas personas naturales se interpusieren dos o más sociedades; en estos casos pues, se estaría distorsionando el verdadero principio que consagra el Art. 23, cuyo contenido lo explica a cabalidad y confirma según las ideas ya traducidas en el Capítulo III el señor Oliver Oldman, en su artículo "La Reforma Impositiva en El Salvador" (64) al decir:.... "El principio básico, que, por lo general, guía el tratamiento impositivo de los dividendos cubiertos entre sociedades, es que los ingresos una vez gravados plenamente a las Sociedades no deben gravarse de nuevo al mismo nivel, sino sólo cuando se distribuyan en una u otra forma a los accionistas personas físicas". Por tanto urge aclarar esta situación en el sentido de dejar bien sentado el verdadero alcance de este principio, lo que no impide que por vía de reforma sugeriéndose la opción que se recomendó para Colombia (65), de gravar indistintamente a las sociedades receptoras con una tarifa más baja. Otra reforma consistiría en modificar esta disposición legal para sustituir la expresión"... hayan pagado el impuesto a que se refiere el Art. 40", pues lo importante según el principio aludido y fundamento de la disposición, es el momento del nacimiento de la obligación tributaria en cuya base imponible se destaque la afectación de las utilidades sociales y no el hecho de llevar hasta su última consecuencia la obligación, es decir, su pago, ya que una vez declarada la obligación por la contribuyente es exigible forzosamente desde que pasa el período ordinario sin efectuarse su pago. Esta sustitución hará en la práctica más sencillo el control de la afectación de las utilidades sociales y menos riesgoso y maniobrable el condicionamiento para las receptoras. Por último, debe advertirse que en el fondo, el Art. 23 jamás regula una exención de



ingresos como se pretende con evidentes propósitos de eludir impuestos bajo el régimen del Decreto 609, aserto que demostraré en líneas posteriores.

Por último, debemos contemplar el Decreto antes mencionado para señalar las deficiencias de que adolece, según el alcance e interpretación que se ha dado a esa palabra, debiendo comprender el lector que la brevedad con que se tratan estas cuestiones obedece a que cada tema de los tratados hasta ahora con facilidad podría constituir el objeto de una monografía o tesis, lo que me motiva a invitar a los estudiosos para que profundicen sobre estos aspectos. Pues bien, el Decreto 609 como se sabe, regula en primer lugar el Impuesto de Capitalización de Utilidades, otorgando como beneficio para los accionistas que reciben así las utilidades en forma de acciones, (razón por la cual se suele decir que recibe dividendos en especie), un gravamen a un tipo especial y lo que es más sustrae los dividendos de la imposición a la renta personal al otorgarles la exención del caso. En cuanto a la presente regulación, en realidad no se detecta obscuridad o ambigüedad, si no es aquellas que utiliza la Administración, de pretender negarles costo básico a las utilidades repartidas en esa forma para los efectos de la ganancia de capital, de gravar indiscriminadamente los acuerdos de capitalización sometiendo en igual forma todas las sociedades anónimas y de deducir como impuesto social sólo aquel que se ha pagado por la sociedad. Aún así, la verdadera problemática se destaca en la regulación del Impuesto sobre Mantenimiento de Reservas, debido más que todo a que desconociendo, ignorando u omitiendo los principios que venimos explicando, la Administración ha adherido a unos criterios oportunistas y desconcertantes en algunas ocasiones y ello demuestra los efectos de la deficiencia legal, ahora más evidente, debiendo entonces adoptarse y desarrollarse, como medida paliativa, leyes con mayor claridad y perfeccionamiento en lo que atañe a los supuestos legales contentivos de dichos cánones tributarios. Así las cosas, resaltaremos con la brevedad que se impone, algunas de las deficiencias más pronunciadas.

Sirva para estos fines un breve ejemplo: una sociedad anónima recibe unos dividendos que incorpora en su hacienda aunque no los computa a efecto de causar el impuesto social, para con posterioridad repartirlos a sus accionistas, que resultan ser a su vez otras sociedades. Planteado el ejemplo, abordamos de inmediato el Decreto 319 publicado en el Diario Oficial No. 88, Tomo 239 del 5 de mayo de 1973 e incorporado al Decreto 609, y apreciamos que de acuerdo a lo ahí prescrito, los ingresos exentos tanto para las sociedades como para los accionistas deben excluirse de la computación de los ingresos gravables sobre los cuales se calculará la alícuota correspondiente. En este caso, el Impuesto sobre Mantenimiento en Reserva; el reparto bajo esas circunstancias escapa definitivamente al Régimen del Decreto 609, según la interpretación de la Administración. Por consiguiente, la deficiencia se vislumbra en el hecho de no saber armonizar los principios a que venimos aludiendo, con los de este Régimen y ello precisamente, como se insiste, por el desconocimiento voluntario e involuntario de sus alcances. Por tanto, es el instituto entero el que debe reformarse en aras de lograr la efectiva claridad en todos estos supuestos, que elimina el pretexto de confusión e imprevisibilidad que le atribuyen los que argumentan con evidente interés de aprovechar estos aparentes vacíos; y esta necesidad es tal debido primordialmente al pobre nivel técnico-doctrinario en que nos movemos, porque por vía de interpretación esto mismo tendría solución feliz y eficaz, si es que se acudiera a los cánones exactos y se atendiera al Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como oportunamente se demostrará. Si con el ejemplo anterior ha quedado descubierta la falta de regulación necesaria para que los destinatarios de las normas comprendan a cabalidad y se sometan voluntariamente a su regulación, ahora me propongo bosquejar cuáles son los verdaderos alcances del Régimen del Decreto 609, toda vez que está vinculado indefectiblemente a los principios que sobre la materia venimos enunciando y que están legalmente previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Una primera imprecisión, que desde luego causa gran desestabilidad en su aplicación a los diversos caso, se manifiesta en la determinación de los elementos del tributo, al regularse situaciones correspondientes a la configuración del presupuesto de hecho desde el aspecto material en función de la determinación de la base imponible, cuando en realidad debieron claramente separarse en disposiciones legales independientes. Por consiguiente, se hace indispensable realizar desde esta perspectiva doctrinaria, la calificación y orden correspondientes. Comenzando por el aspecto material del hecho imponible, debemos indagar cuáles sean las utilidades sociales computables para aplicarles el Régimen del Decreto 609, ofreciendo como respuesta irrefutable la contenida en el Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta debidamente interpretado; en otras palabras, los ingresos distribuibles y por ende aptos para someter al Régimen, son en primer lugar las utilidades determinadas a las sociedades anónimas conforme a la ley, es decir, las utilidades fiscales, con excepción de los ingresos exentos aún para los accionistas, o mejor dicho, la exención objetiva que sólo contempla los ingresos exentos, más no la subjetiva y la reserva legal, desde luego. Consecuentemente, están incluidas como gravables, aquellas utilidades de la sociedad que por consideraciones legales sólo benefician fiscalmente a las sociedades anónimas: así, las reinversiones, pues no extendiéndose a los accionistas tampoco se erigen en ingresos exentos para ellos; vemos así, pues, que no era falta de previsión legal la que obligó a su mención expresa en el Decreto 319, sino como aclaración de algo que ya se comprendía bajo la perspectiva de una interpretación razonable. En igual interpretación se comprenden a las utilidades del Art. 23, debido a que esta disposición en realidad no contiene una exención de ingresos, sino un caso inobjetable de no sujeción por razones del principio de la doble imposición económica o en último caso, una exención subjetiva, que según el Art. 12 debe incluirse por la utilidad correspondiente, al afectar a los partícipes; además, existe otra razón de peso para sostener lo anterior y consiste en que el Impuesto sobre Manteni-

miento en Reserva, al sustituir el instituto de las retenciones vino a regular siempre con esa función de garantía del pago de impuesto ya encomendada a ésta, además de asegurar el pago efectivo con la consecuente disponibilidad erigiéndole como tributo, si bien conservando la nota de constituir un crédito fiscal para el impuesto personal que se causare al repartirse dividendos. En consecuencia, cuando el Art. 23 es reformado sólo para quitar la expresión "... y la retención prescrita en el Art. 76" no debe interpretarse que por ello se sustraen esas utilidades del Régimen del Decreto 609, sino otra cosa, desarraigar toda relación al Art. 76 que ya no tiene vigencia; pero, que esas mismas utilidades gravables quedan sujetas al Régimen del Decreto 609 es incuestionable, de tal suerte que el crédito se irá desplazando conforme vayan apareciendo sociedades interpósitas hasta llegar a sus destinatarios reales y directos, las personas naturales, quienes así podrán acreditar el Impuesto sobre Mantenimiento de Reservas pagado con la debida anticipación, cuando les sean repartidas esas utilidades en forma de dividendos. Como se ve, pues, no es cierta la tesis de algunos tributaristas que afirman que el Art. 23 contiene una exención objetiva o de ingresos, y esta falacia desde luego tiene por causa el desconocimiento verdadero del principio y alcances contenido en aquella disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta analizada oportunamente (Art. 23). Igual razonamiento y aplicación debe darse cuando las sociedades interpósitas acuerden capitalizar los dividendos que perciban, pues es obvio que conteniendo el Impuesto de Capitalización un beneficio para los accionistas, el que se cause en un primer momento lo será en virtud de la ratio legis del tributo aludido y jamás porque las sociedades interpósitas sean sujetos de impuesto. Por ello, el impuesto causado por este motivo se desplaza hasta que afecte a los accionistas personas naturales, quienes al percibir dichas utilidades no computarán esas rentas conforme el Art. 5 del Decreto 609.

Por lo dicho anteriormente, se denota con firmeza que el Decreto 609 para que pueda ser operativo y justo en su aplicación debe interpretarse

conforme los lineamientos doctrinarios indicados en capítulos anteriores y consagrados definitivamente por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Idéntico argumento cabe plantear en lo que se refiere a la base imponible, porque ésta ha sido complicada en su estructura, pues en su determinación se contienen dos pasos o momentos, el primero, para efectos de calcular la alícuota correspondiente independientemente del monto que se pretenda capitalizar o mantener en reserva, y el segundo, el de su aplicación sobre cualquier monto que se acuerde capitalizar, a excepción de aquellas que gocen de la condición de constituir ingresos exentos, sin perjuicio de su capitalización por ser económica y mercantilmente posible y aunque no causen dicho impuesto.

De más está decir que otra cantidad que debe excluirse o deducirse en todo caso es el impuesto social causado, porque al constituir un gasto o detracción que se financia o cubre de las utilidades sociales ya no forma parte de la utilidad distribuible.

Un aspecto más que atañe rigurosamente al Decreto 609 y que deviene en una deficiencia lo constituye el acuerdo voluntario de mantenimiento en reserva, supuesto que esa figura no existe en el Derecho Mercantil como para pretender erigirle en supuesto de hecho como realmente acontece con el acuerdo de capitalización. Por otra parte, si bien es cierto que existen tres nociones de reservas, las legales, estatutarias y voluntarias, estas últimas no se refieren a la creación de retención o ausencia de aplicación en general de las utilidades sociales como pretende asignarles conceptualmente el referido Decreto fiscal, sino otra cosa, que las reservas voluntarias se dotan para propósitos definidos, siendo por otra parte disponibles, es decir, revertibles; por consiguiente, pretender identificar el hecho generador del Impuesto de Mantenimiento en Reserva con este tipo de Reservas, además de erróneo e impreciso, conduciría en la práctica a atomizar los supuestos de causación de la obligación, cuando sabemos que éste es único, y aún apartándonos de este principio tributario, también haría engorrosa su administración. Por lo argumentado pues, se recomienda la medida urgente de eli-

minar como figura tributaria el acuerdo voluntario sobre Mantenimiento de Reserva a que aluden los Artos. 3 y 9 del Decreto 609.

Analizados brevemente los problemas de deficiencia legal, corresponde ahora esbozar con igual brevedad por razones de método, algunos aspectos particulares sobre la misma problemática comentada en anteriores párrafos aunque bajo otra proyección, con el objeto de señalar la errónea aplicación y equívoca en que ha incurrido la Administración.

Ya se han anticipado en otros apartados algunas formas de aplicación errónea de parte de la Administración, recordando por ahora la que se hace del Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta el cual sólo lo aplican a las sociedades colectivas y afines en tratamiento, adoptando para el de las anónimas el criterio contable de utilidades empresariales; por otra parte, no es uniforme el tratamiento integral, pues no depende de un sistemático criterio, sino del pensamiento individual, llegándose al extremo de hacer caso omiso de la regla contenida en el inciso 2o. Los contribuyentes no se quedan atrás pues por proteger su interés particular; aducen que la consideración en las anónimas del concepto de utilidad fiscal es injusto y en esa virtud han influido para realizar su propósito: lograr que no sean gravadas en cuanto al excedente las utilidades que devienen fiscales; la injusticia no es tal porque es en el momento de liquidarse la sociedad en donde será ajustada la situación económica, pues si del reparto final surge una diferencia a favor se devuelve la que corresponde al accionista; además no toda utilidad fiscal representa forzosamente un gasto innecesario sino en muchas veces, utilidades en forma de inversiones por adquisición de bienes productivos y/o improductivos. Otra noción imperfecta es la que se produce en la determinación del Impuesto Social, pues muchas veces el socio, generalmente en las colectivas, a pesar de estar firme la tasación de la sociedad de la cual es partícipe, interpone recurso conforme a esta disposición y expresa inconformidad contra las tasaciones sociales ya firmes. Esto es indebido, porque el sujeto de impuesto a quien incumbe discutir esas tasaciones es la sociedad;

el accionista tal sólo puede reclamar sobre la determinación de la utilidad distribuible que se haga para efecto de imputarle posteriormente las que le correspondan.

La múltiple imposición que se pretende con el principio establecido por el Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es distorsionado, pues aplicando indiscriminadamente el supuesto de pago como condición, en los hechos se da esa múltiple imposición, no sólo a nivel de renta cuando se reparten los dividendos, sino también a nivel del Decreto 609, cuando se capitalizan tales utilidades. El interés particular sostiene que el Art. 23 es un presupuesto de hecho más que contiene una exención objetiva o de ingresos, y por consiguiente debe excluirse de su gravamen; esta tesis es falsa como ya se ha visto, y en el fondo demuestra una falta de conciencia fiscal.

Sea como fuere, una cosa es cierta, tanto el sector público como el interés particular, promueven inseguridad y anarquía sobre la aplicación de las disposiciones legales estudiadas, particularmente las del Decreto 609, y por tanto, las tasaciones con ambigüedad de criterios y atonicidad de fenómenos mal calificados producen un éxito rotundo en el mundo de las relaciones fácticas, o sea, los principios de legalidad y certidumbre sufren un grave perjuicio.

Con la finalidad de no prolongar esta tesis, sólo quisiera hacer una evaluación y acaso emitir un juicio de valor sobre lo que se apuntó en la introducción, así:

A- ¿Qué grado de perfección puede atribuirse a la Ley de Impuesto sobre la Renta y al Decreto 609? La respuesta la reputamos favorable, con la salvedad de que conforme al principio de transparencia fiscal enunciado por Fritz Neumark (66) y que se transcribe a continuación, deberían regularse de manera más exhaustiva los principios base antes indicados, para mientras el nivel cultural y moral se supera en nuestro país. Dice así el principio: "... El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir con inclusión de los reglamentos,

órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos".

B- ¿Qué calificación ha de darse a la Administración? Definitivamente hay alguna debilidad tributaria, y según la doctrina mientras ello no se subsane es de más pensar en reformas tributarias. En efecto, la Administración no está en un plano óptimo, pues la ignorancia y la ingerencia política en esta materia que debe aplicarse bajo cánones rigurosamente técnicos y con estricto apego a la ley y a los principios que contiene el Derecho Tributario; la política fiscal está en otro momento de referencia y es tarea de la legislación; por ello no debe invadir la esfera de la aplicación de las leyes, salvo en contados casos, pero siempre con auxilio de la técnica de la interpretación legal razonable o la reforma legislativa, como luego se verá, y es debido a esta intromisión de la política en estas cuestiones que se ha socavado toda la Administración. Dicha situación ha estimulado la imperfección en la determinación de los impuestos, alejada de los principios doctrinarios que deben presidir tal función.

Fritz Neumark al referirse a la generalidad de la imposición en los países en vías de desarrollo, dice: (67).

"..... lo que en dichos países se hecha de menos son las condiciones imprescindibles entre ellos, y no en último lugar, la existencia de una administración tributaria material y moralmente competente....."

Javier Moral Medina y Jorge Juan Pereira Rodríguez en su estudio sobre las Reformas Tributarias en América Latina en su capítulo III "La Reforma Administrativa: una condición previa....." al hablar de los tipos de obstáculos generales que se oponen a una eficiente administración en la Región, enumeran algunas aplicables a nuestro país: ".....a) Exceso de



figuras impositivas y dispersión de sus normas reguladoras (este fenómeno nos afecta parcialmente y de manera relativa). b) Escasa y deficiente información del contribuyente; c) falta de preparación en el funcionario; d) existencia de corrupción y fraude....." (68) y además téngase en cuenta lo que se citó del señor Alfonso Batalla y Montero en capítulo III de esta obra (69).

C- Por último, ¿Qué calificación merece la conciencia fiscal del universo de contribuyentes? Es obvio que se carece de ella, y tal vez no porque se tenga mala voluntad, sino por la ignorancia plena en esta materia alimentada por la desconfianza hacia la Administración Tributaria.

Calificados así los elementos estructurales del Sistema Tributario, corresponden en próximo Capítulo, sugerir unas cuantas recomendaciones, que se tornan impostergables y de imperativa necesidad. Pido disculpas al lector si estima que las ideas desarrolladas en este capítulo han sido demasiado breves, pero tratando esta tesis de abordar generalidades de ciertos principios y fenómenos, cuya alusión es urgente, no hay otro método de exposición que el de su mención sin mayores comentarios o juicios de valor.

NOTAS AL CAPITULO V

- (62) Colección Jurídica 1, Impuesto sobre la Renta, Pág. 163.
- (63) Giulliani Fonrouge, Impuesto a la Renta, Pág. 166.
- (64) Colección Jurídica, Impuesto sobre la Renta No. 1, Pág. 160.
- (65) Véase llamada 41.
- (66) Fritz Neumark, Principios de la Imposición, Pág. 408/409.
- (67) Autor citado, Principios de la Imposición Pág. 55/56.
- (68) Hacienda Pública Española, No. 33, 1975, Pág. 95 y sig.
- (69) Véase llamada 51.

CAPITULO VI

RECOMENDACIONES: IMPLEMENTAR REFORMAS Y ACUDIR  
A LA INTERPRETACION RAZONABLE COMO ALTERNATIVA  
PARA UNA INTEGRACION Y DEPURACION EFICACES DEL  
FENOMENO JURIDICO TRIBUTARIO QUE SE  
EXAMINA

Por lo que se ha visto en el capítulo precedente, las recomendaciones sobre la problemática existente en nuestro medio se convierten en tema obligado para completar el estudio de la doble imposición económica de los dividendos, y sobre todo para poder aspirar a conformar un sistema tributario, porque aún en estos días no es correcto predicar que poseemos un verdadero sistema tributario, ni claro está, afirmar que tenemos un sistema justo y racional.

Por consiguiente, intentaré manifestar en las siguientes líneas cuáles serían las medidas más aconsejables para superar la actual situación en que nos encontramos, cuidando de no ahondar demasiado sobre ellas por razones de método y de tiempo.

Así las cosas, con la debida prontitud puede afirmarse que el objetivo más urgente se encamina a la Reforma Administrativa, en la cual se delimiten con precisión las funciones y programas de actividad que permitan la creación de órganos capaces en toda su extensión, que por tanto estén en condiciones para llevar a cabo la actividad tributaria en general, y posteriormente, la que resulte de la Reforma Tributaria que en igual medida y urgencia se establezca.

Sobre este particular debe dejarse claramente establecido que uno de los objetivos inmediatos lo constituiría la cualificación del personal, que a su vez goce de óptimas prestaciones económicas. Por fortuna tenemos en la actualidad algunos funcionarios capaces de traducir en realidad el proyecto de reforma: tales personas, huelga decirlo, deben conocer el medio y la Administración Pública, con especialidad en la rama tributaria.

Debe también mencionarse que toda reforma tributaria responsable carecería de fundamento si no se aborda primero la de carácter administrativo y a su vez se proyecta la capacitación de personal y funcionarios sobre la base de la nueva organización; por consiguiente, el problema hasta cierto punto no se remediaría con reformar uno que otro artículo alusivos a los diferentes tributos legales, porque el verdadero obstáculo es de carácter administrativo y más bien, de aplicación correcta o satisfactoria del ordenamiento tributario.

Para mientras ello sucede, debería a la mayor brevedad, apelar a otra medida que ahora se recomienda, esta es, la interpretación razonable, lo cual se lograría desde el momento en que se respetara con fidelidad y exactitud el principio de interpretación contenido en el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, como ello presupone la asistencia técnica de funcionarios y empleados capaces e imbuidos de la materia tributaria, especialmente de los principios, figuras y fines del Derecho Tributario, se impone la necesidad de especializar a un grupo de personas que adquiera la categoría de técnicos especialmente jurisperitos, porque si en alguien debiera descansar toda la responsabilidad es en este sector; pero, las cosas suceden de muy distinta manera en la realidad. Apenas se ha estimado la inquietud de algunas personas que han iniciado su carrera en la Dirección General de Contribuciones Directas con gran entusiasmo de superación personal y profesional, pero la experiencia les ha demostrado que ello no depende de la adquisición de conocimiento especial alguno en el quehacer administrativo porque en este se destacan meros trámites o prácticas y lo que es más desalentador les conmueve la convicción de que la asesoría jurídica ha pasado a segundo plano, girando la función determinadora de impuestos alrededor del principio de recaudación y por tanto, se acentúa todo su interés en el aparato pericial en desmedro de los principios de legalidad, justicia y seguridad jurídica. Esta desviación ha provocado la distorsión de la función jurídica en el área tributaria, efectos que se proyectan actualmente en

toda la Administración Pública. Por eso, lograda la reivindicación necesaria, la recomendación estribaría en procurar la realización de los objetivos tributarios mediante la aplicación de las leyes impositivas con base en interpretaciones razonables que atiendan en todo caso los fines del Derecho Tributario. Esto importaría la ruptura de vicios muy dañinos como el de la ingerencia política; después sería recomendable evitar el pronunciamiento de fallos en donde se hayan empleado métodos de interpretación obsoletos o erróneos que en el hecho se prestan a que se desvíe esa tarea de entender y llenar de significado al fin de las mismas leyes para en su defecto interpretarlas y aplicarlas teniendo en cuenta el interés particular que es precisamente lo que acarrea actos jurídicos de dudosa solidez, pobres en fundamentación.

La interpretación razonable, desde luego, es contraria a la que se utiliza en los juzgados y que se proyecta a la Administración, porque ésta se basa en la teoría de la exégesis, la que a su vez se fundamenta en la voluntad de un legislador mítico, a tal extremo que desde el momento en que se conoce esa voluntad, toda respuesta debe darse en atención a ella aún con sacrificio de las necesidades e interés público actual y con olvido de los fines propios de las leyes. La interpretación razonable, a la inversa, se fundamenta en la voluntad de la ley, que perdura a los propósitos prístinos y que se reaviva conforme se van presentando las necesidades actuales a cuya solución van destinadas y aún más, se logra con el transcurso del tiempo la integración, armonía y coherencia de todo el sistema u ordenamiento jurídico en general, según vayan las concepciones, principios y demás supuestos plegándose a la realidad social y ajustando el interés público prevalente al que en definitiva debe atenderse por medio de la normatividad. Y es la misma inquietud por descifrar la interpretación correcta y condenar toda otra errónea, la que afirma don Emilio Betti, quien al respecto repite incesantemente ideas como la siguiente: "... Sólo una especie de mezquindad y de angustia mental dependiente de la falta de educación jurídica explican el asombro del profano en Derecho, que, ante una interpretación jurídica de la fórmula legis-

lativa, pregunta "¿Dónde está escrito?" (70). Este mismo autor señala la importancia y necesidad que se alista para la interpretación de acudir a los cánones fundamentales de la Autonomía Hermenéutica (71); de la totalidad y coherencia (72) y el de la actualidad del entender (73), los cuales conjungados con los demás factores intervinientes, entre ellos, la finalidad legal, los aspectos históricos, etc. le permiten decir: "...Una doble tarea incumbe a la interpretación de un ordenamiento vigente en cuanto debe orientarse con una dirección teleológica a entender las valoraciones latentes e inmanentes en las normas, como ratio iuris y criterio de solución de los problemas de convivencia afrontados. Debe ante todo, descubrir la valoración originaria, inmanente a la norma en el ambiente social en que fue emitida y además, indagar si la norma había obtenido un éxito social ulterior, consistente en componer un conflicto entre otras categorías de intereses más allá de las previstas....." (74).

Estas bellas frases resumen con vigor y certeza la forma en que debe cumplirse la tarea interpretativa por los funcionarios y encargados de realizar las normas tributarias, porque ellas dan concreción y vitalidad al principio de interpretación que contiene el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y de hecho, ya se ha visto en los capítulos anteriores cuál sea el éxito alcanzado en ocasión de interpretar las normas en función de los cánones tributarios, pues así se ha dado respuesta seria y precisa a las respectivas disposiciones legales analizadas y que de otra manera, continuarán siendo objeto de interpretaciones mecánicas, alejadas de la realidad y de toda ratio, que las tornan más arbitrarias e injustas, según sea que en su proceder consulten menos los elementos necesarios, pues entre más simple sea esta tarea intelectual, con mayor eficacia satisfarán los intereses parcializados del intérprete, pero jamás darán respuesta a los verdaderos fines de las normas. Este tipo de interpretación, que es el que se practica actualmente, refleja el grado de crisis jurídica en que nos encontramos.

La necesidad de reconducir toda interpretación con rigurosa adhesión al Art. 116 citado, es una recomendación impostergable y un llamado que se hace a las personas que se dedican a estos menesteres, porque sólo así se hará un reconocimiento meritorio y extraerá a la Profesión de Abogado de la inercia existente. Y para este convencimiento e invitación sirvan las frases de Sebastián Soler (75), quien expresa : ". . . . . Cuando un hombre se ha empantanado en esta forma segmentada de conocimiento del Derecho, está perdido como jurista, porque la ampliación de sus informaciones en vez de conducirlo a la justicia lo suele conducir a la chicana, y a la complacencia en un virtuosismo procesal ciego del todo para los valores morales y capítulos."

Una última recomendación consistiría en conducir la materia tratada en capítulos anteriores hacia una reforma legislativa, no porque la regulada adolezca de deficiencias sustanciales, sino por la sencilla razón de evitar las dudas y arbitrariedades que produce la ignorancia y el oportunismo que se capta en el ambiente; recomendación que por lo demás estaría de acuerdo con el principio de transparencia fiscal. No obstante, esta reforma debería también abarcar otros supuestos legales que es necesario aclarar y desarrollar y ello para mientras se logra la superación del medio cultural existente.

Clausuro este capítulo citando de nuevo las recomendaciones propuestas: a) Reforma administrativa previa a la tributaria; b) Capacitación del personal administrativo, reivindicando la función jurídica; c) Aplicación de leyes mediante el proceso de interpretación razonable prescrito por el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y d) Reforma a ciertas disposiciones legales con el propósito de aclarar y desarrollar los principios base examinados, de lo que me ocuparé en el último capítulo, para bosquejar propuestas de proyectos, que según mi criterio corresponden a las ideas sustentadas en la presente tesis.

En fin, tampoco deseo omitir la cita de los siguientes conceptos atribuidos al Informe Carter, que dice así: "".....El fin primero y principal del impuesto es obligar a compartir equitativamente la carga del Estado por todos los individuos y familias que en él se integran y conviven. A menos que el reparto de la imposición se acepte como justo, se debilitan y pueden llegar a desplomarse los cimientos y armazón político y social de un país".(76).



NOTAS AL CAPITULO VI

- (70) La Interpretación de las Leyes y Actos Jurídicos, Pág. 131.
- (71) Opus Cit. Pág. 32.
- (72) Opus Cit. Pág. 33.
- (73) Opus Cit. Pág. 37.
- (74) Opus Cit. Pág. 85.
- (75) Autor citado, La Interpretación de la Ley, Pág. 189.  
Editora Ariel Barcelona, 1962.
- (76) Fritz Neumark, Principios de la Imposición. Pág. XVI/XVII  
(Introducción).

CAPITULO VII

LEGISLACION SALVADOREÑA APLICABLE

Las conclusiones y recomendaciones de toda tesis deberían según mi modesto criterio comprender anteproyectos o materializaciones gráficas o de resultados, por lo que en esta oportunidad dedico este capítulo final a la elaboración presuntuosa de aclarar en más las disposiciones legales pertinentes sin convocar a la comisión de estilo para los efectos de la redacción. El propósito de aclaración es obvio: legislar directamente para los contribuyentes mediante instrumentos claros y con lenguaje comprensible, porque está demostrado que el lenguaje técnico es característico de los países desarrollados que llevan aunado sectores profesionales capacitados en la materia y que con alto espíritu de honestidad, asesoran a sus clientes de manera sabia y prudente, cosa necesaria por lo demás, si advertimos que en estos países el aparato administrativo cuenta con verdaderos tecnócratas, de nivel igual o superior al de los asesores.

Dudando de que se logre, pero con el sincero deseo de que la presente tesis teórico-práctica proyecte los efectos positivos propuestos, debo agradecer anticipadamente la paciencia dispensada por el Jurado Calificador y lectores en general, y sobre todo aclarar que los conceptos, ideas y convicciones expuestos en este trabajo no persiguen la finalidad de herir susceptibilidad alguna, sino todo lo contrario, la necesidad espiritual por señalar con la honestidad y seriedad que el caso amerita, las imperfecciones que padecemos y que se proyectan en forma negativa hacia la comunidad en forma inexorable, siendo mi preocupación la de impetrar las reestructuraciones urgentes que se proponen.

Entrando en materia estimo conveniente aclarar que en el título de este capítulo la expresión "aplicable" se adopta en el sentido de "deber ser", según los criterios aducidos y de ninguna manera, bajo el significado de citar la legislación positiva involucrada, de la cual ya hemos hecho comentarios.

Pues bien, a continuación se propone la redacción de ciertos artículos que con la modestia del caso pretende desarrollar y aclarar los principios tributarios analizados que les sirven de fundamento, y por consiguiente, se omitirá todo comentario al respecto, debiendo el lector por su cuenta completar esa labor de entendimiento, consultando en los capítulos pertinentes los criterios básicos de esta tesis:

#### LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

##### "Art. 11

Inciso 1°- El socio de sociedad anónima al determinar su renta personal deberá computar únicamente las utilidades que efectivamente se le repartan, sin perjuicio de computarlas conforme al sistema que haya adoptado.

(El Inc. 2° se elimina).

"Inc. 3° La disminución de capital que se efectúe posteriormente a una capitalización deberá gravarse de manera equivalente al reparto de dividendos en efectivo y hasta la concurrencia del monto de aquellas utilidades que con anterioridad hubieren sido capitalizadas.

"Inc. 4°. El accionista que deba declarar utilidades conforme al inciso anterior, deberá computarlas según el sistema por él adoptado y podrá entonces acreditar contra su impuesto sobre la renta el impuesto de capitalización que sobre tales utilidades haya pagado la sociedad por dicho accionista."

Sobre estos últimos dos incisos debo acotar que la deficiencia en la redacción vigente estriba en que se da a entender que la capitalización de utilidades no conlleva distribución de utilidades, cuando fiscalmente ello es

cierto, considerándose así como reparto de dividendos en especie (Artos. 11 Inc. 2° LIR; y 5 y 9 del Decreto 609).

"Art. 12. -

Inc. 1o. Para la determinación de utilidades distribuibles, éstas deberán comprender además de las utilidades determinadas conforme a la ley para los efectos del impuesto de la propia sociedad, cualquier otra utilidad que aunque estuviera exenta para la sociedad no lo estuviera para el socio, debiendo comprenderse como tales aquellos beneficios societarios que por ley representen gastos necesarios por motivos de estímulos fiscales, excepto las cantidades correspondientes a reservas legales en el límite que señala el numeral 13 del Art. 26 de esta ley, así como el impuesto liquidado o declarado por la sociedad.

Inc. 2o. Idem.

Inc. 3o. Idem.

"Art. 23

Las sociedades domiciliadas en el país no computarán en su renta bruta los dividendos que reciban de una sociedad anónima, cuando dichas rentas sean exentas o siendo gravables, se hubieren afectado por el impuesto correspondiente a la sociedad repartidora. De lo contrario, se computarán para los efectos de impuesto por la sociedad receptora, quien podrá distribuirlas así a la manera indicada, hasta que se graven de una vez por los accionistas personas naturales.

"Si hubiere sucesión de sociedades interpósitas, la doble imposición económica se producirá hasta el momento en que el reparto final de dividendos afecte a los accionistas personas naturales, y sin perjuicio a lo que se regule en el Decreto 609".

REGIMEN DEL DECRETO 609.

- "Art. 1. - Toda sociedad anónima domiciliada en El Salvador, es responsable del pago de los impuestos sobre Capitalización y Mantenimiento en Reservas, establecidos en los artículos siguientes: El acuerdo sobre Capitalización deberá adoptarse dentro del término de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice cada ejercicio o lapso impositivo de la sociedad en que hubieren obtenido las referidas utilidades. Para determinar el monto de las utilidades que se hayan de formar la renta imponible sobre la cual deban aplicarse las tasas de impuesto que correspondan, se estará a lo que dispone el Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Para esos efectos deberán comprenderse también las utilidades gravables a que alude el Art. 23 de esa misma ley y deberán gravarse de conformidad a lo prescrito en el Art. X de esta ley".
- "Art. 5. El socio persona natural 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 repartidas así en especie".
- Art. 9 (Suprimir todos los incisos a excepción del último).
- Art. 11. (Regular en detalle las infracciones y multas en que se incurra por no presentar declaración, porque así como está concebida esta disposición resulta más grave desde cierto tramo, económicamente hablando, la multa por retardación en presentar la declaración correspondiente que la omisión misma).
- "Art. X. Cuando no obstante lo prescrito en el Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y para el supuesto de las utilidades gravables, una sociedad anónima no haya de computar en su renta bruta los dividendos así recibidos, deberán gravarse con el impuesto de Mantenimiento en Reservas, una vez que transcurran

los cuatro años a que alude el Art. 1 y no se hubiere acordado su capitalización. Causados los impuestos a la manera como se dispone en el inciso anterior, todo reparto de esas utilidades sea en especie o en efectivo no serán gravables cuando se recibieran por sociedades interpósitas, entendiéndose que toda distribución de utilidades por virtud de capitalizaciones posteriores, constituyen reparto de dividendos para los efectos del Art. 23. El crédito resultante por el impuesto de Mantenimiento en Reserva causado, será acreditable únicamente por el accionista persona natural."

Doy por concluida la presente tesis abusando de otra cita más que envuelve un mensaje adicional para la Administración.

"Sin embargo, considerada la realidad fiscal europea y en particular la Economía y Hacienda de los países latinos, el problema de las diferencias en la determinación de las bases, el hallazgo de sistemas de estimación que permitan reducirlas y el enriquecimiento de la información en poder de la Administración Tributaria adquieren todo el carácter de problemas prioritarios para lograr esa aplicación generalizada e igual de los impuestos, sin la que resulta imposible exigir su aceptación por el contribuyente". (77).

-----  
(77) Fritz Neumark, Principios de la Imposición, Pág. XXXV, Introducción.

## BIBLIOGRAFIA GENERAL

- I- PRINCIPIOS DE LA HACIENDA PUBLICA: Gabriel Franco, Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1967.
- II- PRINCIPIOS DE CIENCIA DE LA HACIENDA: Cesare Cosciani. Editorial de Derecho Financiero Madrid 1967.
- III- ENSAYOS SOBRE ECONOMIA IMPOSITIVA: Richard A. Musgrave y Carl S. Shoup. Fondo de Cultura Económica México-Buenos Aires 1964.
- IV- FINANZAS PUBLICAS E INGRESO NACIONAL: Harold M. Somers. Fondo de Cultura Económica. México 1964.
- V- PROBLEMAS ECONOMICOS Y FINANCIEROS DEL ESTADO INTERVENTIONISTA. Friz Neumark. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1964.
- VI- SISTEMAS FISCALES: Richard A. Musgrave. Editorial Aguilar. Madrid 1973.
- VII- LA REFORMA TRIBUTARIA: XXV Semanas de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1977.
- VIII- EL CONCEPTO MERCANTIL Y FISCAL DEL DIVIDENDO: VI Semanas de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero 1958.
- IX- LA IMPOSICION FISCAL EN LOS PAISES EN DESARROLLO: Richard Bird y Oliver Oldman (Compiladores). UTHEA. México 1a. Edición 1968.
- X- COLECCION JURIDICA 1, Impuesto sobre la Renta: Editorial Universitaria de El Salvador, 1968.
- XI- EL CONCEPTO DE REDITO: Horacio A. García Belsunce. DEPALMA 1967.
- XII- IMPUESTO A LA RENTA: Carlos María Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine. Ediciones DEPALMA. 1973.
- XIII- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ASPECTOS POLEMICOS: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. Madrid 1973.
- XIV- GRUPOS DE SOCIEDADES, CUENTAS CONSOLIDADAS, IMPOSICION SOBRE EL BENEFICIO: Sixto Alvarez Malcon. Ministerio de Hacienda. Instituto de Planificación Contable. Madrid Espala 1978.

- XV- PROBLEMAS FISCALES DE LA EMPRESA: José María Martín Oviedo Aldue, S. A. Madrid España 1976.
- XVI- ANALISIS DE LA EMPRESA: Albert Schnetler. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1969,
- XVII- CONTABILIDAD PARA ABOGADOS: Roberto J. Quián. Editorial ASTREA. Buenos Aires 1977.
- XVIII- PROBLEMATICA JURIDICA ACTUAL DE LA EMPRESA: Publicaciones del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Valencia 1965.
- XIX- COMENTARIO A LA LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS: Joaquín Garríguez. Rodrigo Uría. Imprenta Aguirre. Madrid 1976- 2 Tomos.
- XX- TRATADO DE SOCIEDADES MERCANTILES; Joaquín Rodríguez Rodríguez. Editorial Porrúa 2 tomos. México 1971.
- XXI- INTERPRETACION DE LA LEY Y DE LOS ACTOS JURIDICOS: Emilio Betti. Editorial de Revista de Derecho Privado. Madrid 1973.
- XXII- NATURALEZA E INTERPRETACION DE LAS LEYES TRIBUTARIAS: Ezio Vanoni. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. Madrid 1973.
- XXIII- PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO: Antonio Berliri. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1974- 3 Tomos.
- XXIV- MATERIAL CONTABLE DUERO MEETING Tomo XVI; Alfonso Rodríguez Sainz. Las Nuevas Figuras Tributarias 1979-1980 en España. Madrid 1980.
- XXV- DERECHO TRIBUTARIO: José Luis Pérez de Ayala. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1976.
- XXVI- LA FICCION EN EL DERECHO TRIBUTARIO: José Luis Pérez de Ayala. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1970.
- XXVII- RECOPIACION DE LEYES DEL RAMO DE HACIENDA: Publicaciones del Ministerio de Justicia. Tomo I 1972 El Salvador.
- XXVIII- CODIGO DE COMERCIO ACTUALIZADO: Publicaciones del Ministerio de Justicia. 1980. El Salvador.