

370.  
E74P  
1970  
P.F. YES.  
G.2

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES

T-UES  
343.052  
E74p

**LAS PERSONAS JURIDICAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA Y EL REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES  
PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS  
EN EL PAIS**

**TESIS DOCTORAL**

**PRESENTADA POR**

**JOSE EDUARDO ESCALON VALDES**

**PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE**

**DOCTOR**

**EN**

**JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

**SEPTIEMBRE DE 1970**

**SAN SALVADOR**

**EL SALVADOR**

**CENTRO AMERICA**





U N I V E R S I D A D   D E   E L   S A L V A D O R

R E C T O R

Dr. JOSE MARIA MENDEZ

S E C R E T A R I O   G E N E R A L

Dr. OSCAR QUINTEROS ORELLANA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

D E C A N O

Dr. GUILLERMO CHACON CASTILLO

S E C R E T A R I O     •

Dr. JOSE GUILLERMO ORELLANA OSORIO

13-87 170 #34492

TRIBUNALES QUE PRACTICARON LOS EXAMENES GENERALES

PRIVADOS

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

PRESIDENTE: Dr. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS  
PRIMER VOCAL: Dr. JULIO DIAZ SOL  
SEGUNDO VOCAL: Dr. JOSE DOMINGO MENDEZ

\*\*\*\*\*

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

PRESIDENTE: Dr. ALEJANDRO DAGOBERTO MARROQUIN  
PRIMER VOCAL: Dr. GILBERTO LEONEL CASTILLO  
SEGUNDO VOCAL: Dr. MAURICIO ROSALES RIVERA

\*\*\*\*\*

"MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

PRESIDENTE: Dr. JORGE ALBERTO BARRIERE  
PRIMER VOCAL: Dr. MANUEL ARRIETA GALLEGOS  
SEGUNDO VOCAL: Dr. JOSE ROBERTO PREZA QUEZALA

\*\*\*\*\*

ASESOR DE TESIS

Dr. MIGUEL ANGEL GOMEZ

\*\*\*\*\*

JURADO CALIFICADOR DE TESIS

PRESIDENTE: Dr. ROBERTO POSADA SANDOVAL  
PRIMER VOCAL: Dr. CARLOS ESCALANTE h.  
SEGUNDO VOCAL: Lic. ROBERTO GOCHEZ

DEDICATORIA

A DIOS,  
A MIS PADRES,  
A MI ABUELA,  
A MI NOVIA,  
A MIS HERMANOS,  
A MIS FAMILIARES Y  
A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE DE  
UNA U OTRA FORMA ME HAN AYUDADO A  
CORONAR MI CARRERA.

~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~

DEDICATORIA ESPECIAL

AL Dr. ALVARO MAGAÑA  
AL Sr. AUDITOR ARMANDO VILLALTA  
AL Dr. JOSE SALVADOR SOTO  
AL Dr. JORGE HUETE  
AL Dr. ROBERTO PREZA QUEZADA Y  
A TODOS LOS PROFESIONALES Y AMIGOS  
QUE TAN GENTILMENTE ME HAN AYUDADO  
EN LA EMPRESA DE REALIZAR ESTE ES-  
TUDIO.



	Pág.
2) Obligaciones de los Sujetos Pasivos.	
1a.) Obligación principal.	
2a.) Obligaciones secundarias.	
1aa.) De hacer	
2aa.) De no hacer	
3aa.) De tolerar	
.....	34.
d) Capacidad de los Sujetos . . . . .	35-
1) Capacidad de los Sujetos Pasivos . . . . .	35-36
e) Influencia de otros factores en la capacidad.	36-
1) Sexo . . . . .	36-
2) Edad . . . . .	36-
3) Estado Civil . . . . .	37-
4) Nacionalidad . . . . .	37-
5) Domicilio . . . . .	37-
f) Responsabilidades de los Sujetos . . . . .	38-
1) Responsabilidades del Sujeto Pasivo. . . . .	38-
1a) Responsabilidad directa. . . . .	38-
1b) Responsabilidad sustituta. . . . .	38-
1c) Responsabilidad solidaria. . . . .	38-
1d) Responsabilidad objetiva . . . . .	39-
g) Otros Sujetos. . . . .	39-
1) Terceros. . . . .	39-
2) Recaudadores de Impuestos. . . . .	40-
3) Familia. . . . .	41-
4) Matrimonio . . . . .	41

TITULO II

CAPITULO I

ASPECTO HISTORICO

A) EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

a) Antigüedad. . . . .	43-45
b) Edad Media. . . . .	45-48

c) El Mercantilismo . . . . .	48-49
d) Los Cameralistas . . . . .	49
e) Los Fisioeratas . . . . .	49
f) Reacción y Adam Smith como principal representante del clasicismo . . . . .	50-52
g) Siglo XIX . . . . .	52-54
h) El Siglo XX y las Finanzas Funcionales . . . . .	54-56
i) <u>IMPUESTO A LA RENTA</u> . . . . .	56-56
1) Conceptos Generales . . . . .	56-57
2) Legislaciones . . . . .	57-59
1a) Inglaterra . . . . .	59-60
2a) Alemania . . . . .	60-
3a) Francia . . . . .	60-
4a) Italia . . . . .	60-
5a) Rusia . . . . .	61-
6a) Estados Unidos . . . . .	61-
7a) Argentina . . . . .	62-
B) <u>IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR</u> . . . . .	63
a) Generalidades . . . . .	63
b) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915 . . . . .	64-68
c) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916 . . . . .	68-70
1- Complementación a la Ley de 1916 . . . . .	70-71
2- Reformas a la Ley de 1916 . . . . .	71-76
d) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 . . . . .	76-80
1- Reformas a la Ley de 1951 . . . . .	80
1a) Primer Grupo . . . . .	80-81
2a) Segundo Grupo . . . . .	81-89
e) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 . . . . .	89
1) Antecedentes . . . . .	89-91
2) Ley de 1963 . . . . .	91-95
3) Reformas a la Ley de 1963 . . . . .	95-101

C) TRATAMIENTO HISTORICO A LAS PERSONAS JURIDICAS EN NUESTRA LEGIS-

<u>LACION.</u> . . . . .	101
a) <u>Generalidades sobre las personas jurídicas</u> . . .	101-103
1) Derecho Civil. . . . .	
2) Derecho Mercantil. . . . .	103-111
3) Derecho Tributario. . . . .	111-112
b) <u>Impuesto sobre la Renta de las Sociedades.</u> . . .	112-118
c) <u>Desarrollo Histórico de las Sociedades en nuestra Legisla-</u>	
<u>ción de Impuesto sobre la Renta.</u> . . . . .	118
1) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915. Decreto del día	
19 de Mayo de 1915. . . . .	118-119
2) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916. Decreto del --	
día 19 de Junio de 1916. . . . .	119-121
3) Decreto L. del día 15 de Julio de 1918. . . . .	121
4) Decreto L. del 97 del día 13 de Diciembre de 1940	121-122
5) Decreto L. 43 del día 10 de Mayo de 1941. . . . .	122
6) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951. Decreto L No.520	
del día 10 de Diciembre de 1951. . . . .	123-130
7) Decreto Leg. No.1307 del día 11 de Diciembre de 1953	130-132
8) Decreto Leg. No.2529 del día 25 de Diciembre de 1957	132-133
9) Decreto No.300 del día 18 de Septiembre de 1961. Emitido	
por el Directorio Civico Militar . . . . .	133-138
10) Decreto No.442 del día 6 de Diciembre de 1961. Emitido -	
por el Directorio Civico Militar . . . . .	138-141
11) Decreto No. 502 del día 2 de Diciembre de 1961. Emitido	
por el Directorio Civico Militar. . . . .	141-144
12) Decreto No.34 del día 23 de Marzo de 1962. Emitido por	
el Directorio Civico Militar . . . . .	144
13) Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963. Decreto Leg.	
No.472 del día 21 de Diciembre de 1963.	144-153

TITULO III

CAPITULO I

REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS (DECRETO LEGISLATIVO No.609 del día 20 de Mayo de 1966).

	Págs.
A) Consideraciones . . . . .	153-157
B) Sistemas tributarios en nuestra legislación . . . . .	157-162
C) Filosofía de los sistemas de nuestra legislación . . . . .	162-168
D) Alcances del sistema de 1963 . . . . .	168-169
E) Reacción contra el sistema de 1963 . . . . .	169-171
F) Examen y planteamiento del problema . . . . .	171-178
G) Filosofía del Sistema de 1966 (Decreto 609) . . . . .	178-186
H) <u>Proyecto del Decreto 609</u> . . . . .	187-193
a) Observaciones al Proyecto. (Opinión) . . . . .	193-203
I) Decreto No.559 del día 29 de Marzo de 1966 . . . . .	204-206
J) Política del Decreto 609 . . . . .	206-207
K) <u>Análisis de las disposiciones del Decreto 609</u> . . . . .	207-208
a) Disposiciones Definitivas. (Arts. 1 - 13) . . . . .	208-237
b) Disposiciones Transitorias . . . . .	237
1) Disposición reguladora (Art. 14) . . . . .	237-242
2) Disposición de Mérito (Art. 15) . . . . .	242-244
3) Disposición derogatoria (Art. 16) . . . . .	244
4) Disposición de vigencia (Art. 17) . . . . .	245
L) <u>Opiniones sobre el Decreto 609</u> . . . . .	248
a) Dr. Francisco Lima . . . . .	248-251
b) Dr. José Salvador Soto . . . . .	252-254
c) Otras opiniones . . . . .	254-255

TITULO IV

CAPITULO I

A) <u>CRITICAS</u> . . . . .	256
a) Esquema Teórico . . . . .	256
b) Técnica Legislativa . . . . .	256
c) Aspecto Práctico . . . . .	256-257
B) <u>CONCLUSIONES</u> . . . . .	257-259

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

Desde el año de 1950, nuestro país ha sido incorporado en la moderna corriente económica, al promoverse por primera vez la -- creación y el incremento de las Sociedades Anónimas.

Con ello se inicia la etapa del desarrollo industrial en - nuestro país, proceso que se ha continuado estimulando, desde el - punto de vista interno, como internacional

Entre las medidas adoptadas por nuestra legislación para el fin, han destacado las que se refieren a la reforma tributaria, que desde el punto de vista internacional, ha sido reforzada principalmente, por la reunión de Punta del Este, realizada en la década del 60.

Internamente se han reformado las leyes tributarias, en espe- cial, la de Impuesto sobre la Renta. Esto ha tenido como conse--- cuencia la promulgación de diferentes leyes y Decretos, que han - dado origen a diversos sistemas tributarios con el fin de propi- ciar el desarrollo económico del país, salvaguardando los intere- ses públicos y privados.

Sin embargo, los resultados no han sido del todo satisfacto- rios, por lo que en la tarea de llegar a un sistema que los de, - el día 20 de Mayo de 1966, se promulgó el Decreto 609, en un inten- to definitivo de conseguirlos.

El estudio de la tesis que realizamos tiene como objetivo, el tratar de exponer lo que a este último sistema se refiere, ya que es de una enorme importancia conocer su contenido teórico, como - el resultado práctico que ha tenido a la fecha.

Pero hemos de hacer notar, que este trabajo que desarrollare- mos no se limita a la consideración antes expuesta, sino que para llegar a ella, se hace imprescindible tratar otros puntos no menos importantes.

Así, para tener una idea un tanto global, pero que encierre -  
unidad, hemos creído conveniente, realizar este estudio comenzando  
con elementos básicos indispensables al Derecho Tributario.

Dividiremos el estudio en cuatro Títulos, comprendiendo el -  
Primero, conceptos generales respecto del Impuesto y sus teorías y  
lo referente a la relación jurídica tributaria; el Segundo, el as-  
pecto histórico del Impuesto sobre la Renta, desde el punto de vista  
doctrinario y en nuestra legislación, como la exposición del -  
tema de las Personas Jurídicas, en doctrina y en nuestras Leyes, -  
con especial consideración a las Sociedades en las Leyes de Impuest  
to sobre la Renta; el Tercero, hecha la introducción anterior se  
ocupará del estudio del Decreto 609, tanto desde el punto de vista  
teórico, como del práctico, y el Cuarto, contendrá las críticas y  
conclusiones sobre el Decreto que hemos estudiado en el Título an-  
terior.

Pretendemos aportar con este trabajo, aunque sea en forma li-  
mitada, un principio de estudio de este nuevo sistema tributario -  
que introduce el Régimen Especial del Decreto 609, para que sirva  
como incentivo de ulteriores estudios que hagan un más detenido --  
examen sobre este tema, que tanta importancia tiene pa ra el bienesta  
tar del país y la Economía Nacional.

TITULO I

CAPITULO I

TEORIAS DE LOS IMPUESTOS: Teoría de la Equivalencia. Teoría del Seguro. Teoría del Capital Nacional. Teoría de Cheberg. Teoría del Sacrificio. Teoría de la Capacidad Contributiva.

El primer capítulo del trabajo que nos proponemos realizar a lo largo de los diferentes temas que trataremos, forma parte de un todo que sigue un orden, como medio para obtener el fin: realizar con un carácter funcional y no definitivo o estético, una labor de investigación, ordenamiento y crítica de cierta realidad que estructura una Rama del Derecho, y por lo tanto, del hacer de la persona como ente colectivo y de la Sociedad misma.

Conviene reparar desde este instante, en el título que lleva el Capítulo: Teorías de los impuestos.

Para una mejor comprensión de lo que en él se trata comenzaremos por dar una breve explicación del significado del concepto "Teoría" e "Impuesto".

El vocablo Teoría, "proviene del griego "Theoría, de "Theórein" contemplar". Tiene varios sentidos según la rama del conocimiento a que se aplique, pero nos interesa aquél que expresa: es "conocimiento especulativo considerado con independencia de toda aplicación" y aquella que dice: "...que no son más que hipótesis sobre un sector de la realidad" o "como esfuerzo por expresar el sentido y la esencia de la Realidad determinada..." (1)

Para el presente trabajo tomaremos el vocablo Teoría en el sentido que se refiere su aplicación a la realidad, es decir, en su sentido objetivo.

.....

(1) Enciclopedia Uthea - México 1952 - T. IX pp. 1256 - 1257

En cuanto al vocablo impuesto, "proviene del latín impositus. Pretérito pasado irregular de Imponer. Tributo, cargo o contribución, gravamen, exacción".

No interesa señalar cuales sean las características de él, ni que clases de impuestos haya, sino, dar un concepto general que indique su significado. Esto es importante, ya que como veremos más adelante, según las teorías que existen, los diversos autores exponen su propio concepto y definición de Impuesto. De ahí que nos interese dar la idea fundamental del significado de impuesto, como una mera guía para entrar al estudio de las diversas teorías que lo consideran. Así Impuesto sería la "Aportación obligatoria que exige el poder público a los ciudadanos con el fin de atender a su propia subsistencia y a los gastos y servicios de carácter público también, establecidos en beneficios de todos" (1). Son pues, relaciones recíprocas entre el poder público y los ciudadanos.

O sea, en resumen este capítulo tratará al estudiar las teorías de los impuestos, de los diversos sentidos en que deben considerarse esas relaciones entre el poder público y los ciudadanos, para justificar su imposición o caracterizar su naturaleza.

Debemos tener en cuenta, que nos estamos refiriendo al impuesto que se aplica en el Estado Constitucional moderno y las Teorías que tratan de fundamentar el derecho a establecer contribuciones dentro de él.

Así, pues entre las teorías más relevantes están:

a) La Teoría de la Equivalencia.

Esta teoría fue sostenida por el Jurisconsulto Pufendorf, que perteneció a la escuela Cameralista. Decía que el impuesto era el precio que los ciudadanos debían pagar al Estado, para que fuesen protegidas sus vidas y haciendas.

.....  
(1) Enciclopedia Uthea - México 1952 - T.VI pp 236 - 237

Propuso una capitación moderada para la protección de las vidas, es decir, una cuota que fuese igual para todas porque consideraba -que de igual valor son todas las vidas de los seres humanos, por otra parte, sostuvo que para el pago de la protección de la propiedad era necesario tener en cuenta los bienes y que según fuese su cuantía se fijaría el impuesto correspondiente. O sea, que lo fundamental de esta teoría es que considera el impuesto como el precio que pagamos al Estado por los servicios que nos presta.

Sin embargo, esta suposición no es del todo acertada, ya que el Estado, en sus atribuciones no se limita a prestar los servicios anunciados por Pufendorf; sino que su esfera de acción es mucho más amplia. Algunos no son servicios públicos, otros está fuera, incluso, de las actividades que le da la ley y, aún más, ni siquiera presta un servicio inmediato a los individuos sujetos al pago del impuesto. Paradójicamente, se les dá -los servicios- a aquellos que no están sujetos a tal pago: ej:pobres, ancianos, etc.

Es necesario, expresó, que el Estado atienda a otros rubros como el de la Cultura, Educación, Salud, Etc., que tiene egresos cuantiosos en actividades que son de necesidad pública, como las guerras, pero en las cuales no se presta ningún servicio público.

Por ello, deducimos que la teoría expuesta no está -- completamente de acuerdo con la realidad, por lo que resulta restringida e inexacta.

#### b) Teoría del Seguro.-

Esta Teoría sostenida por Girardin, establece que el impuesto sería una cuota que los individuos pagan al Estado como garantía por la protección de sus vidas y propiedades. Lo interesante de esta teoría es, que considera al impuesto como una forma de Seguro que el ciudadano tiene que pagar al Estado para que le proteja en su vida y propiedades.

Pero resulta que esta teoría, al igual que la anterior, adolece - de ciertos fallos, ya que como dijimos anteriormente la esfera de atribuciones del Estado no está limitada solamente a proteger la vida y propiedades, sino que ellas alcanzan otras esferas, que - aún antes estaban limitadas a la iniciativa privada, sino véase en los presupuestos actuales de los Estados Modernos, la cantidad - asignada a la seguridad de los ciudadanos y compárese con las - destinadas a otras ramas como: Obras Públicas, Higiene, Economía, etc.

Además, de esta teoría se deduce que el Estado era una empresa asegurada y que los ciudadanos son los asegurados, Si ello fuese cierto en la realidad, el Estado debería indemnizar a sus asegurados cuando el riesgo se hiciese presente:ej: caso de homicidio; pero la verdad, es que el Estado en su función de protección en cuanto a la vida y propiedades se refiere su labor -- consiste en tratar de evitar cualquier hecho que atente contra ellos y, en caso de ocurrir, castigar al culpable.

Por último podríamos agregar, que estas dos teorías expuestas son netamente individualistas por estar referidas en - su consideración a prestar el Estado servicios limitados como - contraprestación al pago del impuesto, y considerarse éste último como precio o cuota pagada por los individuos y no como obligación impuesta por el Estado y necesaria para la consecución de sus fines, que son más amplios que la sola protección de la vida; bienes y/o propiedades, y que se adecúan a la concepción moderna del Estado y, por ende, del Impuesto.

Vemos, pues, que tampoco esta teoría del Seguro nos sirve por ser también inexacta, principalmente por faltarle la - noción de Comunidad.-

c) Teoría del Capital Nacional.-

Esta teoría fue sostenida por Menier, y dice que el impuesto sería aquella cantidad cobrada por el Estado para poner a funcionar y explotar el capital nacional. Es decir, es la cantidad necesaria para cubrir las erogaciones que el Estado tuviese en el concepto antes citado.

La teoría, además de que su autor aboga por un impuesto único, nos hace recordar que el Estado no realiza una sola finalidad, ni tiene una sola atribución, sino al contrario, tiene un conjunto de atribuciones, que tienden a llevar a todos los que lo integran a que tengan la seguridad de poder adquirir, además de la tranquilidad interna, una mejor forma de vida. Por ello es inexacto circunscribir la actividad del Estado a una sola atribución y considerar el impuesto como un medio para satisfacerla solo a ella.

De ahí concluimos, que tampoco esta teoría resulta acertada para considerar la obligación recíproca del Ciudadano y el Estado, que llamamos impuesto.

d) Teoría del Sacrificio.-

Esta teoría es sostenida por John Stuart Mill, y considera al Impuesto como un sacrificio, el menor posible.

Vemos que se pretenda con ella dar un elemento y no un concepto del impuesto. Este Sacrificio, sostiene Mill, debe llenar ciertos requisitos como son: que él sea igual, es decir -- que todos experimentamos ese sacrificio, lo cual nos lleva a la igualdad del impuesto; esto realiza el principio de la Equidad en la imposición; que sea mínimo, o sea, que ese sacrificio sea el menor posible, en cuanto afecte o se presente como obstáculo a la capacidad adquisitiva o impide el incremento de la producción, originando una disminución en el goce de los bienes materiales.

Así pues, diremos con palabras de Flores Zavala que "El Sacrificio está en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción"(1).

Es necesario decir a este momento de la exposición, - por necesidad didáctica y de orden, que el fundamento de esta teoría está en la teoría económica de la Utilidad Marginal, según la cual cuando un bien aumenta en número y son de la misma naturaleza, tiende a disminuir su capacidad para producirnos utilidad.

Con esto notamos que esta teoría, aunque sea el fundamento de la tarifa progresiva de los impuestos, se comporta de una manera proporcional: Ej: si un señor tiene \$1.000 y debe pagar \$1.-, ese colón le reporta más utilidad a él que a otro que teniendo \$100.000 debe pagar la misma cantidad, debido a que el primero hace un mayor sacrificio al pagarla que el segundo, que tiene mayor cantidad de dinero.

Sin embargo, esta teoría, puede ser criticada en el sentido de que el descenso de utilidad, el sacrificio mismo, es de apreciación puramente subjetiva, porque si puede apreciarse -- perfectamente en un caso individual, es imposible hacerlo comparando entre varios, por la sencilla razón que no tenemos un medio objetivo para saber de que forma se realiza el descenso de la utilidad de un bien en todas las personas, que indudablemente variará por la misma naturaleza humana, que hace a cada cual formar sus -- propias apreciaciones.

Por ello, la crítica más fuerte a esta teoría es la falta de un patrón objetivo para medir el sacrificio, medida objetiva que responde a la realidad y a la práctica.

e) Teoría de Ehebero.-

Esta teoría es sostenida por el mismo autor del que lleva su nombre.

(1) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas E.F. Zavala, México 1965 7a. Edición p 49.-

Pretende que se debe dejar de lado la idea del sacrificio para calificar la obligación tributaria y que debe considerarse al deber de tributar como un axioma, que no tiene más límites que la tendencia de servir al interés general. Así no es necesario que tal deber tributario tenga ningún fundamento jurídico, basta que se sepa que si el Estado puede pedir en cualquier momento al ciudadano hasta la vida, con mayor razón deberá aportar -el ciudadano- su ayuda económica al mismo, puesto que es una exigencia mucho menor, cuando el interés sea en pro del bien común y general.

Esta teoría, pues, sólo desea que el fundamento del impuesto esté basado en la medida que sea necesaria para realizarse el interés general, y pone como argumento lógico la facultad que tiene el Estado de solicitar o buscar los medios para cumplir con su finalidad que es la de velar por el bien de todos los miembros que lo integran.

Al decir que no es necesario un fundamento jurídico, por que basta el axioma lógico, me parece que está colocándose el autor en una situación que se aparta de la verdadera realidad social, ya que lo jurídico es la piedra angular, el medio necesario para conservar, no solo el orden, sino la estructura misma de la sociedad y por ende del Estado, como el instrumento indispensable para poder desarrollar sus atribuciones y cumplir con su finalidad.

Por ello, tampoco considero acertada esta teoría, por situarse fuera de la realidad social, adoleciendo por lo tanto de inexactitud.

#### f) Teoría de la Capacidad Contributiva.

Esta teoría que ahora tratamos tiene sus antecedentes en la diferente consideración que de Capacidad Jurídica hace el Derecho Privado y el Derecho Tributario.

El derecho Privado considera que en la Capacidad Jurídica se distingue capacidad de derechos y capacidad de obrar. La primera presupone la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones y la segunda la de adquirir y ejercitar por sí derechos, en asumir por sí obligaciones... es la capacidad de querer que sólo la tienen aquellos que se encuentran en ciertas condiciones naturales o jurídicas"(1).

En el Derecho Tributario se aplica la misma Capacidad Jurídica del Derecho Privado, con la diferencia que aquél la hace efectiva con ciertas modificaciones propias del campo tributario. De ahí que para el estudio que nos proponemos lleva a cabo, tengamos que aclarar que de la Capacidad Contributiva que ahora nos ocupamos la obligación tributaria presupone su existencia en el sujeto pasivo y que puede existir por sí sola y con independencia de la Capacidad Jurídica a que nos hemos referido.

.....

.....

Por capacidad contributiva debe entenderse "la aptitud económica de cada individuo, para pagar impuesto, su posibilidad, facultad o prestación económica frente al impuesto"(2). La Capacidad Contributiva se elabora por la influencia de diferentes factores: "Por un lado tenemos el dato objetivo de la cuantía de la Renta o del Capital y por otro las diversas circunstancias, tomadas en consideración por la ciencia financiera que rodean el origen y la aplicación de esa Renta. La combinación de sus elementos lograda dentro de un espíritu de justicia, nos dá la medida de la capacidad contributiva individual"(3).

Esta capacidad contributiva es un elemento objetivo para determinar quienes deben pagar el impuesto, aunque no todos los que tienen capacidad contributiva deben pagarlo, por tratamiento especial que se dá a esas personas.

(1) Coviello. Doctrina General del Derecho Civil, p 157

(2) Moisés Beatriz - notas acerca de la Ley del Impuesto sobre la Renta.- Publicaciones de la Asociación de Estudiantes de Derecho.-1964. p 22.- (3) Moisés Beatriz -(Idem Título y Edición) p.22.-

Por otra parte la capacidad contributiva se inicia por encima de la cantidad que se llama exención básica, es decir arriba de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista.

Ahora, para que esa capacidad contributiva pueda existir su exigencia depende en la Mayoría de los Estados Constitucionales Modernos del hecho generador del crédito fiscal, que es establecido por la ley (principio de legalidad).

También hemos de agregar que en esta teoría de la Capacidad Contributiva se funda, en parte, el impuesto progresivo pero que no es suficiente para explicarlo tomando solo en cuenta el principio de la generalidad de Smith y Wagner, ya que solo representa el elemento objetivo, sino que sería necesario como se ve en el principio de uniformidad de los mismos autores, el elemento subjetivo que lo constituiría la teoría del Sacrificio de Stuart Mill.- Ahora bien, no se piense que por ello se llevará a realizar a la perfección el principio de igualdad, pero si denota un pla progresivo.

Apesar de todo, diremos, que esta teoría de la Capacidad Contributiva es uno de los eslabones que han ayudado a -- constituir el tratamiento del impuesto en el Estado Moderno.

Habrá sufrido muchas críticas, se habrá dicho que es temerario establecer una cantidad mínima para subsistir, pero si se quiere hacer algo en pro de la Justicia, es preferible una deducción básica arbitraria a ninguna, porque al menos la injusticia será menor, ya que más injusta es la tarifa proporcional.

Sin embargo, la estimación que se ha hecho para establecer el impuesto, si bien ha sido influida por los principios fundamentales de Smith y Wagner, a partir de Keynes y tomando en consideración a algunos autores modernos como Griziotti, John -- F. Dúe, Hansen, la labor impositiva ha tomado un giro positivo

.....

porque lejos de considerar tan solo al impuesto desde el punto de vista fiscal o financiero, le han dado el agregado de estimarlo, también, desde el punto de vista económico y social.- Así han resultado nuevos principios de los impuestos y han sido modificadas algunas concepciones.- Pero con todo, el impuesto progresivo es el que se considera el más justo y por ende la Capacidad Contributiva aún sigue jugando su papel en la rama fiscal.

Concluimos, en que la Capacidad contributiva sería la aptitud económica del individuo para pagar un impuesto, hecha la exención básica, necesaria para subsistir, que la ley señala mediante el hecho generador del crédito fiscal.- Así como en nuestra actual ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 32 inciso último señala el momento generador del Crédito Fiscal.- El artículo 38 contempla el Crédito básico, que en el fondo es lo mismo que la educación básica de la anterior ley excepto que la progresividad del impuesto no se atenúa como en la ley anterior.- Y en el artículo 37 señala la tabla del pago de impuesto que corresponde a los sujetos según su capacidad contributiva.

No queremos finalizar el estudio de esta teoría, sin decir, que además de la teoría del sacrificio, muy criticada actualmente en su concepto de utilidad decreciente que se considera al fundamento principal de la capacidad contributiva, existen otras teorías que la estudian y que me limitaré solamente a enumerarlas por carecer de importancia:

- 1a. Teoría de la Facultad
- 2a. Teoría del excedente de ingreso
- 3a. Teoría de la importancia social, y
- 4a. Teoría político social.

Hemos querido, pues, presentar de la teoría de la Capacidad Contributiva una idea general, además de tratarla en su aspecto más relevante, como hacer algunas consideraciones a las

modificaciones que por consecuencia manifiesta en la actualidad.

En conclusión, vemos que todas las teorías expuestas tienen elementos comunes "...que el Estado necesita medios para realizar sus fines" (1).- Por lo tanto, consideramos que el fundamento jurídico del impuesto es la existencia del Estado como ente que tiene que realizar sus fines mediante los medios económicos necesarios que exige la Sociedad para existir como tal.- En fin, el impuesto es un atributo de la soberanía del Estado.

.....

(1) Moisés Beatriz: notas acerca de la ley del impuesto sobre la renta.- Publicaciones de la Asociación de Estudiantes de Derecho 1964 p 13.

CAPITULO II

DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA: el Hecho Generador de la Obligación Fiscal.- Objeto del Impuesto.-Sujetos del Impuesto.-Sujeto Activo.-Sujeto Pasivo.-Obligaciones de los sujetos: Obligaciones de los Sujetos Activos.-Obligaciones de los Sujetos Pasivos.-Capacidades de los Sujetos Pasivos.-Influencia de otros factores en la Capacidad: 1-Sexo, 2-edad, 3-Estado Civil, 4-Nacionalidad, 5-domicilio.- Responsabilidades de los sujetos; responsabilidades del sujeto pasivo.- Otros sujetos:**Terceros**.-Recaudadores del Impuesto.- La familia.-El Matrimonio.

Las relaciones estrechas entre el aspecto económico y el Jurídico, alcanza un especial relieve en el Derecho Tributario, a diferencia de otros sectores del derecho.- Para la clasificación de los hechos generadores de la obligación de pagar el tributo, las leyes de los impuestos siguen dos caminos: algunas veces -la norma jurídica fiscal refiere sus preceptos, a las figuras jurídicas de derecho común, de donde la aplicación e interpretación resulta de la adecuada clasificación de una situación jurídica en el marco que le es propio, a la luz del Derecho Común.- A menudo, La Ley del Impuesto crea sus propias figuras jurídicas, las que vistas desde el plano del Derecho Común, implican una desconsertante deformación de conceptos.- Por lo tanto, la interpretación adecuada de la Ley de Impuestos exige entonces el desarrollo de una actividad que como abandonando la orientaciones -- del Derecho Común, penetre en un ámbito de propia autonomía.

De ahí que al tomar en cuenta esta última consideración, para el desarrollo de este capítulo, nos encontramos con

EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION FISCAL:

Cada ley de Impuesto preve la Realización de una situación que dá nacimiento a un crédito fiscal:

La percepción de ingresos o de utilidades cuando se realiza alguna de las actividades a que se refiere cada Ley de Impuesto.-Es decir, todo aquel que se coloque precisamente dentro de los límites de esa situación está automáticamente obligado a pagar el impuesto.- Así en la Ley de Impuesto sobre sucesiones, el hecho generador del crédito fiscal, es la transmisión de los bienes.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta es la percepción de ingresos y la ley señala o debe señalar con precisión cual es ese hecho, debe establecer con certeza los límites, las características de ese hecho, y la prestación fiscal; el crédito fiscal surge automáticamente en cuanto un individuo realiza el hecho concreto cuya situación teórica o abstracta está prevista en la ley.- Así nuestra actual ley del impuesto sobre la Renta, en su Artículo 1º dice: Inc: 1º "las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el **total** de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta Ley" Inciso 3º "Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador, solo pagarán el impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional". Inciso 4º: " Las personas jurídicas nacionales, y las extranjeras, domiciliadas o no en el país, pagarán el impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional".

Con este artículo vemos que en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, el impuesto grava la renta obtenida en el territorio nacional o fuera de él, según sean los sujetos y se encuentren o no domiciliados en el país.

Más adelante, se encuentra el artículo 32 que expresa: inciso 1º "El ejercicio de imposición es de un año y comienza el primero de Enero y termina el treinta y uno de Diciembre.

Es decir establece la regla general en cuanto al ejercicio de imposición, que coincide con el año fiscal presupuestario.- Pero es de hacer notar que las fechas del ejercicio de imposición anual pueden ser diferentes a las establecidas en el inciso primero.- Así dice: INCISO 2º "en atención a la naturaleza de los negocios del contribuyente, la Dirección General de Contribuciones Directas podrá autorizarlo para llevar un ejercicio de imposición anual comprendido en fecha diferentes a las establecidas en inciso anterior, siempre que el interesado contabilice en debida forma todos o la mayor parte de sus negocios".

Este inciso considera como necesario para el cambio de fechas de ejercicio impositivo anual que se llenen dos requisitos: 1º: que la Dirección General de Contribuciones Directas lo autorice; pues la falta de ella al contribuyente a incurrir en la sanción que señala el artículo 101.

2º: que para obtener tal autorización es necesario que se contabilicen en debida forma los negocios, pues se considera el medio más efectivo para fiscalizar los ingresos que se encuentran en tal situación: ej: cultivos agrícolas.

Ahora, viene el inciso 3º que es el que más nos interesa en el desarrollo del tema que tratamos y que dice: INC 3º "Para los efectos de esta ley la renta se considera ganada a la media noche del día en que ~~termine~~ el ejercicio de imposición correspondiente".

Antes de entrar a explicar que significa este inciso, diremos porque también se relaciona con él, que el ejercicio impositivo anual sea el establecido en el inciso 1º o en el inciso 2º, tienen excepciones en cuanto a su duración anual.- Un ejemplo concreto lo encontraremos en el artículo 1º inciso 2º, que dice: "La sucesión se considera sujeta de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia".- Quiere decir que la a-

ceptación de la herencia puede verificarse en un plazo menor de un año y entonces el inciso 3º del artículo en comento se aplicaría a la media noche del día en que fuese aceptada la herencia, aunque el ejercicio impositivo fuese menor de un año.

Pero lo importante es que este inciso 3º, al decir que "la renta se considera ganada a la media noche del día en que termina el ejercicio impositivo correspondiente", está indicando el momento que la Ley señala como generador del crédito fiscal.

Este inciso se basa para contar los plazos en el artículo 46 Civil, inciso primero parte final, que dice: "...Y correrán además hasta la media noche del último día de plazo".-Hago mención de esto porque en la anterior ley de Impuesto sobre la Renta el hecho generador del Crédito fiscal se daba "...Al día siguiente a aquel en que termine el ejercicio impositivo.-Automáticamente, si al finalizar el ejercicio fiscal una persona ha ganado, ha obtenido ingresos, está obligada al pago del impuesto.

Es muy importante recalcar que el derecho del Estado a exigir el pago del impuesto sobre la Renta, surge desde el primer segundo siguiente a la media noche del día en que termina el ejercicio de impositivo.- Cuando llega ese segundo se puede establecer que hubo ganancia, que hubo renta neta.- Todo lo que sigue después son procedimientos para liquidar ese crédito fiscal.

No es, pues, necesaria resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito.

Para finalizar, volvemos a repetir una vez más, que al coincidir la situación de un individuo con la situación prevista en la Ley Tributaria, automáticamente se genera el crédito Fiscal.

b) OBJETO DEL IMPUESTO.-

En la doctrina los autores al tratar este tema, coinciden al estar de acuerdo en lo que sea el criterio para establecer lo que constituye el objeto del impuesto.

El autor mexicano Ernesto Flores Zavala, dice que el "objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (1).

Fleiner, sostiene: que el objeto del impuesto estriba más bien "en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo" (2).

Wagner, también, expresa del objeto del impuesto que la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del mismo.

O sea, que el objeto del impuesto son las circunstancias que dan origen al crédito fiscal.- En otras palabras, son -- los hechos imponible que la ley de la Materia señala.- Esto quiere decir que la transmisión hereditaria es el objeto del impuesto sobre sucesiones, la donación es el objeto del impuesto de Donaciones y que la percepción de utilidades, la percepción de rentas es el objeto de impuestos sobre la renta.- De esto se deduce que el objeto del impuesto es algo único dentro del Derecho Tributario.

Pero debemos tener en cuenta que también se dice que, el objeto del impuesto es la materia misma a que está ligado este, así al hablar del Impuesto sobre la Renta se manifiesta que el objeto es la renta, es la masa, la cantidad, la cosa o la suma de ingreso en que recae el impuesto o soporta el gravamen.- No se sostiene que el objeto del impuesto es la percepción de utilidades, si no la utilidad misma.- O sea, que todas las especies de ingresos se agrupan en lo que genéricamente se llama renta.

(1) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas - Ernesto Flores Zavala 7a. Edición.- Méjico 1965 pp 99-100.-

(2) Citado en la obra anterior y tomado del derecho administrativo pág. 338 .-

Otras veces se menciona el objeto como aquel que le da el nombre al impuesto, según sea el ingreso en que recae.-Así se habla de impuesto sobre la renta o capital, porque el objeto es la renta o el patrimonio líquido del contribuyente.- Pero sucede que si bien en este caso el objeto le da el nombre al impuesto, resulta que muchas veces del nombre del impuesto no podemos deducir el objeto.- Así en la ley de Vialidad y adoptando este criterio si tenemos en cuenta la materia gravada, podríamos decir que el capital sería el objeto; pero puede haber un capital menor al que la ley señala para que se genere este crédito fiscal y entonces no se paga impuesto vistos estos criterios anteriores podemos afirmar que el más correcto, el que responde con exactitud a todos los análisis a todos los análisis, es el que considera el objeto del impuesto como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, ó sea, las circunstancias que originan el crédito fiscal o los hechos imposibles que la ley de la materia señala.

Estos hechos imponible no son otros que los ingresos que aumentan el patrimonio de los sujetos pasivos.- De ahí que surge el fenómeno específico de las fuentes generadoras de los ingresos que serían dos: los bienes sean muebles o inmuebles, tangibles o intangibles y las actividades del Hombre susceptibles de generar ingresos.- Este criterio para determinar el objeto del impuesto varía según los Estados.- Nuestra actual ley del Impuesto sobre la Renta sigue el sistema global sin distinción de la fuente generadora de ingresos. (1)

De ahí que al recaer el impuesto sobre lo producido por los bienes de capital y al constituir ellos los factores de la producción, sus diferentes frutos originan lo que se llama en Derecho Financiero: Renta.-

(1) José Salvador Soto.- <sup>.....</sup> Análisis jurídico de las instituciones de la ley del impuesto sobre la renta - tesis - Depto. de Publicaciones de la facultad de jurisprudencia y Ciencias Sociales-p.15.

Nuestra actual ley sigue el criterio que no solo se grava la Renta Obtenida en el territorio que provengan de bienes o actividades realizadas en él, si no también los ingresos provenientes de actividades realizadas fuera del país por las personas naturales, conocidas como Renta Mundial.- Para el caso de los bienes situados fuera del territorio, sería difícil la aplicación de la ley, é ineficaz, por razones de soberanía y de control fiscal, gravar sus productos, aunque sus propietarios residieran en el país.

Sin querer entrar minuciosamente en el estudio de nuestra actual ley de Impuestos sobre la Renta, diremos que el objeto del impuesto está contemplado en los artículos 5º y 6º de dicha ley y que a continuación transcribo con afán informativo.

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

Para los efectos del inciso anterior:

- a) "Los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor".
- b) "La propiedad industrial, la intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la ley, se consideran situadas donde se hayan registrado oficialmente".
- c) "Las concesiones se reputan situadas donde se hayan obtenido legalmente".

La ley no especifica claramente acerca de las rentas obtenidas fuera del territorio.-En el artículo 1º dice: que el -

sujeto del impuesto son los domiciliados que obtengan rentas dentro o fuera del territorio.

Quiero dejar claro que el artículo 5º de la ley no toma a las rentas percibidas en el exterior como objeto del impuesto. Este vacío se subsanó con el artículo 1º del reglamento, que pretendiendo tratar los sujetos se refiere al objeto, pero con el hecho contradictorio adicional, que al querer reglamentar este el caso que nos ocupa rebasa los límites del contenido de la ley, porque se refiere, no solo a las rentas percibidas en el exterior como objeto de Impuesto, sino al cálculo de la Renta Mundial a que anteriormente me he referido.

Además el referido artículo en comento en relación con el artículo 34 literal b, considera los ingresos de los funcionarios y empleados salvadoreño en el extranjero, pagados por el Gobierno y los Municipios, como sujetos al gravamen del impuesto, porque estima a tales personas como domiciliados en el país.

También diremos que este artículo 5º, introduce en sus literales a), b) y c), la regulación de la situación de los créditos, la de la propiedad industrial, intelectual y demás derechos análogos y la de las concesiones, a diferencia de las leyes anteriores que se prestaban a la aplicación de criterios arbitrarios, por falta de la aclaración que en la ley se hace, en cuanto a la percepción del impuesto en los casos que contemplamos.

Así, pues, hemos visto lo referente al objeto del Impuesto, en parte, desde la doctrina y en parte, desde el ángulo de nuestra actual ley del Impuesto sobre la Renta.

Solo me resta agregar, para concluir, que el artículo 6º de la Ley en relación con el artículo 4º del Reglamento, señalan el procedimiento para calcular que proporción de las ---

rentas obtenidas de actividades realizadas parcialmente en el país, debe considerarse como percibida en el país.

"Sujetos del Impuesto"

Conimos hablando en este capítulo acerca de la Relación Jurídica Tributaria.- De ahí que entre los elementos que la integran, sea el primero que interviene en ella, el sujeto.

En doctrina los diferentes autores y las diferentes legislaciones están de acuerdo que en esa Relación Jurídica Tributaria intervienen dos partes que más adelante enumeraremos pero hay discrepancia en cuanto a que esta clasificación no se hace en base a la relación mencionada.

En este sentido, en Italia, se dice que la clasificación de los sujetos, se hace en relación con la potestad tributaria; en la legislación española, en relación con el poder tributario.

A primera vista pareciera ser un problema que solo presenta diferencias terminológicas; pero si se examina este punto se verá, que si así fuera no tendría mayor importancia el hacer esta consideración.

Refiriéndose a la legislación Italiana, Berliri, define la potestad tributaria "como el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las que nacen o pueden nacer a cargo de determinados individuos o determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario" (1)

Este concepto lo precisa más cuando señala "que la potestad tributaria, en cuanto potestad jurídica, se exterioriza en actos que pueden ser muy diversos tanto por su naturaleza (legislativa y administrativas).

(1) Antonio Berliri.-Principios de Derecho Tributario - Editorial Derecho Financiero.-Madrid 1964 p.168.-

como por su contenido: establecimiento y supresión de impuestos, prórrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión de la obligación de pago, interpretación de normas vigentes, etc."(1)

Por otra parte, Arche Domingo, Catedrático adjunto de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid, dice: "Por el contrario, cuando se alude al poder tributario - y, en términos más generales, al poder financiero - en otros sectores doctrinales, se dá del mismo un concepto menos amplio del que acabamos de ver. Se considera efectivamente, que el poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación en el terreno financiero del Poder Legislativo, con lo cual se reconoce dicho poder al ente o entes que, en virtud de la Constitución están facultados para establecer tributos" y agrega: "En función de la titularidad de poder tributario, hay entes públicos dotados del mismo y otros que carecen de él. Son las normas constitucionales las que otorgan dicha titularidad" (2).

Expuesto lo anterior, diremos que este último es lo que se aplica al respecto en las legislaciones mexicana y salvadoreña, por lo cual prefiero hacer uso del término Relación Jurídica Tributaria que nos trae el Catedrático Mexicano Ernesto Flores Zavala.

A continuación veremos el desarrollo de la clasificación de los sujetos:

El autor italiano Antonio Berliri dice que en la clasificación que se hace en relación con la potestad tributaria, aparecen sustancialmente, tres categorías de sujetos:

.....

(1) Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario - Editorial Derecho Financiero. Madrid 1964 p 172

(2) Arche Domingo. Estudio Preliminar y Notas al libro Principios de Derecho Tributario de Antonio Berliri. Madrid 1964 pp 177-178

a) "SUJETOS ACTIVOS: los que, siendo titulares de la potestad tributaria, se presentan en una posición de supremacía -- frente a aquellos que están sujetos a dicha potestad."

b) "SUJETOS PASIVOS: los que, al contrario, estando sujetos a esa potestad, se sitúan en una posición de inferioridad con respecto a los sujetos activos y a sus derechos habientes".

c) "Aquellos que se sitúan entre los sujetos activos y los pasivos que, mientras ostentan derechos y poderes frente a los sujetos pasivos, están, por contra posición, y con respecto a los sujetos activos, sometidos a algunas obligaciones y sujetos a determinadas potestades; pero todo esto no ya como consecuencia de la sujeción a la potestad tributaria del ente, sino a causa de una relación especial existente entre ellos y este último".

Otros autores como Flores Zavala, dicen que en la Relación Jurídica tributaria intervienen dos sujetos:

a) "SUJETOS ACTIVOS: son los que tienen el derecho de exigir el pago del Impuesto; pero que este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud."

b) "SUJETOS PASIVOS: son las personas que legalmente tienen la obligación de pagar el Impuesto."

Cuando este autor habla de las obligaciones derivadas de la Relación Tributaria incluye, además de los dos ya citados, a los:

c) "TERCEROS: son aquellos que no pueden tener obligación principal, sino sólo secundarias."

Aclarando esto último diremos que son aquellos -- que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria sin ser sujetos activos ni pasivos.

Desde un primer momento podríamos decir, que Berli-ri hace su clasificación dejando a un lado distinciones entre personas que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria y aquéllas

que lo hacen por obligaciones derivadas de tal relación. Es indudable que los sujetos activos y pasivos tienen obligaciones derivadas de la relación; pero también es evidente, que los terceros intervienen en tal relación; no como lo hacen los sujetos que son los elementos necesarios para que ella exista, sino como derivados de las obligaciones que ella genera.

Así, en otras palabras, podría decirse que en la Relación Jurídica Tributaria intervienen las siguientes figuras:

a) Sujeto activo: es el que tiene el derecho para cobrar los impuestos.

b) Sujeto pasivo: es la persona directa y ente obligada al pago del impuesto. Es la persona natural o jurídica que tiene la obligación directa de pagar los impuestos.

c) El pagador del impuesto es el que en realidad paga los impuestos por diversas causas a que se hallen sometidos los mismos.

d) Terceros: son los que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria sin ser sujeto activo o pasivo.

Visto lo anterior, procederemos a examinar las diferentes figuras enumeradas.

#### SUJETO ACTIVO.-

Como habíamos dejado apuntado, este sujeto es el que tiene el derecho para cobrar los impuestos.

En el tratamiento a dicho sujeto deberá tenerse en cuenta que la doctrina y legislaciones de los diferentes países hacen de él diversas consideraciones, las cuales tienen como resultado el tratar a dicho sujeto de distinta forma y de clasificarle de diversas maneras.

Hablaremos de las generales consideraciones al respecto: aquellas que dicen que el sujeto activo en el desempeño de sus dere

chos tiene límites y los otros que dicen que sus facultades se encuentran limitadas. Estas últimas, agregan que tales límites los establece la ley.

Una de las legislaciones que sigue el primer criterio es la italiana cuando se refiere al Estado y dice que al ser el poder Legislativo al que le corresponde el derecho de dar la norma que crea el impuesto, su poder es teóricamente ilimitado desde el punto de vista jurídico.

Otras legislaciones como la española, la mexicana y la nuestra, le reconocen un límite; el que es establecido por la ley y consignado en una constitución (Principio de legalidad).

Sin embargo, vale la pena mencionar, que el autor y catedrático español Arche Domingo, quien cita en su exposición a Sainz de Bujanda expresa: "En el terreno de los principios, por tanto, y en el estricto campo jurídico, no es objetable la tesis que proclama la ausencia de límites al ejercicio del Poder Tributario del Estado. Los que se denominan límites internos, de rango constitucional, no son, por lo general, tales límites. El principio de legalidad tributaria, más que ser un límite pertenece a la esencia del poder tributario, que se desarrolla através de la ley, y, por lo tanto, es previo a cualquier consideración sobre límites. No se concibe en el moderno Estado de Derecho el ejercicio del poder tributario al margen de la ley. De límites constitucionales sólo puede hablarse propiamente cuando la constitución prohíbe de forma expresa la imposición de determinados gravámenes o cuando con referencia a entes impositores subordinados al Estado".  
"...pero no puede hablarse de límites, en cambio, cuando la Constitución formula los que se denominan principios constitucionales de justicia tributaria, que no son sino éso, principios, insertos en la Carta Constitucional para orientar al legislador, y entre los cuales destaca el de igualdad que en su moderna estructuración se --

concede como una imposición adecuada a la capacidad contributiva de los sujetos gravados"(1)

Ahora bien, dejaremos aclarado que estos razonamientos son teóricos y se refieren a límites de carácter jurídicos; pero si vemos el Derecho Tributario positivo, nos percatemos - que el Estado ejerce su poder tributario dentro de determinados límites, los cuales, y en esto hacemos hincapié, obedecen a razones económicas, políticas, etc., pero no jurídicas.

En nuestra legislación la Constitución establece, - como ya dijimos, la segunda consideración, que se refiere al sujeto activo, el Estado, en el cual el Poder Tributario manifiesta do por medio de Poder Legislativo, tiene los límites que ella la señala.

Las disposiciones que a este respecto se refieren son las siguientes: artículo 47 N° 15, artículo 119 y artículo 123. - C.P. Salvadoreña.

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

Artículo 119: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos - y sus dependencias están exentas de impuestos sobre inmuebles."

Antes de citar el artículo que sigue, diremos que en el campo del derecho público, además del Estado aparece el Municipio, como otro ente autónomo con categoría constitucional que son los sujetos activos de la Relación Jurídica, con la potestad de recaudar impuestos.

En los artículos anteriores hemos visto que esa atribución la desempeña el Poder Legislativo, en su función legislativa; pero también corresponde al Poder Ejecutivo, en su función administrativa y así lo deja establecido nuestra Constitución en el artículo que transcribiremos a continuación y que es el artículo 123 citado..

Artículo 123: "El Poder Ejecutivo, en el ramo correspondiente tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado".

También, decíamos, que en nuestra legislación aparece El Municipio como sujeto activo con la potestad de recaudar impuestos, aprobados por el Poder Legislativo. En efecto el artículo 105 inciso 5º de la Constitución Política así lo establece:

Artículo 105 inciso 5º: "Elaborarán sus tarifas de arbitrios, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, la cual podrá decretar las modificaciones necesarias."

Por el momento nos basta citar las anteriores disposiciones sin entrar a analizar las situaciones que de ellas surgen, sino con el afán de establecer quienes son los sujetos activos en nuestra legislación y hacer consideración de que las anunciadas anteriormente pertenecen al campo de manifestación en la relación jurídica tributaria.

Hemos de hacer una aclaración más en el sentido de -- que el Estado y el Municipio a efecto de recaudar los impuestos -- tienen diferentes facultades. El estado puede por sí mismo establecer impuestos fiscales y es el titular del derecho para cobrarlos; mientras que el Municipio no puede establecer contribuciones y es la Asamblea quien lo hace, estando restringida su facultad a la -- liquidación y cobro de los llamados Impuestos Municipales.

Cuando dejamos dicho lo anterior queremos que se tenga en cuenta que el titular de los impuestos es el Estado y no el Poder Ejecutivo como algunos autores pretenden, ya que la atribución de recaudar el impuesto compete al Estado que la realiza a través del Poder Legislativo y Ejecutivo.

SUJETO PASIVO.-

Según habíamos dejado dicho, debe entenderse, desde un primer momento, que el sujeto pasivo "es la persona obligada directamente al pago del impuesto"(1).

Otros autores lo definen así:

Ernesto Flores Zavala: "es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto".

Sainz de Bujanda: "son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que consiguientemente se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación".

Dejando apuntadas la definiciones anteriores, pasaremos a examinar algunos aspectos que conciernen a dichos sujetos positivos.

¿Quiénes son estos sujetos?

Se dice que en principio son todas las personas que se encuentran en el territorio nacional, como puede apreciarse es una categoría muy amplia, a la par que diversa. Sin embargo, esto no debe resultar absoluto, puesto que en diferentes legislaciones se aplica a nacioles residentes en el extranjero.

En la legislación italiana, al decir de Berliri, los sujetos pasivos son no sólo los deudores tributarios, sino todas aquellas personas obligadas frente al sujeto activo a realizar alguna prestación".

Esto quiere indicar que dicho autor considera que los sujetos pasivos antes enumerados, antes de ser sujetos de la rela-

ción tributaria, habían sido de la potestad tributaria, sólo que lo que sucedía era que a nada estaban obligados puesto que el derecho subjetivo del crédito no había nacido y el poder o poderes del ente público no podían realizarse.

Con ello vemos que ambos sujetos pasivos -los de la potestad jurídica y los de la Relación Jurídica coincidirían excepto en los casos que la potestad tributaria no se haya realizado frente a algunos o que habiéndose hecho no se haya originado una relación que obligue.

Sin embargo veremos que dice al respecto la legislación mexicana: El autor ya muchas veces citado en el desarrollo de este trabajo, Ernesto Flores Zavala, al interpretar el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación dice: "De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto al individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

De esto resultan varios problemas, como si a la par de los obligados como sujetos pasivos aparecen otras persona obligadas.

El mismo autor mexicano sostiene: "pero también el individuo a quien la ley la impone la obligación de pago en substitución o conjuntamente con aquél como sucede en los casos de responsabilidad directa por sucesión, sustituta, solidaria y objetiva..."

De donde deducimos que entre lo dicho en las legislaciones citadas tenemos que mientras la primera hace una consideración amplísima, la segunda lo limita a lo establecido por la ley.

Hablando concretamente de sistemas tributarios, vemos -de nuevo la diferencia de que hablábamos anteriormente al tratar los sujetos activos, de que el sistema italiano, a diferencia del -mexicano y del nuestro, se basó en la potestad ilimitada del Poder Legislativo y no limitada que establece una constitución. Ello repercute al igual en este tema.

De ahí que en varios sistemas tributivos, incluso en el nuestro, se adopte la clasificación de que a los sujetos pasivos propiamente dichos, se les asimile otros obligados, tales como el sustituto y el responsable: Ej. 1º herederos, Ej:2º representante legal del menor.

Hemos de agregar también que el sujeto pasivo en nuestra ley al igual que en la mexicana, aparece como tal desde que se realiza el hecho imponible que dá origen al crédito fiscal, -señalado por la ley, exceptuando el caso del responsable y sustituto cuyas obligaciones no nacen del hecho generador del crédito fiscal, por no realizarlas ellos.

Así nuestra ley, como más adelante veremos al transcribir los artículos pertinentes, asimila a estas dos clases de obligados a los sujetos pasivos y aún más los considera como personas naturales, excepto a las sucesiones no domiciliadas que se rigen por el artículo 41, lo cual no debería ser así.

Desde ya adelanteremos un problema muy interesante - que se suscita en este aspecto.

Como sabemos los sujetos pasivos en nuestra ley se refieren a personas naturales y jurídicas.

En doctrina y en varias legislaciones, incluyendo la nuestra se asimilan a los sujetos pasivos otros obligados. Bien, el problema se plantea cuando en el impuesto aparecen como sujetos pasivos antes de hecho, que carecen de personalidad jurídica, es decir, no son ni personas naturales, ni jurídicas, son entes de hecho.

Nuestra ley los incluye y asimila a los sujetos pasivos personas naturales: Ej: Sucesiones, Fideicomisos y Conjuntos Artísticos.

En doctrina se le ha justificado esto al decirse -- que depende de que clase de Sistema de Atribución o Reconocimiento de la personalidad jurídica se adopte; además en derecho tributario el Status Jurídico es diferente y como se ve las sucesiones y los fideicomisos han sido asimilados a las personas naturales. Sin embargo, no cabe admitirse el reconocimiento implícito por el simple hecho de que una ley de esta naturaleza considere sujeto pasivo de un impuesto a una organización o conjunto de - personas, como sucedería en el caso de los conjuntos, pero se dice que nuestra ley recogió esto del conjunto y no de cada uno de los miembros que lo integran.

Parece ser que en este sentido nuestro ordenamiento positivo en cuanto a este problema se refiere, desmiente las objeciones que le hace la doctrina, no toda, pero alguna corriente -de ella como la italiana; en cuanto se refiere al problema que plantea el reconocimiento de la personalidad jurídica. Sin embargo, parece ser que la misma doctrina y derecho positivo italiano han superado esa objeción que aparece en la obra de Berliri y existe un nuevo concepto legal al respecto por D.P. del 29 de Enero de 1958 n. 6545 que establece en su artículo 8, párrafo 1, lo siguiente: "Sujetos pasivos de la Relación Tributaria son las personas físicas y Jurídicas, las sociedades y asociaciones. Además, -son sujetos pasivos las demás organizaciones de personas o bienes carentes de personalidad jurídica y no pertenecientes a sujetos sometidos a imposición con arreglo al balance frente a las cuales el presupuesto del impuesto se realiza de manera unitaria y autónoma".

Concluimos pues, que nuestra ley se encuentra correcta en ese sentido.

Otro aspecto que aparece es el de determinar en que momento el sujeto pasivo es deudor del impuesto. Creamos que el punto más importante es el de considerar en que momento un sujeto pasivo cualquiera de los consignados en la Ley de Impuestos o más concretamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta está obligado al pago del crédito fiscal. De ello vemos que un sujeto pasivo aparece como obligado desde que se produce una situación que coincida con la prevista por la ley, como la que da origen al crédito fiscal. Es decir, al coincidir esa situación o hecho generador con la prevista en la ley.

Algún autor, como Gómez de Sousa, dice que este momento corresponde a la segunda fase de las tres que él enumera y que se refiere a la fase del derecho objetivo en la cual la obligación se hace concreta.

A mi juicio es pues, la coincidencia de la situación que se realiza y que corresponde al hecho generador previsto por la Ley, el que determina el momento desde el cual el sujeto pasivo es el deudor del crédito fiscal, porque desde ese momento nace automáticamente la obligación para el sujeto de que se trate.

Así pues, en nuestra ley del Impuesto sobre la Renta aparecen como sujetos pasivos las personas naturales, que son según el artículo 52 c.c. inciso 1º "Todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, estirpe, sexo o condición" y los asimilados a ellos en su tratamiento: las sucesiones, fideicomisos y conjuntos artísticos: Estos últimos son innovación en la presente ley, que al mismo tiempo suprimió las Comunidades que aparecían en la anterior ley del Impuesto sobre la Renta(1951).

Definición de Persona Jurídicas: Las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial y extrajudicialmente. Artículo 52 Código Civil, inciso 2º.

Otro sujeto pasivo que considera la doctrina y que aparece en nuestra ley, son las personas jurídicas.

En el título III de este trabajo hablaremos con más amplitud de este tema. Por ahora solo diremos que nuestra ley hace referencia a personas jurídicas nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país. Que el impuesto recae sobre las rentas obtenidas en él y no hace referencia a las obtenidas por los domiciliados fuera de él.

Parece que tal tratamiento, diferente al de las personas naturales, obedece a que se creen personas jurídicas en el país que ayudan al desarrollo económico del mismo.

Artículo 1º: "Las persona naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las Sucesiones y los Fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de la ley".

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

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

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

Ahora pasaremos a hacer una distinción importante entre la figura -sujeto pasivo que es deudor del impuesto y el pagador del mismo.

Desde ya diremos que la figura del pagador del impuesto no se encuentra tratada en el texto de la Ley, aunque el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el impuesto. La razón es que el pagador no interesa para la Relación Jurídica Tributaria por lo que tal figura no aparece en el texto de la Ley. Hay Legislaciones que sí lo establecen.

El pagador del impuesto es aquel que por diversos fenómenos a que se encuentra sometido el impuesto -repercusión- paga el gravamen al serle trasladado, porque es su economía la que resulta afectada. Caso de los impuestos indirectos. Esta figura del pagador del impuesto es económica.

Hemos de dejar en claro que los sujetos pasivos señalados en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, son los que aparecen en casi todas las legislaciones y que están establecidos con criterio jurídico y no con criterio económico, excepto los conjuntos artísticos, culturales y deportivos.

#### OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS.

Veremos a continuación las obligaciones de los sujetos activos y pasivos.

Los sujetos activos y los sujetos pasivos, tienen ambos obligaciones principales y secundarias.

#### OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS ACTIVOS.

La principal del sujeto activo, es la de cobrar el impuesto, que a la par de un derecho es también una obligación que le impone la ley; quebrantar tal obligación sería romper esos principios establecidos por ella en cuanto se estaría concediendo ~~exención~~ donde no corresponde. Es única.

Las obligaciones secundarias del sujeto activo son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones, y se dividen en dos:

- a) Obligaciones de hacer,
- b) Obligaciones de no hacer. •

Las del primer caso serían: determinar que existe el crédito fiscal, señalar las bases para liquidarlo, etc. ...es decir, todas aquellas que se necesitan para la administración de un

impuesto. Se caracterizan por una actividad positiva del Estado.

Las del segundo caso serían el no otorgar solvencia al contribuyente cuando no haya pagado el impuesto o no dar trámite a solicitudes cuando no se encuentren señaladas en la ley las circunstancias del caso. Se caracterizan por la abstención de actuar por parte del sujeto activo o del órgano encargado.

#### OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS:

Ahora, la principal del sujeto pasivo es la de pagar el impuesto y es única.

Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo se dividen en tres:

- a) Obligaciones de hacer,
- b) Obligaciones de no hacer,
- c) Obligaciones de tolerar.

Las del primer caso serían: presentar sus declaraciones, presentar informes que le sean solicitados por el ente administrativo, etc., es decir, todas aquellas obligaciones del contribuyente que le señala la ley. Se caracterizan por una actividad positiva del contribuyente.

Las del segundo caso serían: no atravesar los límites fronterizos sino por los lugares autorizados por la ley; no destilar bebidas alcohólicas, sino en los lugares señalados por las autoridades fiscales, etc., ...es decir, son aquellas que consisten en abstenerse de realizar lo que la ley prohíbe. Se caracterizan por la abstención de actuar del sujeto pasivo.

Las del tercer caso serían: las investigaciones periciales, la investigación de libros, etc. ... es decir, aquellas que el sujeto pasivo está obligado por la ley a soportar, de parte del órgano encargado de cobrar o administrar el impuesto. Se caracterizan por un dejar hacer del sujeto pasivo y un hacer del

sujeto activo o el órgano encargado.

Aparte de las ya citadas, se encuentran en la práctica situaciones que modifican las subdivisiones apuntadas, pero a las cuales no entraré porque sería salirme del límite propuesto al tema.

#### CAPACIDAD DE LOS SUJETOS.-

Pasaremos a ver a continuación el aspecto capacidad de los sujetos. Hay tres teorías al respecto:

a) la que establece que la capacidad del Derecho Privado debe aplicarse al Derecho Tributario.

b) la que sostiene que el Derecho Tributario debe crear sus propias normas que regulen la capacidad, es decir, una capacidad especial para el Derecho Tributario.

c) la que señala que debe tomarse la capacidad del Derecho Privado, pero que al aplicarla al Derecho Tributario, éste la modifica en ciertos aspectos.

En nuestro Derecho Tributario, como regla general, se aplica la institución de la capacidad de Derechos, o sea, ser sujeto titular de Derechos y obligaciones, y la capacidad de ejercicio, de obrar o querer, que es la de poder ejercitar los derechos.

#### CAPACIDAD DE LOS SUJETOS PASIVOS.

En el Derecho Tributario, para ser sujeto pasivo y realizar la obligación principal se dice que sólo es necesario tener la capacidad de Derechos; pero debido a que ella, la capacidad jurídica tiene relación con el hecho generador del crédito fiscal, se hacen las siguientes distinciones:

1) Hay casos en que para que el hecho generador del crédito fiscal se produzca es sólo necesaria la capacidad de derechos. Ej: en el caso de una herencia o donación. En estos casos la calidad de sujeto pasivo y la obligación principal existiría aunque falte la capacidad de obrar.

2) En otros casos para que se realice el hecho generador del crédito fiscal es necesaria la capacidad del o de los que en él intervienen: Ej: caso: compraventa. Si el sujeto pasivo es un menor incapaz no podrá darse el hecho generador del crédito fiscal. Aquí se ve que además de la capacidad de Derechos, es necesaria la capacidad de obrar.

Bien, pues, por lo tanto siempre que se requiera la presencia de un sujeto pasivo su capacidad depende de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal.

Por lo que se refiera a las obligaciones secundarias, y en especial a las que tienen carácter formal procesal, es decir, las que tienen que realizar actos frente a la administración, es necesaria la capacidad de obrar, sea porque la tenga el sujeto o el representante legal.

Sin embargo, deben tomarse en cuenta, a las unidades económicas que al no ser sujeto activo ni pasivo, están asimiladas a ellos y por lo tanto tienen capacidad para tener derechos y obligaciones que el derecho tributario les dá, y reglamentar lo relativo a su comparendo y representación.

#### INFLUENCIA DE OTROS FACTORES EN LA CAPACIDAD.

Terminado esto, pasaremos a ver la influencia que los diferentes factores como sexo, edad, estado civil, nacionalidad y domicilio, tienen en la Relación Tributaria:

- 1) El sexo influye en la Relación Jurídico Tributaria en el sentido de determinar quienes pueden ser sujetos pasivos y con el objeto de conceder, en otras, desgravamientos. Como un ejemplo puede verse en nuestra ley de Vialidad, cuando declara quienes están exentos de pagar tal impuesto y desde que cantidad de capital se está obligado a hacerlo. Se refiere a las mujeres (artículo 10),
- 2) La edad, también influye, casi en los mismos términos anteriores y un ejemplo se encuentra también en la ley de Vialidad, en consi-

deración similar a la anterior. Se refiere a los profesionales de cierta edad.

3) El Estado Civil tiene relación en razón de que se sea soltero o casado o según el grado de parentesco, en términos semejantes a los dos anteriores. Un ejemplo típico sería la deducción adicional que aparece en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que podrá hacer el padre que tenga hijos.

4) La nacionalidad está considerada como el fundamento principal que sujeta a una persona a un Estado. Los nacionales de un país por el mero hecho de serlo están obligados a pagar impuestos - para ayudar al Estado a realizar sus fines. Hay legislaciones que son mucho más amplias en esto que otras.

En el artículo 1º de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta encontramos el tratamiento que nuestra legislación da en estos casos a nacionales y extranjeros; como se ha establecido el -criterio del domicilio para hacer sentir la soberanía impositiva. A los no domiciliados sean nacionales o extranjeros sólo les grava las rentas obtenidas dentro o fuera del país. La anterior Ley del Impuesto sobre la Renta solo gravaba las obtenidas en el país. El inciso 4º de este mismo artículo se refiere a los sujetos, personas jurídicas, - nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país y dice que solo pagará impuesto por las rentas obtenidas en El Salvador. Esto en términos generales sin entrar en mayores detalles.

5) El domicilio influye también en la relación jurídica tributaria. Influye en el sentido de que el tenerlo una persona, sirve para determinar si es sujeto activo o pasivo, al igual que juega un papel importante en el campo de las notificaciones, que precisamente deben llevarse a cabo en el domicilio de la persona.

Un ejemplo concreto en nuestra Ley del Impuesto sobre

la Renta lo encontramos en el artículo 2º antes mencionado en el que se hace la clasificación de los sujetos pasivos en base al criterio del domicilio, dando a los no domiciliados un tratamiento diferente.

Con ello vemos, pues, la importancia que tienen estos factores en la Relación Jurídica Tributaria.

### RESPONSABILIDADES DE LOS SUJETOS.

#### RESPONSABILIDADES DEL SUJETO PASIVO.

Por último veremos la responsabilidad, que se deduce de la Relación Tributaria para el sujeto pasivo.

Ella puede ser de cuatro clases:

- a) Responsabilidad Directa
- b) Responsabilidad Sustituta
- c) Responsabilidad Solidaria
- d) Responsabilidad Objetiva.

a) La responsabilidad directa es la que tiene aquella persona cuya situación coincida con el hecho generador del Crédito Fiscal, es decir, es la que tiene aquella persona que percibe utilidades, que obtiene ganancias, según la ley del Impuesto sobre la Renta, ya que tal situación es la que se considera como el hecho generador del crédito fiscal.

b) Responsabilidad Sustituta, es aquella mediante la cual una persona, un tercero se sustituye al deudor principal en forma definitiva, es decir, le quita toda responsabilidad al deudor originario.

Este caso no se encuentra en nuestra ley positiva.

c) Responsabilidad solidaria: consiste en que el Fisco puede exigir, indistintamente, a cualquiera ó cualesquiera de varias personas la totalidad de la obligación.

En nuestra legislación aparece el caso del inciso

último del artículo 51 del Reglamento, repercute a la responsabilidad solidaria del encargado de llevar la contabilidad.

d) Responsabilidad objetiva: es la que nace por la tenencia de una cosa que está respondiendo del crédito fiscal.

En nuestra legislación se presenta el caso de existir -ella, pero cuando se llenan ciertas condiciones, como puede apreciarse en el artículo 11 de la Ley de Matrícula de Comercio. En otras legislaciones existe sin condiciones; es decir, se establece tal responsabilidad sin ellas.

Visto esto pasaremos a desarrollar el último tomo del capítulo que nos ocupa:

#### OTROS SUJETOS.-

Entre éstos trataremos algunos y mencionaremos otros.

- Están así: a) los terceros  
b) los recaudadores de impuestos  
c) la familia  
d) el matrimonio

#### TERCEROS.-

TERCEROS.- Son aquellos que sin ser sujeto activo ni sujeto pasivo, intervienen en una u otra forma en la Relación Jurídica.

Entre ellos podríamos citar a cierta clase de particulares, los notarios, los funcionarios públicos, etc.

En nuestra legislación, por ejemplo, un notario al celebrar ciertos actos notariales indica la necesidad de presentar solvencias para efectuarlas. En este caso colaboran con el Fisco para ayudar a cumplir con las obligaciones fiscales.

Los funcionarios públicos colaboran, también, en las diferentes oficinas, en la administración de los impuestos, por Ej: La Dirección General de Migración no concede visas mientras no se presenten las solvencias correspondientes.

Ahora bien, debemos dejar en claro otro punto respecto de los terceros, y es que sólo tienen obligaciones secundarias, que pueden ser: de hacer, de no hacer y de tolerar. Las obligaciones principales no las tienen, porque serían, en ese caso, sujetos pasivos.

Las obligaciones de ellos nacen de las relaciones que se manifiestan entre sujeto activo y tercero o sujeto pasivo y -tercero.

Entre las obligaciones de hacer están aquellas que, -por ejemplo, ejecuta el agente de Retención cuando de las rentas que pague el contribuyente retiene la cuantía señalada por la ley y lo entera el Fisco.

Las obligaciones de no hacer de los terceros, pueden observarse en el siguiente ejemplo: cuando el Departamento de Tránsito no concede matrículas por no haberle sido presentada las solvencias que exige la ley.

Por semejanza podemos señalar que las obligaciones de tolerar, que en este caso serían las que el tercero esté obligado por la ley a soportar, incluiría, como en el caso del sujeto -pasivo por Ej: la realización de investigaciones en sus libros.

Con esto, pues, hemos querido dar una breve explicación acerca de esta otra figura que interviene en la Relación Tributaria.

Estimamos sin embargo, que dentro del rubro que ahora -tratamos es interesante la posición que ocupan los Recaudadores -de Impuestos, por lo que en doctrina se les suele llamar: Auxiliares de los Sujetos Activos.

#### Auxiliares de Los Sujetos Activos.

Es una figura interesante, en el sentido de que algún autor, como Berliri, la coloca como una categoría junto a los sujetos; el sujeto activo y pasivo. Principalmente no es ni uno ni

otro, pero es de especial interés el observar que en algunos sistemas tributarios, pueden serlo, además de los órganos establecidos por la ley, personas extrañas a la organización administrativa del servicio recaudatorio.

Por ello, hemos creído de importancia, dejar establecido el sistema que adopta nuestra legislación, mediante la transcripción de los artículos pertinentes de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 74 inciso 1º: "El pago del impuesto computado en la declaración se hará... y deberá enterarse al colector de la oficina fiscal Departamental correspondiente..."

Artículo 75: "El colector de las Oficinas Fiscales Departamentales será el funcionario encargado de la recaudación del Impuesto sobre la Renta. Dicho funcionario emitirá el recibo correspondiente autorizándolo con su firma y sello!"

Es necesario que aclaremos lo siguiente: En la Dirección General de Tesorería existe un Colector Especial de los impuestos de Renta y Vialidad. Fuera de la Capital, es el Administrador de Renta el Encargado de recaudar el impuesto.

Con esto dejamos claro, que el sistema adoptado es aquel por medio del cual el ente público titular procede directamente, através de sus órganos, a la recaudación del tributo.

FAMILIA Y MATRIMONIO: para finalizar el tema que nos ocupa mencionaremos otros dos sujetos: la familia y el matrimonio.

No entraremos en detalles respecto de ellos, sino que deseamos dejar establecida, someramente, alguna indicación que complete este tema de los sujetos.

En nuestra ley el legislador excluyó como sujeto de impuesto la unidad económico-social de la familia; sin embargo le otorga deducciones especiales a los contribuyentes casados.

Para finalizar, queremos hacer énfasis, que el estudio del título del presente capítulo, además de ser muy importante, presenta muchas complejidades doctrinarias y legislativas, como dejamos anotado através de su desarrollo.

TITULO II.

CAPITULO I.

ASPECTO HISTORICO. Evolución histórica del Impuesto sobre la Renta. El impuesto sobre la Renta en El Salvador. Tratamiento Histórico a las Personas Jurídicas en nuestra Legislación.

En este Capítulo trataremos de exponer las consideraciones históricas acerca de los puntos enumerados, con el deseo de completar un cuadro que encierre unidad dentro del tema de todo el trabajo desarrollado en la tesis que nos ocupa.

Para iniciar el desarrollo de esta parte comenzaremos por ver el primer aspecto apuntado.

EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-

Los autores estudian el desarrollo histórico del Impuesto a la Renta desde diferentes posiciones. Algunos lo hacen sujetándolo al desenvolvimiento global del fenómeno financiero dentro de la Ciencia de la Hacienda, considerando dos partes principales en que se divide este estudio; a) una parte no orgánica que abarca desde el aparecimiento del fenómeno financiero en pueblos antiguos hasta el aparecimiento de las doctrinas financieras, b) una parte orgánica, que va desde las doctrinas antes mencionadas hasta nuestros días. Otros, lo realizan enmarcándolo dentro del derecho Tributario, dividiéndolo en dos consideraciones: a) Estudios del aspecto histórico de la Imposición, b) estudio histórico de las teorías de la Imposición. Y los hay, también, que lo llevan a cabo propiamente del Impuesto sobre la Renta y luego del desarrollo histórico de el en los diferentes ordenamientos Jurídico-Tributarios de los distintos países.

Como podemos apreciar, es un tema que se enfoca desde diferentes ángulos para ser tratado y desarrollado.

La Historia del Pensamiento financiero es tan antiguo que, podríamos decir, se desarrolla a la par del hombre y su pensamiento. A medida que esto sucedió fué quedando consignado en las diferentes manifestaciones de los pueblos, como en las obras más antiguas de la Humanidad. Esto ha servido, a través de las épocas, para convertirse en teoría y práctica hasta nuestros días.

ANTIGUEDAD.-

La Hacienda sólo comienza a desarrollarse notablemente a partir de las Monarquías Absolutas del Antiguo Oriente. Encontramos en Egipto, 3.400 años A. de C., prácticas y experiencias financieras, al igual que en Babilonia y Persia (1). Su centro era el Tesoro, al cual iban las contribuciones recaudadas, la mayor parte en especie. Los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos nos dan una idea de la administración y diversidad de tributos en esa época. La primera que en principio era descentralizada, se vió sometida a un proceso de centralización, mediante el nombramiento de funcionarios que determinaban las obligaciones fiscales de cada súbdito. (2).

Aún en la Biblia, podemos apreciar, que la dispersión de las Diez Tribus de Israel y la Ruina de la Monarquía Hebrea, no es ajena a fenómenos tributarios (3).

.....

- (1) Manuel Matus Benavente - Finanzas Públicas - Editorial Jurídica de Chile 1956 - 2a. Edición p 24
- (2) Günter Schölders - Teoría General del Impuesto - Editorial Derecho Financiero - Madrid 1962 p 5.
- (3) Manuel Matus Benavente - Finanzas Públicas - Editorial Jurídica de Chile 1956 - 2ª Edición p 24

El autor J.C.Bullock, atribuye la ruina y decadencia - de estos estados a la facilidad con que dilapidaron los recursos públicos, que obtenían de los súbditos de forma demasiado onerosa. Además debe dejarse constancia, de que otro factor que contribuyó a ello fué la forma de vida, es decir, los objetivos de esos pueblos: las guerras de conquista.

Grecia no contaba inicialmente con teorías recaudatorias tan avanzadas. En un principio solo tenía gastos públicos con motivos de solemnidades religiosas especiales o construcciones públicas, a excepción que estas últimas fueran construídas por los ciudadanos pudientes en servicio honorífico a la ciudad. Los ingresos del Estado procedían del patrimonio privado del Rey en tierras y ganados, a veces se agregaban las donaciones de amigos y aliados - y, más tarde, ciertas tasas por administración de justicia y aprovechamiento de bienes comunales. Con la expansión de los gastos - estatales en especial, por guerras, fué necesario proceder al aumento de los ingresos. Aparecen los Estados ciudades en los siglos IV y V antes de C. con un sistema tributario adaptado a las peculiaridades griegas.

Cuando ellos -los Estados- ciudades - decaen, a partir del año -- 414 antes de C. viene la ruina progresiva de la Hacienda atenien- se y a la par la decadencia política de Grecia.

Roma fué la heredera política del Estado -ciudad griega, como también incorporó los progresos de su Hacienda. Aunque tuvo un sistema impositivo interior, la política financiera del Imperio Romano, no se caracterizó por los impuestos interiores, sino por la explotación fiscal de los nuevos territorios conquistados y de los pueblos sometidos a cambio del "Tributo Imperial".

El estancamiento del poder Romano, acaecido en los últimos años del Imperio, conducen a la ruina a su Hacienda, fundada en la expansión territorial. En las postrimerías del Imperio\_ la sobrecarga tributaria conduce, por una parte a la servidumbre de la tierra, y por otra, a la economía autoritaria; el orgulloso ciudadano romano se convierte en "objeto del Fisco" (LAUM) y el Estado, en el más poderoso y único empresario. (1)

Tal sistema económico lo perfecciona el Imperio Romano de Oriente y vemos que primero Bizancio y luego con las derivaciones políticas bizantinas, el segundo Imperio Persa, con los Sasanidas, llegan a un estado de florecimiento y sin paralelo en Occidente (1. Sasanida).

A la caída del Imperio Romano, la avanzada economía ciudadana y monetaria desaparece y con ella la avanzadísima Economía de la Antigüedad, y al resurgir de nuevo con los germanos, la Hacienda vuelve a ofrecer las características de la Economía natural.

#### EDAD MEDIA .-

A la caída del Imperio Romano, el mundo de Occidente entra en la época de la Edad Media, que desarrolla el Gobierno - Feudal.

Desde el punto de la historia financiera, la Edad Media no constituye un todo unitario y pueden distinguirse en ella diferentes sistemas tributarios. Al comienzo la época del feudalismo, llamada de la primera Edad Media, que se caracteriza, por el predominio de la Economía natural; luego le sigue la época del apogeo de la Edad Media, con una economía monetaria expansionada por la aportación de

metales preciosos debida a Italia y, finalmente, la tardía Edad Media que se caracteriza por el fortalecimiento del poder de los príncipes territoriales y de las ciudades; la hacienda comienza ya a aproximarse a las modernas formas de Imposición (1).

El panorama financiero de esa época reduce sus perspectivas y pasa a ser un pequeño problema de cada Señor Feudal, en que se desintegra el concepto y la finalidad de los impuestos. -- Con los privilegios de la inmunidad y el honor, que eran de carácter personal y real, lo que permitía crear un Estado dentro del Estado, se dió el paso al antiguo sentimiento impositivo, de que pagar el tributo era signo de señoría y poder, al de que el hacer lo era símbolo de servilismo.

Al ser la incidencia de los impuestos más fuerte para las clases altas, se buscaba más la inmunidad fiscal, de ahí que para aquel que deseara obtener seguridad o garantía fiscal, se -- adhiriera a un feudo, lo que permitía al señor Feudal, además de la garantía de inmunidad, cobrar impuestos y tener siervos y vasallos con que cultivar sus tierras.

Todo este enorme relajamiento de los principios fiscales sólo puede comprenderse por una total y absoluta decadencia del Estado, que se había esfumado en esa sociedad feudal, donde los Señores eran más fuertes que el Rey y a los que este debía -- consultar (2).

Sólo cuando el antiguo colono s\ fué transformando en -- siervo y este en hombre libre, que vivía de su trabajo personal y cuando se le permitió hacerse dueño de las tierras que trabajaba y

.....

- (1) Günter Schmolders. Teoría General del Impuesto - Editorial Derecho Financiero - Madrid 1962 pp 11-12
- (2) Manuel Matus Benavente. Finanzas P'licas - Editorial Jurídica de Chile 1956 - 2ª Edición p 26.

posteriormente con el advenimiento del verdadero poder Real y el renacimiento del concepto Estado, vuelve a surgir el impuesto en su antigua concepción (1).

En Francia se convoca a Asambleas que debían de dar origen a los Estados Generales y en Inglaterra se otorga la Carta Magna, en la cual si bien se da a los Señores garantías fiscales, --- ellos reconocen de manera explícita los derechos del Rey (Estado) a imponer tributos dentro del territorio nacional. Así después de seis o siete siglos el impuesto vuelve de nuevo con su antigua naturaleza, como una prestación en beneficio del Estado para satisfacer con su producto las necesidades económicas de éste. Es decir, el impuesto vuelve, crece y se multiplica y aparecen la Talla, contribución territorial; las Gabelas, impuestos indirectos; las Accisas, las Ayudas, etc.

Algunos de ellos, como la Talla, • deja exenta a la clase Alta, el Clero y la nobleza y grava a los súbditos en más del 50% de sus entradas. Esto dura hasta que llega la Revolución Francesa, y triunfan sus principios, con lo que se emprende, para dar solución a los abusos de imperantes, la adopción de normas y principios que regulen la Justicia Tributaria.

No es, pues, el Sacro Imperio, sino los señoríos territoriales los que ponen las bases de la Hacienda Moderna.

Antes de proseguir el Estudio, • diremos que algunos autores como Manuel Matus Benavente, consideran que lo analizado corresponde, desde el punto de vista financiero, • a la parte no orgánica consecuencia de las formas históricas o el pensamiento aislado de algún

.....

(1) Manuel Matus Benavente. Obra citada (Finanzas Públicas) p 27. Editorial Jurídica de Chile 1956, 2ª Edición.

autor o de una obra; por otra parte, autores como Günter Schmöl--  
ders incluyen lo citado, agregándole las doctrinas y escuelas que  
a continuación veremos, como lo referente a la etapa del absolutism  
mo aunque algunas de ellas corresponden a lo que él clasifica como  
Derecho Natural.

Así pués, habiéndonos quedado claro esto pasaremos a -  
ver las doctrinas financieras.

EL MERCANTILISMO: Con la desintegración del feudalismo  
y el nacimiento de Estados fuertes y centralizados, el problema -  
financiero vuelve a renacer. Ya no basta para satisfacer las nue-  
vas necesidades, las rentas del soberano, ni las pequeñas contri-  
buciones de los súbditos, es necesaria la creación de un complejo  
sistema tributario.

Bodín, no obstante su adhesión al viejo tipo de recur-  
sos patrimoniales del Estado, estima los impuestos indirectos y a  
los directos como arbitrios posibles.

Bajo estas ideas aparecen publicaciones que denotan una  
cierta similitud, pensadores a los cuales se les ha llamado en la  
historia del pensamiento económico Mercantilistas. Sostenían en -  
conjunto lo siguiente: a) el engrandecimiento del Estado. b) la -  
subordinación económica a propósitos políticos. c) la super valo-  
ración de la balanza comercial y d) un entusiasmo por una densa -  
población.

Esta escuela es la primera que destaca la íntima depende  
ncia de la Economía del Estado de la Economía Nacional y deduce  
la necesidad de robustecer esta última, si se desea tener finan--  
zas sanas y poderosas.

Entre los que pertenecieron a ella cabe citar a: William Petty (1662), Thomas Mun (1664), Francisco Fauquier (1756), John-Locke, Pierre Bisguillebert y Vauban. Este último patrocina la imposición directa sobre la indirecta, le preocupa la justicia tributaria y justifica la generalidad impositiva, como propone una tasa del 10% a todas las rentas.

LOS CAMERALISTAS; Eran funcionarios de los Estados Alemanes y sus escritos datan desde el siglo XVI hasta el XVIII.

Los Austriacos Wilhelm. von Schöder y Wilhelm. von Hor-mick, (1686 y 1684), eran absolutistas y sostenían que el Príncipe y el pueblo eran una sola entidad integrada en el Estado y de la cual el Príncipe era la encarnación. El pueblo no debía ser oprimido por impuestos porque eso desalentaba el esfuerzo económico y perjudicaba el interés del Príncipe que era lo importante. No repararon en problemas de justicia tributaria ni de legalidad.

A mediados del siglo XVIII (1766) Von Justi publica su obra Sistema Financiero que se considera la sistematización de esta escuela. En ella trata de las rentas, de los gastos del Estado y organización y administración financiera, considerando a los impuestos como un medio de que el Príncipe regule la economía en beneficio del Estado. Este autor tiene además la importancia de ser un precursor de Adam Smith, en cuanto sugiere la posibilidad de establecer impuestos directos e indirectos y, sobre todo, en cuanto a su percepción, ya que las reglas que dicta guardan gran similitud con las dictadas por aquel. ●

LOS FISIOCRATAS; Esta escuela apareció durante el siglo XVIII, destinada a criticar los abusos del antiguo régimen. Tuvo gran importancia antes y después de la Revolución Francesa.

Concibió una teoría original y equivocada, al sostener que la actividad agrícola es la única que enriquece en verdad la economía nacional y al individuo, en la forma de un producto neto, representado por la Renta de la Tierra. Establecieron lo que conocemos con el nombre de "Impuesto Unico".

Quesnay con su Cuadro Económico (1758) y su Segundo Problema Económico, dió unidad al pensamiento antes anunciado. Tuvo como discípulos a Mirabeau, Mercier de la Riviera, Du Pont de Nemour, etc. que perfeccionaron y divulgaron esta doctrina.

Aparte del enunciado fundamental, los otros postulados de esta escuela que constituyeron un aporte valioso para la Ciencia Financiera son: a) que los impuestos no deben ser destructivos, ni desproporcionados a la renta nacional, b) que deben aumentar según la curva ascendente de ésta, c) que los impuestos só lo deben recaer sobre la renta líquida, evitándose todo impuesto directo.

Estos postulados 200 años después se encuentran en pleno vigor y son una esperanza por realizar de parte de la Ciencia y los financistas.

#### LA REACCION Y ADAM SMITH COMO PRINCIPAL REPRESENTANTE DEL CLASISMO.

No pasa mucho tiempo sin que se demuestre la aplicación teórica y práctica del impuesto único. Voltaire, con ingenio sorprendente demuestra con su sátira del hombre de los cuarenta táleros lo absurdo del mismo, al contraponer el habitante de la ciudad, rico y libre de impuestos, al pobre aldeano que de sus cuarenta táleros de renta ha de sacar para pagar sus impuestos y los del ciudadano rico. Al igual en Alemania, en el único ensayo que se hizo, quedó demostrado el fracaso de dicho impuesto: el margrave Carlos-Federico de Baden, partidario de la Fisiocracia hizo que Schletti-vein pusiera en práctica dicho gravamen en tres aldeas de Baden; pero a los tres años hubo que abandonarlo, ya que se produjo una increíble baja en los precios de las tierras (1).

De la reacción, a la teoría de los Fisiócratas nace como fruto un nuevo avance: el sistema "clásico" de la economía inglesa que es concretado en principios tributarios por su autor Adam Smith. Con el los estudios financieros adquieren un alto grado de sistematización, quedando hasta nuestros días el mismo punto de vista expositivo para realizar dichos estudios, aún cuando pugnen con las finanzas modernas. Su obra no es original, pero su valor radica en que, además de lo sistemático, hace resaltar la observación y su originalidad.

Smith se aparta de la Escuela Fisiocrática, convirtiéndose en el primer clásico de las finanzas y sostiene que la agricultura no es la única que crea riqueza sino también la industria y el trabajo. Creó en contra del impuesto único, una diversidad de impuestos, con su fórmula proporcional e igualitaria de imposición, dió un paso de enorme importancia en Finanzas.

Muchas de sus tesis se encuentran ligadas a sus teorías sobre la renta y el Salario, al grado que depende de estas; pero en la medida en que funda la incidencia fiscal en la teoría de la libre competencia y en las influencias de causas económicas, se le considera entre los precursores de la Moderna Teoría de la Traslación.

Para hacer una síntesis de su importancia, transcribiremos, siguiendo a Manuel Matus Benavente, los siguientes puntos:

1- "Influenció su época y el siglo XIX en el campo económico y financiero y dió popularidad y respaldo doctrinario a la concepción del Estado Liberal, transformándose en el abanderado de este pensamiento económico."

2- "Los autores que continuaron su inspiración alcanzaron gran número y ascendiente; entre ellos Ricardo y Mill en Inglaterra; Rau en Alemania; Leroy Beaulieu, en Francia; etc."

3- "Dió definitivamente una visión sistemática a los estudios financieros."

.....

(1) Günter Schmolders - Teoría General del Impuesto - Editorial Derecho Financiero - Madrid 1962 p 32.

4- "Formuló principios que continúan teniendo plena vigencia y que han pasado a ocupar uno de los temas de esta ciencia: Las Reglas Clásicas de la Imposición, o Reglas de Adam Smith."

5- "Destruyó la concepción fisiocrática de la creación unilateral de Riquezas por la agricultura y con ello ensanchó el campo de la tributación, exigiendo para ésta acomodarse a principios de equidad mediante su fórmula proporcional."

6- "Representa típicamente la idea económica de una -- clase que surgió a la vida llena de vitalidad".

A la próxima etapa que entraremos, autores como el que acabamos de citar le llaman simplemente "Siglo XIX; pero es necesario distinguir que desde la mitad del siglo mencionado otros autores como Günter Schmolders, le llaman la época en que nacen las "Teorías Modernas".

Hasta este momento las finanzas públicas son estudiadas como un capítulo más de la Economía Política.

Visto lo anterior y con esa salvedad, llamaremos al siguiente subtítulo:

SIGLO XIX. Durante este siglo la Ciencia de la Hacienda obtiene su madurez como disciplina científica y en los países Europeos aparecen tratados que abarcan el tema con independencia de la Economía Política, en forma unitaria y orgánica.

Hacia la mitad del siglo XIX, comienza la gran pugna - entre el liberalismo y el socialismo; paralelamente se produce un cambio en la concepción del Estado: la ~~concepción~~ Racional-Individualista de los clásicos cede el paso a una teoría "Organicista-Colectivista". Consecuencia de esto es el cambio de mentalidad en relación con la naturaleza del impuesto: a la teoría de la equivalencia sucede la teoría del sacrificio. Conquista definitiva de la Reforma Tributaria, de matiz social, es el principio de gravar menos a los económicamente débiles y más fuerte a los elevados niveles de renta, teoría hoy aceptada en el impuesto general sobre la renta -- con el nombre de Principio de Progresividad Fiscal.

El autor que quizás mejor representa este nuevo período en su iniciación es Adolfo Wagner. Por una parte de mayor impulso a la idea de progresividad del impuesto y de Reforma Social a través de la Reforma Tributaria. Para él los objetivos Político-Sociales tienen la misma importancia que los fiscales. Sostiene que para corregir la distribución de la renta y de la riqueza de esa época, se debe con la ayuda de los impuestos sobre patrimonio y herencias, gravar más fuerte las rentas que provienen de la propiedad que las del trabajo. Sin embargo, no se atreve a defender el impuesto progresivo sobre la renta.

" Los representantes de la teoría Socialista del Impuesto participan en el fondo de idénticas ideas que los Reformadores Sociales, pero sus exigencias van mucho más lejos". Las diferencias entre ambas teorías son, por tanto, de principio: " Los Socialistas pretenden cambiar el Sistema Económico, mientras que los partidarios de la Reforma Social se contentan con una simple corrección del mismo dentro del orden existente"(1)

Así, pues, aún cuando la rama socialista de la Moderna teoría de los impuestos ha perdido su vigor, convirtiéndose en un rígido dogmatismo, la otra, ha producido abundante fruto.

Es necesario que digamos que los principios de Wagner, siguiendo el espíritu de la Reforma Social, pueden parangonarse con los de Smith.

Wagner, decía que era necesaria una época social en la economía financiera, por extender la actuación del Estado, mediante la absorción de parte de las rentas privadas, para redistribuirlas y extender sus servicios a las clases pobres. Tendía a un socialismo de Estado.

.....

(1) Günter Schmolders - Teoría General del Impuesto - Editorial Derecho Financiero - Madrid 1962 - p. 42.

Este siglo se caracterizó, pues, por el esfuerzo dedicado a dos Instituciones: La Progresividad en la Imposición, de la cual hemos hablado someramente y el Impuesto sobre la Renta, cuyo desarrollo legislativo inicial se realizó en Prusia e Inglaterra, quedando completamente aceptada a fines del mismo siglo XIX. De ahí en adelante en los diversos países que la han adoptado solo se han dado pasos por perfeccionarla, quedando los sistemas positivos similares en esta forma de imposición.

EL SIGLO XX Y LAS FINANZAS FUNCIONALES.

Después de haberse afianzado las dos Instituciones anteriores, el siglo XX nos ofrece una evolución en los conceptos económicos y financieros.

Dos hechos fueron los que originaron ese cambio: a) - la depresión mundial de 1929 - 1933 y b) la Segunda Guerra Mundial.

La época de los años 30 se caracterizó por una depresión económica y una crisis espiritual. Podríamos agregar sin temor a equivocarnos que a la época actual el aspecto económico ha tendido a equilibrarse, pero que aún subsiste esa crisis espiritual, que en ciertos aspectos parece más aguda.

Según la visión de los economistas clásicos se resolvía el problema con el simple reajuste automático de la economía, pero éste a la época ya no se produce. Por otro lado diversos economistas analizaron la crisis y encontraron dos factores que intervendrían: a) se presentaban relaciones entre el volumen de las inversiones y el consumo nacional, y b) la influencia de estos factores en la renta nacional producida. (1).

.....

(1) Manuel Matus Benavente. Finanzas Públicas - Editorial Jurídica de Chile 1956 - p 37.

En el año de 1936 apareció Keynes, quien con la publicación de su obra "Teoría General de la Ocupación, el interés y el Dinero", marca otra etapa definida en la evolución de las finanzas. El mérito de él fue, no que formulara nuevos principios económicos y financieros, sino que sistematizara sus propias ideas, con otras ya enunciadas y creara una teoría general en la que destaca la función de los procesos de inversión, ahorro y consumo.

Sostenía "que los postulados de la teoría clásica sólo eran aplicables a un caso especial y no general, porque las condiciones que supone son un caso extremo de todas las posiciones posibles de equilibrio" (1). Más aún, las características de ese caso especial de la teoría clásica no correspondía a las de la sociedad en que vivían y resultaban desastrosas al aplicarlas en las luchas reales.

Apartándonos un poco del tema, estimamos adecuado traer a cuento un fenómeno exclusivo del siglo XX, y es que este aspecto funcional, que según Oswald Spengler caracteriza a la Cultura Occidental, ha sido en este siglo en que ha tenido su cristalización. Así la teoría de la Relatividad de Albert Einstein, deja a la Física clásica de Newton como un caso particular, al igual que la Geometría no Euclidiana de Riemman y Lobachevsky, que considera a la clásica de Euclides como sólo un caso, individual; la Semántica General de Kornysky, que es la lógica no Aristotélica, relega a la de Aristóteles a un caso entre muchos y, que por desgracia, aún juega un papel importante en nuestros días, etc. Esto sólo por citar unos casos, de los muchos campos que han efectuado tal revisión y cambio. Es decir, que podemos apreciar que el fenómeno funcional, perteneciente al núcleo de nuestra cultura, se está manifestando de forma contundente en este siglo lleno de adelantos y sorpresas imprevisibles.

.....

(1) Manuel Matus Benavente. Finanzas Públicas - Editorial Jurídica de Chile 1956 p 38

-----En Finanzas, del análisis de las nuevas experiencias en relación con la realidad nació una nueva política fiscal conocida con el nombre de Finanzas Funcionales.

Entre los autores que se preocuparon por el estudio del fenómeno función de los procesos de inversión, de ahorro y de consumo además de Keynes, están: R.F.Kalin, Lindhal y Hyrdal y más recientemente autores como John F. Due , Alvin Hansen, Musgrave y Samuelson.

La doctrina clásica concebía unas finanzas estáticas (ello se explica por la influencia de las culturas anteriores -- que tenían una concepción estática del mundo), que se limitaban por los principios que las inspiraron. Todos esos principios se revisaron y de ello resulta que el Estado surge con nuevas responsabilidades "en las que debe utilizar su actividad financiera para obtener finalidades económicas y sociales y en la que las finanzas dejan de ser neutrales, para adquirir una función dentro del proceso económico"(1). Es por ello que a estas finanzas se les ha llamado Finanzas Funcionales.

En el aspecto de la Renta han influido en que al tratar de ayudar al equilibrio económico, han acelerado o retardado los "factores que determinan el nivel de la renta nacional", influyendo en la producción de ésta y en su distribución.

#### IMPUESTO A LA RENTA.

##### CONCEPTOS GENERALES.-

No sólo en teoría, sino en el campo de la legislación universal, el impuesto sobre la renta ha alcanzado una enorme difusión. Ha sido el aliciente fiscal unido a la fuerza propulsora de la justicia, lo que ha hecho de él una de las cargas tributarias más recomendables.

.....

(1) Manuel Matus Benavente. Finanzas Públicas - Editorial Jurídica de Chile 1956 p 39

Sólo factores emergentes han postergado su implantación en países que no lo han adoptado aún. Las disquisiciones que ha suscitado se deben en cuanto al sistema que convenga adoptarse: como complementario al régimen tributario existente o como sustituto de los demás impuestos.- Su resistencia proviene pues, en especial, a su aplicación en forma superpuesta a las precedentes, teniendo en cuenta el alto nivel de presión tributaria que existe en los diversos países.

Ya en el siglo XVII, se llegó a determinar que el gasto de cada sujeto de imposición era un factor para señalar la capacidad contributiva, añadiéndose luego que los productos parciales complementaban el concepto. De ahí surgió la necesidad de establecer la renta bajo principios científicos que la legislación tradujo en normas positivas.-Se distinguió luego entre renta bruta y renta neta, tomándose la última como base del nuevo impuesto. Un progreso sobre ello fue la determinación de la renta libre, emergente de renta bruta y su naturaleza originaria y monto.-Complementa el cuadro el sistema de apreciación de la renta y el de percepción.

Ahora bien, la falta de una noción única y universal sobre el impuesto en mención, da más fuerza a los argumentos que lo combaten. Sostienen que es un impuesto arbitrario porque resulta difícil determinar la renta; pero, al contrario, se señalan ciertos puntos característicos para subsanar tal problema; a) para que exista renta, la utilidad o el beneficio debe producirse sin la destrucción del capital, b) es necesario que ella se produzca en períodos de tiempo más o menos determinados, es decir, que sea regular y periódica, aunque existan rentas temporarias. Generalmente el concepto de renta fiscal difiere del económico y el primero no grava sólo la renta anual, o sea la utilidad que se repite todos los años, sino el total de ingresos, inclusive las entra

das eventuales, porque es la forma como el impuesto resulta más justo, consulta la capacidad contributiva y compensa las rebajas. Desde otros aspectos, también se toman en cuenta las llamadas rentas psíquicas que son las que producen placer y la legislación - las contempla.

Esto nos lleva a dar un concepto general de renta: "Es la riqueza que afluye durante períodos más o menos definidos y de la que puede disponer su propietario para costear sus consumos, de modo que no afecte al capital"(1).

A continuación mencionaremos las características y ventajas del Impuesto sobre la Renta.

a) Generalidad. b) Es el que mejor responde, como medida de capacidad contributiva, a las facultades del individuo. c) Bajo el punto de vista fiscal, tratase de un gravamen completamente elástico. d) Tal elasticidad permite acrecentar el rendimiento con el aumento de la riqueza y de la población y al igual que la creación de impuestos complementarios a la renta general. e) Despierta la actividad productora del sujeto. f) Permite la exención del mínimo de existencia, al no tener relación alguna con los consumos y libera a las rentas que sólo alcanzan a cubrir los gastos de subsistencia del individuo. g) Es compensatorio del mayor gravamen que soportan las clases pobres, en concepto de los impuestos indirectos, toda vez que sólo los más pudientes gozan de rentas susceptibles de imposición y sirve para atenuar las cargas que recaen sobre los consumos. h) Se acentúa la característica anterior con la posibilidad de introducir la progresividad en la cuota del impuesto a la renta. i) Económicamente fomenta la formación de capitales y en consecuencia despierta el espíritu de previsión y ahorro. j) Desde el punto de vista administrativo, las evasiones y fraudes son poco frecuentes, puesto

(1) Alejandro Ruzo - CURSO DE FINANZAS - Librería Científica y Librería el "Ateneo" - Buenos Aires 1933 p 139

que la comprobación de la renta es fácil por lo común.- Su percepción es, también, sencilla y poco costosa. k) Esta última característica es importantísima: no sólo el punto de vista fiscal anima al régimen impositivo contemporáneo, sino que este se encuentra fundamental y fuertemente influenciado por orientaciones sociales y políticas encaminadas a la afirmación de los principios de igualdad positiva y de justicia. De ahí que esta sea la razón que más alienta al impuesto sobre la renta, le haga irresistible y se encuentre en armonía con la tendencia moderna de los Estados Civilizados.

La organización política de cada país deberá apreciar primordialmente, para el prestigio del impuesto, que éste pueda ser implantado legalmente.

Expuesta la doctrina del impuesto sobre la renta, veremos algunas de las legislaciones que primeramente establecieron su aplicación.

#### INGLATERRA.

Fue en Inglaterra donde tuvo origen la primera Ley del Impuesto sobre la Renta, a raíz de que el famoso ministro -- Pitt "propuso al Parlamento el "assessed taxes" que comprendía una serie de impuestos directos sobre las casas y el lujo en sus diversas manifestaciones, tomándose por base la renta" (1). La ley fue sancionada en 1798 y denominada "Aid and Contribution Act". Sin embargo, debe comprenderse, que no se implantó el impuesto a la renta, el concepto moderno, pero ya se dejaban exentos los beneficios inferiores a 60 libras. No se estableció la progresividad, pero se reconoció la división de clases que fue el precedente para el sistema cedular posterior.

Las características del sistema inglés son las siguientes:

(1) Alejandro Ruzo: .....  
- Curso de Finanzas - Librería Científica y Librería "El Ateneo", Buenos Aires 1933.

- a) El impuesto a la renta fue temporario hasta 1907.
- b) Tiene el sistema cedular que grava a cada clase de renta en forma especial.
- c) La progresividad es gradual, limitada.
- d) Exime de imposición a las rentas mínimas.
- e) Aplica el principio de discriminación.
- f) La percepción de la renta se realiza, en cuanto es posible en la fuente de producción.

Dejamos anotado lo anterior por considerar que en el sistema inglés, el impuesto sobre la renta, alcanzó todas las reformas que lo aconsejan y prestigian con tanto fundamento.

#### ALEMANIA.-

El sistema alemán, a diferencia del inglés, grava las rentas globales.

La guerra de 1870 impuso a Alemania a adoptar el Impuesto sobre la Renta y fue hacia el año de 1891, que sancionó su primera ley definitiva de Impuesto a la Renta.

#### FRANCIA.-

El sistema francés es una combinación del inglés con con el alemán.

El movimiento para establecer el Impuesto sobre la Renta dió comienzo después de 1870; en 1899 se tomó alguna iniciativa en ese sentido; pero fue el Ministro Caillaux, quien en 1907, presentó el proyecto definitivo de impuesto a la renta, que fue sancionado dos años después.

#### ITALIA.-

En Italia se sigue un sistema inverso al francés. No tenemos la fecha exacta en que se adoptó dicho impuesto a la renta, por lo que omitiremos apuntarlo.

RUSIA:

Aunque parezca contradictorio con el Régimen Comunista, Rusia ha implantado el Impuesto a la Renta.

La primera ley que lo rige es la del 14 de Diciembre de 1927, con ampliaciones del 12 de Septiembre de 1928 y adopta como base la renta neta.

Su sistema difiere poco del de otros países, salvo en cuanto no se computan rentas de bienes personales que en Rusia hoy no existen.

ESTADOS UNIDOS.-

El impuesto sobre la renta se inicia en la época colonial, sinó bien definido, señalando en las leyes las facultades del contribuyente, como medidas de sus aptitudes de tributación.

En 1634 se establece una ley en Massachusetts, apareciendo otra en el mismo Estado en 1646. En 1643 surge en New Plymouth.

Ya independientes y con motivos de la guerra de Secesión en 1861 se ve la necesidad de crear nuevos impuestos sobre la tierra, pero de la discusión parlamentaria surge el propósito de establecerlo también sobre la renta. Aparece la ley en 1862. Rigió cinco años y desapareció hasta que en 1893 se proyectó de nuevo y comenzó a regir a partir de 1895. Sin embargo, fue declarado inconstitucional tal impuesto a la renta a la luz de la Constitución Norteamericana, y, en 1908, planteóse de nuevo su creación, la cual fue sancionada en 1915, superando el vacío constitucional.

Actualmente grava las rentas de toda especie, diferenciando a los domiciliados o no domiciliados.

.....

BIBLIOTECA CENTRAL  
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

ARGENTINA.-

Fue durante los años de 1913-1915 más o menos que se propició su creación en ese país. En 1919 y 1924 se presentaron dos proyectos diferentes, teniendo este último ciertas peculiaridades de leyes adoptadas en otros países, principalmente de Francia y E.E.U.U. pero no fue sino hasta el 19 de Enero de 1932 que se dictó el Decreto respectivo estableciendo el impuesto a los "Réditos", vocablo que se usó en sustitución de renta.

Con estos datos históricos acerca de las primeras leyes del impuesto a la renta, establecidos en algunos países de mayor importancia e influencia, queremos finalizar este tema de la Evolución Histórica del Impuesto sobre la Renta, porque hemos considerado adecuado presentar, aunque someramente, este aspecto de suyo curioso e interesante.

.....

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR.

GENERALIDADES.-

Antes de entrar al desarrollo del tema que nos ocupa, diremos que en nuestro país han sido sancionadas, promulgadas y publicadas cuatro leyes del Impuesto sobre la Renta. En su orden cronológico son: la de 1915, 1916, 1951 y 1963.

A partir de la ley de 1915, las siguientes, como la de 1916 ha venido a complementarla, la de 1951 trae innovaciones y la de 1963, reformas. También esperamos dejar establecido que en los intervalos marcados entre las diversas leyes, se dieron decretos tendientes a introducir reformas para ellas y con relieve especial el Decreto 609, el cual trajo innovaciones que en su oportunidad comentaremos.

Ya dejamos dicho, que el origen del Impuesto sobre la Renta está en Inglaterra. De allí se tomaron los principios fundamentales que ahora tienen las leyes que tratan sobre él, al grado de establecerlos en las diversas Constituciones de los distintos países. El nuestro no es una excepción, ya que siguió esos lineamientos y los dejó plasmados, por primera vez, en la Constitución de 1824, los cuales siguen conservándose en la de 1962, que es -- nuestra actual Carta Constitucional. En su oportunidad citamos las mencionadas disposiciones que a este punto se refieren.

Queremos dejar claro que en el desarrollo de este punto el fin propuesto es el de dar una visión panorámica del desenvolvimiento del Impuesto sobre la Renta en nuestro país, ya que lo contrario sería salirnos fuera de los límites trazados y que le corresponden a este subtítulo en el contexto del trabajo que realizamos.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1915.-

Así las cosas, diremos que antes de la Primera Ley del Impuesto sobre la Renta, existían en nuestro país gravámenes indirectos, que gravaban a pobres y a ricos, sin tomar en cuenta el principio de la capacidad contributiva de la persona que los pagaba, lo que daba origen a una marcada desproporción al impuesto pagado por las clases más necesitadas.

Ante estos defectos fiscales, que eran motivo de la falta de un régimen de Justicia Tributaria, agravados por ciertas deficiencias sociales, como lo era el alcoholismo, se añaden las crisis derivadas de la iniciación de la Primera Guerra Mundial, el deterioro fiscal de las rentas, motivado por la indiferencia del Estado frente a la actividad económica de los particulares, no sólo en cuanto a la disminución de los ingresos del Fisco, debido al fenómeno deflacionario que restaba entradas por concepto de los impuestos indirectos, sino también por el bajo rendimiento de otras clases de rentas.

De ahí, que la primera ley de 1915, apareciera para subsanar los problemas que confrontaba nuestro país en esos aspectos.

Es interesante mencionar, que era el primer intento por establecer la Tributación Directa, al igual que un Régimen Tributario justo, basado en la Equidad y tendiente a darle solución, como dijimos, a los problemas apremiantes que se daban en nuestro país.

A pesar de que ella -la ley- fue promulgada después de estudios serios por personas entendidas e informadas, en cuanto a su articulación presentó defectos y deficiencias, que en parte fueron subsanadas por una ley posterior, a la que más adelante haremos mención, como no se basó en un sustentáculo técnico ni científico por lo que, aún a la época actual la ley continúa en idéntica situación.

Sin embargo, refiriéndonos a este último aspecto, el defecto estaba y está en que no se han tomado en cuenta los antecedentes Estadísticos y de catastro. Pues bien, creemos interesante traer a cuenta una publicación hecha por el Director General de Contribuciones Directas, Dr. Antonio Ramirez Amaya, como respuesta a un breve comentario hecho por el Dr. Rogelio Díaz Galicia, en días anteriores, referente a "determinar el porcentaje de salvadoreños que pagan o evaden el impuesto". Al efecto el comentario señala que es demasiado pequeño el porcentaje de salvadoreños que pagan el impuesto sobre la renta. El Dr. Ramirez Amaya dice al respecto: "Sobre el particular me es grato informar al columnista y al público en general que esta Dirección se encuentra precisamente empeñada en que exista una verdadera justicia tributaria, no sólo en cuanto a su política de ver en el contribuyente a un colaborador del Estado y no a un enemigo, en cambiar los criterios conocidos tradicionalmente como "del azadón" y "del embudo", por criterios fundamentados en la equidad, sino además en lograr el descubrimiento de todas aquellas personas que teniendo capacidad económica para contribuir a los gastos públicos no cumplan con sus obligaciones tributarias. A este efecto creo oportuno hacer saber que una de las formas inmediatas para acrecentar el número de contribuyentes, ha sido la de recabar la información pertinente al momento de solicitar constancias de solvencia de los impuestos directos, que, aunque ha provocado algunos comentarios desfavorables de parte del público, es justo consignar que está produciendo rendimientos plausibles, ya que muchas de las personas que constantemente hacían operaciones contractuales con propiedades inmuebles no se encontraban calificadas como contribuyentes."

"Por otra parte, también merece hacer mención de los trabajos que ha efectuado el Instituto Geográfico Nacional con respecto al catastro de la propiedad inmobiliaria, Institución que

ha catastrado alrededor de 70.000 parcelas ubicadas en la zona Occidental del país, que serán objeto de los valúos correspondientes por parte de esta oficina. Con este catastro no solamente se aumentará el número de contribuyentes sino que además será conocido el valúo cierto, fiscal, de la propiedad aludida y ya no existirá anarquía sobre el particular."

"Asimismo se encuentran en las distintas oficinas de los Registros de la Propiedad inmueble, delegados de esta Dirección General que informan constantemente sobre el movimiento de transferencias de las propiedades, lo que arroja alguna cantidad de contribuyentes nuevos.

"Por todo lo dicho se concluye que se están realizando esfuerzos encaminados a que todas las personas que tengan capacidad económica dentro de los límites legales, cumplan con sus obligaciones de tributación ya que se estima que para incrementar los ingresos fiscales talvez no sea absolutamente necesario aumentar los impuestos, ni aún las tasas impositivas, sino que se lograría mucho con aumentar el número de contribuyentes". (1)

Con lo anotado queremos dejar dicho que aún a esta época se trata de llevar a cabo aquellos principios de nuestra primera ley del Impuesto sobre la Renta, además de introducir nuevas formas. Pero lo más importante es que ya se ha tomado alguna medida para dar base técnica y científica, sino a nuestra ley, por lo menos a su aplicación práctica. Esperamos, y lo digo sin hacer comentarios, que esto se aplique lo más pronto posible al basamento de nuestra ley, a fin de corregir esa omisión fundamental que data de hace 55 años.

.....

(1) La Prensa Gráfica - 5 de Julio 1970 pp 3 y 10.

El Impuesto sobre la Renta fue establecido en El Salvador, el 19 de mayo de 1915 por Decreto Legislativo emitido por la Asamblea Nacional Legislativa, siendo publicado en el Diario Oficial número 118, tomo 78, el día 22 de mayo del mismo año. En él se hacía referencia a una ley especial posterior cuyo objeto sería determinar los funcionarios, autoridades y los procedimientos aplicables, tanto para la percepción del impuesto como para los recursos expeditos a los contribuyentes de la renta que hiciesen uso de ellos. Esta Ley Especial, se llamó "Ley reglamentaria del Impuesto sobre la Renta" promulgada el día 15 de junio de 1915 y publicada en el Diario Oficial número 154, tomo 79, del día 3 de julio de ése año. Correspondía resolver en primera instancia al Gobernador Político y en segunda instancia al Tribunal de Apelaciones. (artículos 55 a 63).

Entre los puntos más sobresalientes de esta primera ley están:

- 1- Que seguía en sus lineamientos principales a la ley Francesa del 18 de julio de 1914 (1).
- 2- Se adopta el sistema de gravar tanto las personas naturales como las jurídicas.
- 3- Se establece una misma tarifa para personas naturales y jurídicas de 2001 a 5000: 2% ... pasando de 15.000 en adelante: 5%; o sea después de 15.000 la tabla se vuelve proporcional, correspondiendo pagar 5% sobre el exceso.
- 4- Se aplica deducción básica de 2.000 colones.
- 5- Se grava sólo a las Sociedades, quedando el socio exento de la renta percibida por utilidades sociales, cuando ellas hayan pagado por ellos.
- 6- Se grava sólo la renta líquida.
- 7- Las pensiones y rentas vitalicias eran gravadas.

.....

(1) sobre este punto para obtener una mayor información, consultar obra: Alejandro Ruzo - Curso de Finanzas, tomo II - Librería Científica y Literaria "El Ateneo" - Buenos Aires 1936 pp 172 - 175.-

- 8- Se establecía un sistema de tasación y pago semestral al impuesto.
- 9- Se establecen otras deducciones, además de la básica: a) los intereses de los préstamos y deudas a cargo del contribuyente, b) los atrasos de las rentas pagadas por él a título obligatorio, c) pérdidas que procedan de un déficit de explotación de una empresa agrícola, comercial, o industrial, d) el padre de familia gozaba de una deducción de 100 colones por cada persona que tenía a su cargo, e) el propietario de un edificio alquilado, desocupado involuntariamente y en forma continua durante seis meses.
- 10- El resultado de recaudación fue superior al estimado.
- 11- El 50% de las deducciones recibidas quedaron sin ser fiscalizadas.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1916.-

La ley de 1915 fue objeto de severas críticas, entre las cuales podemos enumerar las siguientes:

- 1- Que el impuesto se trasladaría fácilmente a las clases necesitadas, al ser elevado el arrendamiento de los predios urbanos y el interés de los capitales dados en mutuo.
- 2- Que el impuesto sobre la renta duplicaba el impuesto sobre el café que está sujeto a exportación.

Así las cosas, al aparecer la nueva ley del Impuesto sobre la Renta y ser promulgada por Decreto Legislativo del día 19 de junio de 1916, publicada el día 21 de Junio del mismo año en el Diario Oficial número 140, tomo 80 y que entró en vigencia a partir del 1º de Enero de 1917, tuvo fuerza obligatoria desde esa fecha "en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones, y doce días después de su publicación en todo lo demás" (artículo 63).

Además es de hacer notar, que la anterior Ley de 1916, tuvo una corta duración al ser derogada totalmente por el artículo 62 de la nueva Ley.

Con esto queremos exponer que la Ley de 1916 venía, no sólo a suplir omisiones y reparar defectos, sino a sustituir la anterior. La nueva Ley vendría a tener una vigencia durante un largo período, pues llega hasta la Ley de 1951, sufriendo, como es natural, varias reformas durante ese lapso.

Entre las innovaciones y cambios que trajo, mencionaremos los siguientes:

- 1- En cuanto a los sujetos, a pesar de que parecían ser los mismos, en el fondo deja exentas del pago del impuesto a la renta a "las sociedades o compañías, pero en el activo de los socios se incluirán las utilidades, emolumentos, o dividendos que perciban" (artículo 19 nº 4º).
- 2- Se establece un impuesto real del 1%, a aquellas personas que no estando sujetas a imposición por motivos ajenos a la cuantía de la renta, tengan una renta neta mayor, cuando dichos rendimientos procedan de bienes que se encuentren situados en el país.
- 3- Cada persona estaba sujeta al impuesto por sus rentas personales o las percibidas en concepto de mandatario o representante legal.
- 4- Se hacía diferencia entre renta proveniente del patrimonio y del trabajo. Se gravaba ambas por separado o en conjunto.
- 5- Reformó las tablas de Imposición, haciendo además una diferencia entre las rentas del patrimonio, trabajo o mixtos.
  - a) las de patrimonio: Por rentas de más de ₡2000 a ₡3000; 2%, (en ley anterior pagaban 3%) ... Por más de ₡10.000 en adelante se pagará el 6%. (es decir, la tabla se vuelve proporcional a partir de esa cantidad igual a la ley anterior, con la diferencia que ésta pone 6% en exceso de ₡10.000 y aquella 5% en exceso de ₡1.000).
  - b) las del trabajo: tenían una reducción de una quinta parte.
  - c) las mixtas (patrimonio y trabajo); tenían una reducción de una décima parte.

- 6- Se derogó el sistema de tasación y pagos semestrales y se estableció el período de un año calendario.
- 7- Se suprimió la exención a los establecimientos de enseñanza.
- 8- Se establecieron deducciones por caso de fuerza mayor en la renta o parte de ella, de las persona privadas.
- 9- Eran deducibles déficits é intereses en la explotación de las empresas, previa comprobación.
- 10.-Se fijaba en 3 años el término de prescripción de las sucesiones.
- 11- Se creaba un tribunal Pericial.
- 12- Se daba vida a un Tribunal de Información.
- 13- La Sociedad Conyugal, que ahora no existe se gravaba tomándola como dos personas.
- 14- Se estableció un método de retención para la recaudación del impuesto de los empleados públicos y privados. Nunca tuvo efectos prácticos.

#### COMPLEMENTACION A LA LEY DE 1916.-

En el intervalo comprendido entre la vigencia de esta ley y las reformas a la misma, hemos de hacer mención de un esfuerzo para darle mayor efectividad a una de las disposiciones en ella contenida.

La disposición a que nos referimos es el artículo 19 numeral 4º, que se refiere a la exención de las sociedades y por primera vez se grava a los accionistas por los dividendos sociales.

Así, por Decreto Ejecutivo del día 18 de agosto de 1916, publicado en el Diario Oficial número 197, tomo 81, del día 30 de agosto del mismo año, se promulgó el Reglamento de la Dirección General de Contribuciones Directas, que en su artículo 9, dispuso: que la Dirección podría requerir al gerente, administrador o representante social de las sociedades exentas del pago

de Impuesto sobre la Renta, una lista de los socios con indicación de las utilidades percibidas, bajo una multa de 25 colones y de quedar sujeta la sociedad al pago de la renta que por tal omisión no hubiere percibido el Fisco.

REFORMAS A LA LEY DE 1916,-

Las primeras reformas tuvieron lugar un poco más de dos años después.

DECRETO LEGISLATIVO DEL DIA 15 DE JULIO DE 1918, PUBLICADO EN EL DI RIO OFICIAL NUMERO 167 DE FECHA 22 DE JULIO DE 1918.

Este Decreto vino a derogar el sistema implantado por la Ley de 1916 y el Reglamento General de Contribuciones Directas, referente a que las sociedades estaban exentas del pago del impuesto y los socios debían pagar por sus dividendos sociales, volviéndose al mecanismo de la primera ley, en cuanto a que cuando se grava una sociedad, se deja exenta a los socios.

DECRETO LEGISLATIVO DEL 19 DE JULIO DE 1919, PUBLICADO EL 1º DE AGOSTO DE 1919.

Por medio de este Decreto se modificó:

1-Las tablas de los impuestos: por el primer millar el 2%, aumentándose por cada millar el  $\frac{1}{2}\%$  hasta 8,000 colones, a partir de los cuales se pagaba el 6% y la tabla se volvía proporcional.

Por otra parte se reformó el artículo 9 de la Ley.

2- Artículo 2 del Decreto: "La renta que proceda principal o exclusivamente del trabajo será impuesta con la deducción de dos mil pesos y la que procede del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de un mil pesos de renta neta.

Así quedaron más claras y específicas las reglas de la exención básica.

PROYECTO DE 1920 CON MIRAS A SUSTITUIR LA LEY DE 1916, DESDE EL DIA 1º DE ENERO DE 1921.

Este proyecto no pasó de ser tal; pero parece interesante, que nos refiramos a que al ser sometido para dictamen ante la Corte Suprema de Justicia, esta le introdujo cambios, modificaciones y objeciones. Merece especial interés el aporte de esa información en cuanto a los "Indicios", (a pesar de haberse considerado inconstitucionales en 1917 por la Corte Suprema de Justicia), ya que ciertas palabras en el texto de la Ley es necesario suprimirlas y tal necesidad "se funda en que en esta parte peca contra el espíritu de la disposición que establecen los Indicios, los cuales deben hacerse constar en la Ley de una manera expresa"(1).

A la fecha esa disposición aparece sin rectificar, quedando al arbitrio de los funcionarios el determinar el indicio y, por lo tanto, la renta aplicable.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 15 DEL DIA 6 DE SEPTIEMBRE DE 1932, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 209, DEL DIA 14 DE SEPTIEMBRE DE 1932.

Hace una reforma referente a la mora en que incurren los contribuyentes, la cual además de causar perjuicio al Fisco, establece desigualdad e injusticia respecto de aquellos que efectúan sus pagos en el tiempo debido.

Al respecto dispone:

1-Pone un plazo para el pago del Impuesto sobre la Renta y Vialidad serie "A": dentro de los 60 días siguientes de emitidos los boletos o matrículas.

2-Establece un interés penal del 4% por año ó fracción y día al Fisco, además la concesión de hacer uso de los recursos legales para su cobro inmediato, cuando haya mora en el pago de los dos impuestos anteriores.

(1) Belarmino Suárez: ..... Impuesto sobre la Renta en El Salvador.-Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas 1921. Artículo 17, Proyecto 1920.

3- Los boletos o matrículas de los dos impuestos mencionados, que -estuvieren atrasados en sus pagos en los años anteriores, comenzarán a devengar intereses, desde que entre en vigencia este Decreto.

4-Queda derogado el artículo 29 de la ley de Impuesto sobre la Renta y toda otra disposición que se oponga a este decreto y se encuentre en la misma.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 44 DEL DIA 26 DE ABRIL DE 1933, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DEL DIA 4 DE MAYO DE 1933.

Derogó por completo el anterior Decreto Legislativo del día 6 de Septiembre de 1932, que acabamos de citar, dado que las circunstancias del país hacían injusto el pago de intereses penales y habían agravado la dificultad de los contribuyentes para solventarse.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 79 DEL DIA 6 DE JUNIO DE 1933, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DEL DIA 19 DE JUNIO DE 1933.

Este vino a establecer de nuevo el plazo para el pago del impuesto, que desapareció al ser derogado el Decreto del 6 de Septiembre de 1932, pero no aparecieron las sanciones por la mora en el pago.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 42, DEL DIA 27 DE ABRIL DE 1939, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 98 DEL DIA 9 DE MAYO DE 1939.

El presente Decreto restablece el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, derogado por el Decreto del día 6 de Septiembre de 1932, que a su vez fue derogado por Decreto Legislativo del 26 de Abril de 1933.

Es importante por cuanto establece por primera vez la oportunidad de efectuar el pago del impuesto por plazos escalonados.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 28 DEL DIA 13 DE JULIO DE 1939, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 167 DEL DIA 9 DE AGOSTO DE 1939.

La Asamblea Legislativa considerando la necesidad de la creación de un organismo que conozca de las apelaciones interpuestas, sobre las tasaciones de los impuestos a la Renta y Vialidad, decreta: un artículo único, mediante el cual se sustituye el Título XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y crea un nuevo Título XI, dando origen al Tribunal de Apelaciones.

Tiene este nuevo título dos artículos más referentes a los Procedimientos del Tribunal de Apelaciones.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 97 DEL DIA 13 DE DICIEMBRE DE 1940, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 36 DEL DIA 13 DE FEBRERO DE 1941.

Las reformas de este decreto son de una importancia mayor que todas las anteriormente introducidas, por la razón de que al ser tan numerosas, parecen dar origen a una nueva ley.

El total de reformas, sustituciones y derogatorias solamente fue con relación a 22 artículos. Estos son: 1º, 3º, 4º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 18º, 26º, 29º, 31º, 38º, 39º, 41º, 42º, 48º, 52º, 53º, 60º y 61º.

Entre ellas citaremos algunas importantes:

- 1- La introducción de las comunidades, sucesiones y fideicomisos en los sujetos y dándoles el tratamiento de personas naturales.
- 2- Reformas de las tablas impositivas, fijando una tasa mínima del 2% sobre el primer millar y una máxima del 20% de 50.001 en adelante. Estas tablas se aplicaban exclusivamente a las rentas que proveían del patrimonio.
- 3- Las deducciones básicas quedaron de la siguiente forma:
  - a) Para la renta que proviene del trabajo, sea principal o exclusiva: \$4.000.
  - b) Para la renta que proviene del trabajo y patrimonio a la vez: \$3.000.

c) Para la renta que proviene del patrimonio exclusivamente, \$2.000

Esto último queda así, porque si bien no se le concede ninguna deducción el artículo 1º contiene una deducción básica general de \$2.000.

4- Porcentajes aplicables cuando el impuesto se tasare de oficio:

- a) Propiedades urbanas no edificadas: 5% de su valor.
- b) Propiedades urbanas edificadas susceptibles de alquileres, 8% anual de su valor.
- c) Propiedades rústicas no cultivadas: 6% anual.
- d) Propiedades rústicas cultivadas: 10%.
- e) Beneficios industriales: 12%.
- f) Comercio: 15% anual.

5- El Decreto en comento por medio de su artículo 23, dejó sin -- ningún efecto el artículo 2º del Decreto del 15 de Julio de 1918, que a su vez había derogado el artículo 19 nº 4 de la Ley de 1916 que tuvo fuerza obligatoria desde el 1º de Enero de 1917, en el -- cual se había establecido la exención para las sociedades y el -- gravamen para los socios.

El Decreto 97 no alteró el sistema de gravar sólo a la sociedad, pues en el artículo 9º de la ley de 1917, el inciso - 2º de los dos con que se adicionó, al mismo tiempo expresó: "Si una sociedad por cualquier motivo, no pudiera ser calificada -- como contribuyente, se sumará a la renta de los socios o accionis- -- tas las utilidades o dividendos que provengan de la sociedad no im- -- puesta". En sentido contrario, quiere decir, que al ser califica- -- da una sociedad como contribuyente y al no haber utilidades que su- -- marse a los socios, ellos no pagarán como tales.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 43 DEL DIA 10 DE MAYO DE 1941, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 105 DEL DIA 15 DE MAYO DE 1941.-

Entre sus reformas, citaremos, la sustitución total - que hace del artículo 9º de la ley de 1917 y al establecer el nuevo artículo 9º en sus incisos 2º y 3º dijo: que respecto de los - socios, no pagarían impuesto sobre las rentas percibidas de sociedades que ya lo hubieren satisfecho.

O sea, que tampoco este Decreto modificó el sistema - del Impuesto sobre las Sociedades, el cual sólo cambiaría con la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 7 DEL DIA 31 DE MARZO DE 1944, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 79 DEL DIA 11 DE ABRIL DE 1944.-

Este Decreto hizo modificaciones con el fin de citar supuestas evasiones en el pago del Impuesto sobre la Renta y acordó "No admitir como deducibles las cantidades que un contribuyente pague a título de sobre sueldo, gratificaciones o participacienes de sus utilidades en cuanto dichas cantidades excedan de una suma igual a la mitad del monto del sueldo ordinario devengado por el favorecido en el mismo año o período de tiempo que la tasación afecte.

DECRETO LEGISLATIVO DEL DIA 6 DE JUNIO DE 1944.

Establece regulaciones de carácter administrativo y mejora mecanismos con el fin de efectuarse de una mejor forma la -- percepción de la renta.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 76 DEL DIA 10 DE MAYO DE 1945, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 111, TOMO 138, DEL DIA 24 DE MAYO DE 1945.

Lleva a cabo regulaciones sobre los sistemas de peritaje.

#### LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1951.

Nuevamente entramos a considerar otro jalón en la historia de nuestras Leyes de Impuesto sobre la Renta y es la que -- ahora trataremos, la tercera Ley que se ha dado en nuestro país en este aspecto.

Antes de su promulgación el país atravesaba, otra vez, por sucesos críticos, en los cuales se debatían preocupaciones e inquietudes de carácter social, al igual que regía una constitución reciente que consideraba principalmente, además de aspectos sociales, otros de interés general, como las regulaciones del trabajo.

El mundo después de la Segunda Guerra Mundial había cambiado su faz, aparecían nuevas necesidades debido a ese cambio, - por lo que los criterios sustentados en este campo se habían transformado como consecuencia de esa época en que se vivía. Todo ello repercutió en nuestro país e influyó, en parte, para dar origen a una nueva reforma de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta.

Consideramos esencial apuntar la característica que da origen a esta nueva ley: "disparidad de criterios antiguos y actuales"(1) es decir, las leyes anteriores no buscaban "los rendimientos cuantiosos del Impuesto sobre la Renta, sino el desarrollo pausado y el firme implantamiento del principio tributario" (2) y los actuales, pretenden la elevación de tasas de renta hasta el máximo rendimiento de imposición. Esto se relaciona con la cita hecha del Dr. Ramirez Amaya y transcrita en páginas anteriores, cuando dice que a la fecha lo que se pretende no es aumentar o elevar los impuestos, sino conocer y calificar mayor número de contribuyentes, como medio para aplicar una más equitativa justicia tributaria. Podríamos considerar esto último como algo nuevo nacido de un medio para llenar una de las lagunas de nuestro sistema impositivo: es la de que falta una base técnica y científica en su elaboración y al momento con los primeros datos catastrales y estadísticos se enfoca o se le da solución al problema desde un ángulo nuevo y favorable, a la vez que práctico.

.....

(1) Carlos Escalante h. Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta Tesis - San Salvador 1966 p 12

(2) Memoria de Hacienda de 1915.

La Ley a que nos vinimos refiriendo fue promulgada por Decreto Legislativo número 520 del día 10 de Diciembre de 1951 y se publicó en el Diario Oficial número 232, tomo 153, del día 17 de Diciembre de 1951, entrando en vigencia a partir del día 31 de Diciembre de 1951.

De las consideraciones que en ella aparecen citaremos:

- 1- Cambio fundamental de sistemática, con respecto a la Ley de -- 1916, agrupando las materias por afinidad. Tiene la ordenación -- así: a) Aspecto sustantivo, b) Aspecto Adjetivo, c) Sanciones, d) Disposiciones generales y transitorias.
- 2- En cuanto a las tablas hubo varios cambios, siendo algunos verdaderas innovaciones: Así, hasta \$1000 pesos no daba ningún nivel de renta acumulado pero ponía el 3.80% de impuesto por el excedente de esa cantidad. O sea, lo primero que notamos es que pone el nivel de renta acumulado y la tarifa sobre el excedente, que se inicia con el 3.80%. Por otra parte aumentó a más del doble la tasa marginal de imposición y el nivel de ingreso lo colocó más alto así: la tasa proporcional era del 44% a partir de \$150.000 pesos de ingreso, a diferencia de la reforma de 1940 que ponía como tasa el 20% de 50.000 en adelante.

Esto significó una enorme ayuda al contribuyente para calcular el impuesto, ayudando por otra parte a suprimir la causa de la mora por parte de los contribuyentes, al no ser necesario que la persona que debía pagar el impuesto devolviera el formulario en blanco y tuviera que esperar la tasación del mismo por la Dirección General de Contribuciones Directas, como sucedía en la ley anterior.

- 3- Cambió el sistema de tributación de las Sociedades y socios de la ley anterior, introduciendo la doble tributación, estableciendo diferencia en cuanto a los socios, si los son de una sociedad anónima o de otro tipo. Para esto se dió una tabla especial para las

Sociedades que llega hasta un 5% como máximo y se encuentra en el artículo 10 numeral 2 de la ley. En cuanto a los socios se le aplican las reglas de las tablas establecidas en el numeral 10. de dicho artículo, con la diferencia que los de una Sociedad Anónima - sólo pagarán el impuesto causado por las utilidades sociales realmente distribuidas en forma de dividendos u operaciones contables; los de las otras clases de sociedades están obligados a hacer una distribución teórica de las utilidades sociales y pagar por ellas.

4- Esta ley dió un gran estímulo para la creación y funcionamiento de las Sociedades Anónimas, al no establecer un plazo para el reparto de dividendos.

5- En el aspecto administrativo trajo nuevas creaciones:

- a) Retención del impuesto en el pago de salarios, con tablas especiales para este caso.
- b) Creación de las delegaciones Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas.
- c) Principio de buena fe del contribuyente al establecer la declaración jurada y el cómputo por sí mismo del impuesto.

6- En el aspecto penal creó:

- a) Sanciones para los contribuyentes.
  - 1- Para quien no declare.
  - 2- Para quien no presente la declaración en tiempo.
  - 3- Para quien no pague a tiempo.
  - 4- Para quien evade con intención o sin ella el impuesto.
- b) Sanciones para agentes de retención.
  - 1- Si no retienen en su tiempo.
  - 2- Si no lo enteran en su tiempo.

7- Establece cambios e innovaciones en el aspecto de las exenciones.

(corporaciones y fundaciones de utilidad pública, alquileres, servicios técnicos, prestaciones al Gobierno o Instituciones Oficiales, etc.) y deducciones (producción y conservación de la fuente de la renta, intereses percibidos por instituciones de crédito, - personas naturales y fideicomisos domiciliados en el país, etc.), aunque a lo último se le critica que remitió su trato al Reglamento.

8- Trató de incrementar la promoción de toda clase de valores sociales.

#### REFORMAS A LA LEY DE 1951.-

Para realizar este estudio dividiémos las reformas en dos grupos:

1- Reformas que introducen amplificaciones, modificaciones o sustituciones de artículos sin afectar los objetivos generales de la ley.

2- Reformas que tienen mayores alcances.

#### PRIMER GRUPO:

De los que constituyen el primer grupo, nos bastará dar un índice de los diferentes decretos que introdujeron las reformas.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 653, DEL DIA 30 DE ABRIL DE 1952, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 92, TOMO 155, DEL DIA 16 DE MAYO DE 1952.

Sustituye en inciso último del artículo transitorio.  
DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 1307, DEL DIA 11 DE DICIEMBRE DE 1953, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 233, TOMO 161, DEL DIA 22 DE DICIEMBRE DE 1953.

Sustituye los artículos: 1ª, 6ª, 8, 10, 12, 20, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 36, 46, 47, 51 de la ley.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 1354, DEL DIA 21 DE ENERO DE 1954, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 25, TOMO 162, DEL DIA 5 DE FEBRERO DE 1954.

Sustituye los incisos 1º y 2º del artículo 36, y el numeral 5º del artículo 38.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 1843, DEL DIA 25 DE MAYO DE 1955, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 107, TOMO 167, DEL DIA 9 DE JUNIO DE 1955.

Hace consideraciones para la aplicación de los numerales 1º y 2º del artículo 24 de la Ley, diciendo que se estiman convenientes las industrias que produzcan artículos que satisfagan las necesidades de la población y proporcionen mayor ocupación a un sector más numeroso de trabajadores, en vista de que lo anterior conviene a los intereses de la economía nacional.

DECRETO EJECUTIVO NUMERO 71 DEL DIA 8 DE DICIEMBRE DE 1955, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 227, TOMO 169, DEL DIA 8 DE DICIEMBRE DE 1955.

Aprueba las tablas de retención y las reglas para aplicarlas, en remuneraciones por servicio de carácter permanente.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 2083 DEL DIA 23 DE MARZO DE 1956, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 59, TOMO 170, DEL DIA 23 DE MARZO DE 1956.

Sustituye el numeral 8º del artículo 23 de la Ley y se agrega a los numerales 9º y 10º.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 2529 DEL DIA 25 DE NOVIEMBRE DE 1957, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 4, TOMO 178, DEL DIA 8 DE ENERO DE 1958.

Agrega párrafo al inciso final del artículo 6.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 2774, DEL DIA 7 DE ENERO DE 1959, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 14 DEL DIA 22 DE ENERO DE 1959.

Agrega al artículo 23 de la Ley, el numeral 11º.

SEGUNDO GRUPO:

DECRETO NUMERO 300 PROMULGADO EL DIA 18 DE SEPTIEMBRE DE 1961, -

PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 170 DEL DIA 19 DE SEPTIEMBRE DE 1961 Y EMITIDO POR EL DIRECTORIO CIVICO MILITAR.

Este Decreto tiene especial importancia por tres características esenciales:

a) Introdujo reformas fundamentales a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951.

b) Porque tales reformas tendían a situar a la Ley de 1951 "acorde con las exigencias del gasto público, surgidas de -- las necesidades sociales, políticas y económicas" (Considerando 1º del Decreto 300).

c) Dichas reformas fueron realizadas siguiendo el sentido que las urgencias Reformistas Internacionales introducían.

De sus considerandos observamos la razón y la naturaleza del mismo:

a) Tratar de equilibrar y evitar la concentración de la riqueza en un sólo sector.

b) "Incrementar los recursos fiscales"

c) Darle diferente tratamiento a la deducción básica según provenga del trabajo, capital o sea mixta.

d) Conceder una deducción de \$500.00 por cada hijo, sin poner límite al mínimo de hijos que deben ser tomados en cuenta.

De ahí que entre las reformas, **sustituciones** o adiciones más importantes citemos:

1- Reforma del Concepto de Renta obtenida en El Salvador, añadiendo "Los Municipios, las entidades autónomas o los particulares, paguen a sus funcionarios, empleados o **contratistas** en el Extranjero".

2- Deja de formar parte de la Renta Bruta el valor del arrendamiento que produciría la casa de propiedad del contribuyente que la habite.

3- La de gravar totalmente a los accionistas por las utilidades correspondientes recibidas por las Sociedades Anónimas que hubieren -

distribuido las utilidades obtenidas y gravar las del propietario de una empresa exenta que haya percibido como dueño de la misma.-

4- Las tablas de imposición de los naturales domiciliados quedaron así:

1- Rentas provenientes del trabajo:

A partir de ₡1.000 se impuso la tasa mínima del 4%... y de ₡195.000.01 la máxima de 76.50%.

2- Rentas provenientes del capital:

A partir de ₡1000 se impuso la tasa mínima de 4%... y de ₡195.000.01, la máxima de 76.50%.

3- Las provenientes de Rentas Mixtas:

A partir de ₡1.000, se impuso la tasa mínima de 3%... y de ₡195.000.01, de 76.50%.

5- Para las Sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, la tabla se fijó: Para los primeros ₡1.000.00, se puso la tasa mínima de 2.5%... y de ₡150.000.00 en adelante, la máxima de 15%.

6- La reforma a la deducción básica consistió en una reducción ~~de~~ de ~~esta~~ a ₡4.000.00, para personas naturales domiciliadas en el país o fideicomiso constituido a favor de persona natural", también con domicilio en el país. Además se permitió una deducción adicional de ₡2.000.00 a las rentas provenientes del trabajo, y una de ₡1.000.00 a las rentas mixtas.

Otra deducción se estableció a favor del contribuyente que tuviere hijos, de ₡500.00 por cada uno, sin tomar en cuenta el número de ellos y llenando ciertos requisitos.

a) Menores de 18 años y no pagaren el impuesto.

b) Entre 18 y 25, no lo pagaren y fuesen estudiantes, profesionales o tecnológicos.

7- Se establecen recargos por la mora en el pago del impuesto, de 1% por mes o fracción, durante 12 meses; de ahí en adelante la suma de impuestos y recargos devengarán el interés compuesto del 5% anual.

Las otras reformas, modificaciones, o sustituciones son de menor importancia, por lo que omitimos mencionarlas.

DECRETO NUMERO 442 DEL DIA 6 DE DICIEMBRE DE 1961, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 225, TOMO 193 DEL DIA 7 DE DICIEMBRE DE 1961, Y EMITIDO POR EL DIRECTORIO CIVICO MILITAR.

Este Decreto se originó por demandas del sector privado.

En sus considerandos expresaba:

- 1- La necesidad de dictar las disposiciones que ~~tiendan~~ a la correcta aplicación del artículo 3 del Decreto 300.
- 2- Dictar disposiciones que estimulen la reinversión de las Sociedades Anónimas dedicadas al giro industrial.
- 3- Que es justo diferir las utilidades obtenidas por personas que hacen transferencias a base de créditos y aplicarlas a los ejercicios en que se efectúen los pagos.
- 4- Crear disposiciones legales que obliguen a las personas naturales o jurídicas a suministrar información a la Dirección General de Contribuciones Directas para la justa imposición tributaria.
- 5- Que la redacción del artículo 2 del Decreto 300 que modifica al 25 de la Ley, referente a las deducciones adicionales puede dar lugar a dudas en su aplicación.

En su parte resolutive el Decreto dispone:

Artículo 1º. "Que se interprete auténticamente el artículo 3 del Decreto 300, en el sentido de que tal disposición se aplica a los socios de aquellas Sociedades cuyo ejercicio impositivo concluye durante la vigencia del referido Decreto".

Artículo 2º. Se intercala el artículo 6 de la Ley a continuación del inciso 2º dos incisos más, creando las disposiciones que estimulen la reinversión de las Sociedades Anónimas de giro industrial, dando a los socios ciertas concesiones respecto de utilidades percibidas e indicando el plazo para la reinversión, como el tratamiento si no se efectúa. Con esta intercalación se reforma totalmente el artículo 6 mencionado.

Artículo 3º. Se reforma el artículo 7 de la Ley, por primera vez y se establecen disposiciones referentes a diferir las utilidades de las personas que realicen transferencias a base de crédito, en forma habitual.- Las que lo hagan de forma aislada estarán sometidas a una Ley Especial.

Artículo 4º. Se reforma el inciso primero del artículo 20, estableciéndose la obligación de suministrar información a la Dirección General de Contribuciones Directas por parte de las personas naturales o jurídicas, teniendo Contribuciones Directas la autorización para investigar y verificar los datos enviados.

Artículo 5º. El inciso 3º del artículo 25 de la Ley, reformado por el Decreto 300, referente a las deducciones adicionales, se sustituye y queda así:

1- Renta que proviene principal o exclusivamente del trabajo, tendrá una deducción adicional de \$2.000.

2- Renta que proviene del trabajo o patrimonial, tendrá una deducción adicional de \$1.000.00.

3- Renta que proviene exclusivamente del patrimonio no tendrá ninguna deducción, fuera de lo establecido en el inciso 1º y 2º de este artículo.

Artículo 6º. Establecía un artículo transitorio que aludía a las utilidades percibidas por un socio en efectivo, acciones, títulos valores, especie o mediante operaciones contables, antes de la vigencia del Decreto 300. Tales utilidades debían computarse en la

renta personal del socio en el ejercicio en que los recibiere, a menos que la Sociedad hubiese pagado el impuesto indicado en el numeral 3 del artículo 10. Este derecho podía ser ejercitado dentro del plazo de 3 años posteriores a la vigencia de este Decreto, sino se aplicaba el inciso 2º de este artículo 6 del Decreto.

DECRETO NUMERO 502 DEL DIA 21 DE DICIEMBRE DE 1961, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 237, TOMO 193, DEL DIA 23 DE DICIEMBRE DE 1961 Y EMITIDO POR EL DIRECTORIO CIVICO MILITAR.

Este Decreto tiende a dictar las medidas necesarias para la mejor aplicación de los Decretos 300 y 442 con la Ley de Impuesto sobre la Renta, introduciendo "las sustituciones, modificaciones y adiciones pertinentes".

1- Sustituye el artículo 6º de la Ley de Impuesto sobre la Renta y por lo tanto la redacción que de su inciso 2º había hecho el Decreto 300 como el inciso agregado por el mismo, al igual deja sin efecto la intercalación hecha al mismo artículo por el Decreto 442 después del inciso 2º modificado por el Decreto 300.

El artículo 6º es el que se refiere a la determinación de la renta de una sociedad, a la personal del socio y a las utilidades distribuibles para el mismo.

2- Sustituye el artículo 6 (transitorio) del Decreto 442 que se refiere al trato de las utilidades no distribuidas al socio a la fecha en que entró en vigencia el Decreto 300. La suma de ellas "deberá ser dividida en diez cuotas iguales y el socio sumará una de estas cuotas a su renta correspondiente a cada uno de los diez primeros ejercicios sujetos al referido Decreto 300, debiendo calcular sobre su monto el impuesto por el ejercicio que declara". En el inciso último se contempla el caso del socio que quiere pagar más de una cuota y la forma de computar y calcular el impuesto.

Además cuales no son las utilidades a distribuir, cuales se consideran incluidas entre ellas y la excepción para "aquellas sociedades que hubieren pagado el impuesto real" del artículo 10, numeral 3º.

DECRETO NUMERO 536 DEL DIA 28 DE DICIEMBRE DE 1961, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL, NUMERO 240, TOMO 193, DEL MISMO DIA 28 DE DICIEMBRE DE 1961 Y EMITIDO POR EL DIRECTORIO CIVICO MILITAR.

Este Decreto continuó la reforma y aplicó sustituciones y adiciones al Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

1- Sustituya el artículo 46, relacionado con las disposiciones de las ventas a plazos.

2- Intercaló entre el artículo 46 y 47, otro artículo que se le llamó 46 Bis, que determinó los medios para formar la Renta Neta del contribuyente en caso de que llevara contabilidad.

3- Sustituye el artículo 49 y para el efecto del cálculo del impuesto según el artículo 10, establece tres grupos de contribuyentes:

1º) "Sucesiones, fideicomisos y todo contribuyente, nacional o extranjero, domiciliado en el país, excepto las sociedades".

2º "Sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país".

3º) "Toda persona, natural o extranjera que no esté domiciliada en el país."

Al primer grupo se le aplicarán las tablas del numeral 1º del artículo 10 de la Ley, "según que su renta proceda principal o exclusivamente del trabajo o del capital, o de ambos a la vez.

a) Proviene la renta principalmente del trabajo o del capital, "cuando la originada por este representa el 6.7.01% ó -

más del monto de la Renta Bruta total".

b) La Renta Mixta, es la que proviene del capital y del trabajo a la vez, "complementándose recíprocamente en cualquiera de los porcentajes comprendidos entre el 33% y el 67% inclusive".

A las Sucesiones y fideicomisos se les aplica la tabla número 2 del numeral 1º del artículo 10.

Al segundo grupo, se le aplicará la tabla del numeral 2º del artículo 10.

Al tercer grupo, se le aplicará el porcentaje del numeral 3º del artículo 10.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 34 DEL DIA 23 DE MARZO DE 1962, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 57, TOMO 194, DEL DIA 23 DE MARZO DE 1962.

Este Decreto fue emitido por dos razones;

1-Que las reformas y modificaciones introducidas por los Decretos 300 y 442 y 502, al no producir los resultados esperados, "resultaron contraproducentes al interés de la iniciativa privada para las inversiones de capital en diferentes actividades propulsoras de la Economía Nacional".

2- Que siendo de primordial interés el incremento y desarrollo de las fuentes de trabajo, es "conveniente y de justicia fomentar las condiciones que favorezcan el desenvolvimiento de la libre empresa y en particular de las Sociedades Anónimas".

Así, decreta:

Artículo 1º. Sustitución del artículo 6º de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sobre la determinación de la renta de una Sociedad, de la personal del socio y de las utilidades distribuibles para el mismo.

Artículo 2º. Prórroga del plazo para presentar las declaraciones establecido en el artículo 12 inciso 3º de la Ley, para el ejercicio que venció el 31 de Diciembre de 1961 y Enero de 1962.

Tal prórroga no implica la ampliación del período ordinario para el pago del impuesto establecido por el artículo 33 de la Ley.

Artículo 3º. Se deroga el Decreto 502 del 21 de Diciembre de 1961.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1963.-

ANTECEDENTES.

Podríamos afirmar que a partir de las reformas a la Ley de 1951, realizadas através de los Decretos enumerados en el Primer Grupo, aparecen en ciernes, los primeros antecedentes a la Ley de 1963. Antes de llegar al año crucial de 1960, 1961, durante el año de 1959, realizaron un estudio sobre el Sistema Tributario Salvadoreño, el Profesor Doctor César Cosciani, experto en Política Fiscal y el señor Edward Dougherty, experto en Legislación Tributaria, en el cual se basó, por materiales y orientaciones de él tomados, parte de la elaboración de la Ley de 1963.

En 1960 y 1961, se desató un movimiento tendiente a que los organismos internacionales ejercieran influencia más directa en la forma de vida de nuestros países.

Resultado de ello fue el acta de Bogotá del 12 de Septiembre de 1960 y la Carta de Punta del Este del 17 de Agosto de 1961, como el nacimiento posterior de la Alianza para el Progreso.

Los dos primeros tenían una doble exigencia en su contenido: Reforma Tributaria y Reforma Agraria.

Surge el problema de determinar hasta que punto influyeron tales movimientos en la Reforma de nuestro Sistema Tributario y, por ende, para el nacimiento de la Ley de 1963 ó si el impulso reformador de 1961 en adelante se debió a las severas y continuas reformas de la Ley de 1951.

Es indudable que lo teórico y conceptual de esos movimientos tuvo su papel, como las reformas hechas a la ley de 1951,

incluso, agregamos la creciente inquietud y crisis jurídico - social que confrontaba el país.

En Septiembre de 1961, apareció el Decreto 300 que introdujo reformas radicales a la ley de 1951. Este puede considerarse como el antecedente que más influyó a la Ley de 1963, aunque - también lo hicieron los posteriores decretos; pero no con la importancia del mencionado. A raíz de las serias dificultades surgidas de su promulgación, se decide recurrir a la asesoría de extranjeros. Esto podríamos decir que constituyen los otros antecedentes a la Ley de 1963.

Entre extranjeros que hicieron estudios e informaron están, fuera de Cosciani-Dougherty de 1959, (Informe sobre el -- Sistema Tributario de El Salvador, 4 de Octubre de 1959) (1).

1- Cecil Morgan, que realiza un interesante estudio, sobre "Reporte sobre el Estudio de Administración del Impuesto Directo", y lo dá a conocer el 7 de Mayo de 1962.

2- César Cosciani, profesor de Finanzas Públicas de Roma, Italia, que vertió otro informe sobre la Revisión del Sistema Tributario de El Salvador, en Septiembre de 1962., tomando ideas del estudio de Morgan.

3- Oliver Oldman, profesor de Derecho y Director del Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard, que rindió dos informes:

a) Memorandum sobre "Política Tributaria en El Salvador", el 6 de Abril de 1962.

b) Memorandum sobre "La Reforma Impositiva en El Salvador", en Junio de 1963.

4- Louis Shere, del Departamento de Economía de la Universidad de Indiana, que dió su informe, sobre "Un Programa Interino de Tributación para El Salvador", el 5 de Agosto de 1963.

Sin embargo, desde Diciembre de 1962 se había elabora-

(1) Para información sobre este punto consultar: Carlos Escalante h. Estudio de la ley de Impuesto sobre la Renta - Tesis, San Salvador 1966, Impuesto sobre la Renta - Colección Jurídica 1ª Edición Editorial Universitaria de El Salvador 1968.

do un proyecto de Ley por el sector Gubernamental y su promulgación se pospuso, debido a que otros sectores económicos y profesionales suscitaron que se llevase a cabo una discusión en términos de amplitud. De ahí que se realizaron reuniones entre representantes del Gobierno y de sectores privados del Comercio, Industria y Banca, con el fin de intercambiar opiniones, puntos de vista y conseguir las mejores condiciones para la promulgación de la nueva Ley, mediante la participación de todos los sectores interesados del país.

LEY DE 1963.-

A principios de Octubre de 1963, fue preparado un proyecto de Ley por los representantes del Gobierno y de los negocios. A mediados de dicho mes fue revisado y explicado y durante Noviembre y Diciembre, el Gobierno preparó el Proyecto definitivo para ser presentado a la Asamblea Legislativa, el cual - después de - considerables discusiones y debates públicos, pero con pocos cambios, se convirtió en el Decreto Legislativo número 472 del día 19 de Diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 201, del día 21 de Diciembre de 1963, que entró en vigencia el 31 de Diciembre del mismo año, creándose así una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, que es la que rige en la actualidad (2).

La fecha de vigencia tiene como significado que la Ley se aplicaría a las rentas obtenidas durante 1963, salvo que dispusiera otra cosa, como lo hizo con la Ganancia de Capital que comenzaría a ser percibida después del 1º de Enero de 1964 y los ingresos del exterior, que se gravarían conforme a los que fueran recibidos después del 1º de Enero de 1966.

Los objetivos que pretende, en términos generales son:  
1º) "Corregir las injusticias y deficiencias en la distribución de la carga impositiva contenida en la Ley de Impuesto sobre la Renta,

.....

(2) Oliver Oldman - Memorandum sobre Reforma Impositiva en El Salvador, Colección Jurídica 1ª Edición - Editorial Universitaria de El Salvador, 1968 p 146.

tal como había quedado en 1962, como consecuencia de los Decretos 300, 442 y 502 del Directorio Cívico Militar".

2º) "Obtener incremento en los intereses fiscales".

3º) "Conformar la ley a los compromisos adquiridos al respecto en los acuerdos de Punta del Este, en cuanto se refiere a "exigir - más a quines más tienen, castigar severamente la evasión de impuestos, redistribuir la renta nacional y al mismo tiempo alentar la inversión y reinversión de capitales y ahorro".

4º) "Introducir nuevas situaciones que da origen al impuesto considerándose como gravables determinados tipos de renta que en la ley anterior no eran objeto del impuesto, como por ejemplo, las rentas obtenidas en el extranjero por las personas domiciliadas en el país" (1).

Entre las innovaciones y reformas más importantes que nos trae esta nueva Ley están:

1) En cuanto a los sujetos, en el artículo 19 considera como tales, además de los citados en el artículo 1º, a los Conjuntos culturales, artísticos, deportivos y similares, formados por personas naturales no domiciliadas en el país. Se gravará la renta obtenida por esas actividades.

2) Se suprimen las Comunidades como sujetos del Impuesto.

3) Rompe el criterio de la "Territorialidad del Impuesto" al gravar las rentas obtenidas fuera del territorio nacional. (Artículo 1º, inciso 1º, parte final).

4) El concepto de renta para aplicar el impuesto no tiene en cuenta la fuente de que deriva, es decir, "nuestra ley se acoge al concepto de renta como rendimiento de una fuente, como flujo de ingresos monetarios o en especie" (2).

5) El artículo 6 de la Ley anterior, sustituido por el Decreto 34 del día 23 de Marzo de 1962, que se refería a la determinación de

.....

(1) Mario Alberto Fernández - El Impuesto sobre la Renta en El Salvador Revista Economía Salvadoreña - Enero - Junio 1965 N°el. Publicado por Instituto de Estudios Económicos, Universidad de El Salvador p 114.- (2) Idem anterior, pagina 124.

la renta de las Sociedades, socios y utilidades de los mismos, aparece contemplado en los artículos 8, 10 y 12 de la presente Ley.

6) Las utilidades de personas naturales o jurídicas, que se dediquen habitualmente a la transferencia de negocios está en el artículo 13 de la Ley.

7) Las utilidades de los socios de las Sociedades Anónimas están contempladas en el artículo 11 y las utilidades acumuladas por la Sociedad antes de la vigencia de esta Ley en el numeral 3º del artículo 117, en las letras a), b), c), y d) así como la posibilidad de su capitalización.

8) Se introduce la innovación de la ganancia de Capital, siendo la de fuentes situadas fuera del país de personas físicas domiciliadas en El Salvador y la derivada de fuentes salvadoreñas de personas físicas no domiciliadas, gravables por primera vez conforme a esta Ley. Artículos 14, 15, 45, 46 y 117 numeral 2. El Impuesto entró en vigor el 1º de Enero de 1964, salvo, al parecer para las ganancias realizadas en el extranjero que lo hicieron desde el 1º de Enero de 1966.

9) El artículo 21, número 13 nos trae otra innovación, respecto a las exenciones del impuesto y que por lo tanto no forman parte de la Renta Bruta, refiriéndose a "lo percibido en concepto de gastos de representación por los funcionarios diplomáticos".

10) Respecto a las deducciones se hace una modificación, en el sentido de trasladar su tratamiento al texto de la Ley y no dejarlas en el Reglamento.

11) El artículo 27 referente a otras deducciones, trae como reforma la letra b), ya que en la anterior Ley solo se permitía el 50%. También introduce una innovación con la letra h), referente a las pérdidas sufridas en actividades comerciales.

12) El artículo 28 de la Ley, es otra innovación y se refiere a otras deducciones que puede hacer una Sociedad Anónima, además de las especificadas en artículos anteriores.

- 13) El artículo 33 hace la innovación de renta periódica y no periódica, introduciendo el concepto de renta mundial.
- 14) Los artículos 34 y 35 han sido modificados.
- 15) Sustituye la deducción básica de \$6.000 deducida antes del cálculo del impuesto por el crédito básico compensable de \$180.00 después de calculado el impuesto, que es equivalente a \$6.300 de exención.
- 16) Autoriza una exención por los hijos que dependen económicamente del padre, como lo hacía el Decreto 300.
- 17) Los ingresos del cultivo del café, periódicos y Avicultura, ya sea lo reciban personas naturales o jurídicas, continúan exentos de Impuesto sobre la Renta, habiendo cesado el beneficio de exención para la Avicultura, excepto para las cooperativas que se les prorroga por 5 años más, por Decreto Legislativo N°521 del día 8 de Diciembre de 1967, publicado en el Diario Oficial N°231 del día 15 de Diciembre de 1967.
- 18) Las tablas de imposición se modifican.

Reedactaremos un cuadro que indique su tratamiento - según sea la clase de personas o sus asimilados, de que se trate

(1):

(Tabla del artículo 37)

CASO I - Personas naturales domiciliadas.

(artículo 34, inciso 1º y artículo 37)

CASO II- Las consideradas como tales.

(artículo 34, literales a), b) y c), y artículo 37).

CASO III-Fideicomisos domiciliados.

(artículo 34, literales d) y e) y artículo 37).

CASO IV- Personas naturales no domiciliadas.

(artículo 35, literal d) y artículo 37, inciso último).

CASO V - Sucesiones domiciliadas.

(artículo 34, literales d) y e) y artículo 37).

.....  
(1) Mario Alberto Fernández: Impuesto sobre la Renta en El Salvador. Tesis - Revista de Economía Salvadoreña - Enero-junio -- 1965 N°31, Publicada por el Instituto de Estudios Económicos de la Universidad de El Salvador p 137-138.

GRUPO SEGUNDO.-

(Se le aplica el porcentaje del artículo 39, o sea el 28%)

CASO I - Personas naturales no domiciliadas.

(artículo 35, literales a) y b) y artículo 39)

CASO II- Conjuntos artísticos, etc.

(artículos 19 y 39)

CASO III- Fideicomisos no domiciliados.

(artículo 35, literal d) y artículo 39)

CASO IV- Las Sucesiones no domiciliadas,

(artículo 35, literal d) y artículo 39)

GRUPO TERCERO.-

(Se le aplica la tabla del artículo 40).

CASO I - Las personas jurídicas domiciliadas.

(artículo 36).

GRUPO CUARTO.-

(Se le aplica el porcentaje del artículo 41, o sea, el 38%)

CASO I - Personas jurídicas no domiciliadas.

(artículo 36)

CASO II- Sucesiones no domiciliadas.

(artículo 35, literal d)).

19) La retención establecida por el artículo 76 de la Ley.

20) La exención del artículo 22 de la Ley.

Estas son algunas de las innovaciones y reformas más importantes que aparecen en la Ley actual.

Se creyó que la forma como se había integrado las comisiones y los sectores participantes en la discusión del Proyecto que dió origen al Decreto 472 evitaría ulteriores problemas, pero - al poco tiempo de su promulgación aparecieron demostraciones de -- inconformidad y peticiones encaminadas a pedir rectificaciones de determinados aspectos.

A continuación enumeraremos algunos Decretos posteriores a Ley de 1963.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 479, DEL DIA 21 DE DICIEMBRE DE 1963, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 241, TOMO 201 DEL DIA 21 DE DICIEMBRE DE 1963.

Se refiere a que la Ley de Impuesto sobre la Renta al gravar la ganancia de Capital, establece como costo básico de los bienes muebles e inmuebles que se hayan adquirido antes del 1º de Enero de 1964, su valor comercial a esa fecha, determina que servirá también para determinar el impuesto de Vialidad.

A tal efecto pretende señalar el plazo de revalúo de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1964, para determinar el costo básico, que tal revalúo sirva a Contribuciones para aplicar impuestos complementarios de Vialidad, como establecer el costo básico de los contribuyentes que no presenten información.

Contiene las disposiciones pertinentes en 4 artículos. DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 526 DEL MES DE MARZO DE 1964, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DEL DIA 13 DE MARZO DE 1964.

Establece una prórroga para el revalúo de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1964, para determinar el costo básico; revalúo que sirve a la Dirección General de Contribuciones Directas, para aplicar impuestos complementarios de Vialidad y establecer el costo básico de los contribuyentes que no presenten información.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 559 DEL DIA 21 DE MARZO DE 1966.-

Este dice que habiéndose sometido a la consideración de la Asamblea un Proyecto que introduce reformas sustanciales a la ley de Impuesto sobre la Renta, en especial, en lo referente al sistema de retención que las Sociedades Anónimas domiciliadas en el país deben verificar a cuenta del impuesto que a los socios les corresponde pagar sobre los dividendos que recibieren "y en

vista que la naturaleza del mencionado Proyecto exige un detenido estudio, que es imposible llevarlo a cabo a la fecha señalada por el artículo 89 inciso 2º para verificar el entero de las cantidades retenidas, decreta:

Artículo 1.- Las Sociedades Anónimas obligadas a efectuar la retención señalada en los artículos 76 y 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyo ejercicio de imposición hubiere terminado el 31 de Diciembre de 1965, podrán enterar las cantidades retenidas de conformidad con los artículos citados, a más tardar el 31 de Mayo del corriente año."

DECRETO LEGISLATIVO 609 DEL DIA 20 DE MAYO DE 1966.

Considera la necesidad de incrementar el desarrollo industrial del país, con la colaboración del sector privado, en provecho de la economía nacional y dar los basamentos legales para efectuar tal colaboración.

Deroga los artículos 76 y 22 de la Ley, referentes a la retención que hacen las Sociedades Anónimas domiciliadas en el país y a las utilidades que el socio recibiere en acciones y crea dos impuestos especiales: a) Capitalización y b) Mantenimiento en Reservas, gravando así las utilidades no distribuidas que corresponden al socio.

Se divide en dos partes:

1ª) Artículos 1 al 13, se refieren a las utilidades del ejercicio de 1966, a partir de la conclusión del ejercicio que finalizó el 31 de Diciembre de 1965.

2a) Disposiciones transitorias / artículos 14 al 17 . Regula utilidades de los ejercicios de 1963-1964.

Es la principal reforma e innovación a la Ley de 1963.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 215 DEL DIA 25 DE NOVIEMBRE DE 1968, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 235, TOMO 221 DEL DIA 13 DE DICIEMBRE DE 1968.

El presente Decreto introduce reformas al sistema de aplicación del impuesto sobre Ganancias de Capital, el concepto - de ellas por considerar que no han tenido resultado práctico esperado, como las Ganancias de Capital no habituales por transferencia de bienes, al igual trata de abreviar el concepto antes mencionado para facilitar a Contribuciones Directas, emitir complementarias.

Artículo 1 - Modifica el artículo 14 de la Ley.

Artículo 2 - Reforma el artículo 45 de la Ley.

Artículo 3 - Sustituye el artículo 46 de la Ley.

Artículo 4 - Reforma los incisos 2º y 3º del artículo 67 de la Ley.

Artículo 5 - Agrega un último inciso al artículo 112 de la Ley.

Artículo 6 - Establece un artículo 6 transitorio dando reglas para el nuevo tratamiento, vigencia y prescripciones de las Ganancias de Capital.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 216 DEL DIA 25 DE NOVIEMBRE DE 1968, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 235, TOMO 221 DEL DIA 13 DE DICIEMBRE DE 1968.

Tiene como objetivos aumentar el número de contribuyentes. Para hacer una mayor justicia tributaria y permitir la rectificación de sus declaraciones sin ser acreedores de las sanciones que impone la Ley. Decreta cuatro artículos al respecto.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 56 DEL DIA 28 DE NOVIEMBRE DE 1968.

Este Decreto tiende a apoyar a los conjuntos y artistas nacionales, en contra de los extranjeros contratados o que vengán por su cuenta para dar representaciones remuneradas, como evitar la fuga de divisas por ese concepto.

Al respecto de dos artículos y dice que sólo serán exo-

norados del impuesto aquellos espectáculos en que intervengan sólo salvadoreños o extranjeros radicados en el país, o la actuación de extranjeros no remunerada. (artículo 1). Toda otra solicitud será declarada sin lugar (artículo 2).

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 255 DEL DIA 24 DE ENERO DE 1969, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 27, TOMO 22, DEL DIA 10 DE FEBRERO DE 1969.

Que debido a que el Decreto número 215 del 25 de Noviembre de 1968 publicado en el Diario Oficial número 235, tomo 21 del 13 de Diciembre de 1968, a dado lugar a diversas interpretaciones y resistencia de diversos sectores de la ciudadanía, en especial de los abogados que representan las asociaciones gremiales, se considera justificado derogar tal Decreto con efecto retroactivo a partir de su vigencia y restablecer el anterior régimen impositivo para la Ganancia del Capital, desarrollando a la vez en un artículo transitorio los efectos de la derogatoria, con el objeto de evitar confusiones y conservar los plazos de prescripción señalados en el Decreto derogado. Contiene 8 artículos.

Artículo 1) Establece derogatoria con efecto retroactivo hasta el 21 de Diciembre de 1968, fecha en que entró en vigencia el Decreto número 215 que se deroga.

Artículo 2) Reforma al artículo 14 de la ley.

Artículo 3) Reforma al artículo 45 de la ley.

Artículo 4) Reforma al artículo 46 de la Ley.

Artículo 5) Reformas a los incisos 2 y 3 del artículo 67.

Artículo 6) Las reformas anteriores se considerarán vigentes "a partir del 21 de Diciembre de 1968."

Artículo 7) (Transitorio) "Las Ganancias de Capital producidas en negociaciones realizadas entre el 21 de Diciembre de 1968 y la fecha de --

v vencimiento del plazo de 8 días contados a -  
partir de la publicación de este Decreto, de-  
berán ser declaradas dentro del término legal  
que corresponde al respectivo ejercicio."

"Los pagos que se hubiesen hecho por tales operaciones,  
de conformidad con el Decreto derogado, serán compensables a cargo  
del Impuesto sobre la Renta que se causará de conformidad con el -  
inciso anterior, o Impuesto de Vialidad; sin perjuicio de lo dis-  
puesto en el artículo 93 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

Las escrituras otorgadas dentro del lapso a que se re-  
fiera el inciso primero de este artículo se podrán inscribir en -  
los correspondientes Registros de la Propiedad Raíz e Hipotecas -  
sin exigir los requisitos establecidos en el Decreto derogado".

"No estarán sujetos a sanción alguna los Notarios que  
hubieran autorizado escrituras y los Registradores de la Propiedad  
Raíz que las hubieren inscrito u ordenado inscribir sin exigir los  
requisitos señalados en el Decreto derogado".

Artículo 8 - Fecha en que entrará en vigencia el Decreto,  
DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 280 DEL DIA 11 DE MARZO DE 1969. PUBLICADO  
EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 49, TOMO 22 DEL DIA 12 DE MARZO DE 1969.

Amplía el plazo de 3 meses para presentar declaraciones  
quienes no lo hubiesen hecho para el ejercicio de 1967, como las pre-  
sentadas por nuevos contribuyentes o ampliaciones de las mismas pa-  
ra quienes ya lo hubieran hecho, establecido en el Diario Oficial -  
número 216 del 25 de Noviembre de 1968, en su artículo 1º, como el  
del período ordinario de 1969 para ayudar a los contribuyentes a re-  
visar sus declaraciones anteriores, "Revaluar y declarar sus modifi-  
caciones" y evitar confusiones por la existencia de dos plazos.

Decreta 4 artículos sobre lo anterior.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 300 DEL DIA 15 DE ABRIL DE 1969, PUBLICADO  
EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 76, TOMO 223 DEL DIA 29 DE ABRIL DE 1969.

Considera necesario dar una interpretación auténtica de  
los Decretos números 216 del 25 de Noviembre de 1968 y número 255 -  
del 24 de Enero de 1969 y al respecto decreta:

Artículo 1.-De que se interpreten "en el sentido de que

los valúos y revelúos de bienes muebles é inmuebles declarados por los contribuyentes al amparo del artículo,, del Decreto número 216 mencionado, correspondientes al ejercicio fiscal de 1967, deberán - aceptarse como costo básico de tales bienes a partir del 1º de Enero de 1968, para la determinación de la ganancia de capital y - el impuesto aplicable a la misma ganancia, de acuerdo con el artí- culo 14 y el artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 353 DEL DIA 6 DE MAYO DE 1969, PUBLICA- DO EN EL DIARIO OFICIAL NUMERO 88, TOMO 223 DEL DIA 16 DE MAYO DE 1969.

Decreta en su artículo 1º, que se prorrogue "hasta el día Lunes 30 de Junio de este año, el plazo ordinario para el pa- ra el pago de los impuestos sobre la Renta y Vialidad serie "A", que señalan las Leyes de Impuesto sobre la Renta y Vialidad.

Con este último Decreto, damos por terminado el sub- título de El Impuesto sobre la Renta en El Salvador, que abarca - su tratamiento desde el año de 1915 al de 1970, inclusivo.

DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 626 DEL DIA 19 DE FEBRERO DE 1970, PU- BLICADO EN EL DIARIO, OFICIAL NUMERO 43, TOMO 226 DEL DIA 4 DE MAR- ZO DE 1970 HIZO UNA INTERPRETACION AUTENTICA DEL DECRETO 595.-

TR.TAMIENTO HISTORICO A LAS PERSONAS JURIDICAS EN  
NUESTRA LEGISLACION.-

Para entrar al desarrollo de este tema, hemos de indicar la forma en que será tratado.

Estimamos conveniente enfocarlo de la siguiente forma:

a)- Una breve referencia a las personas Jurídicas de forma gene- ral, señalando la parte que nos interesa para este estudio. b) Im- puesto sobre Sociedades, visto desde el ángulo de la doctrina. c) Tratamiento histórico de las Sociedades en nuestra legislación de Impuesto a la Renta desde 1915-1963 inclusive.

GENERALIDADES SOBRE LAS PERSONAS JURIDICAS.-

Comenzaremos dando una referencia de lo que se ha entendido por - Persona en Derecho.

Los romanos aplicaron esta voz persona, en un principio a la máscara resonante (per sonare, sonar mucho, resonar), que usaban los actores en el teatro; de ahí pasó a significar el personaje y adoptada, poco después por los juristas para denotar el sujeto dotado de representación propia en el Derecho; por último, rebasó el campo jurídico y se incorporó al lenguaje vulgar.

Jurídicamente, es persona todo ente físico, o moral, -capaz de tener Derechos y contraer obligaciones; definición de la que se deduce que el concepto persona implica una división de carácter especial:

- a) Persona individual, física o natural,
- b) Persona colectiva, moral o jurídica.

Por persona Colectiva, moral o jurídica, entendemos el conjunto de personas organizadas para la realización de fines morales y lícitos al que -conjunto- la ley reconoce una capacidad y una responsabilidad.

La doctrina de las Personas Jurídicas es relativamente moderna, ya que fue Haise, quien en 1807, por primera vez elaboró una teoría genérica sobre ellas.

En cuanto al fundamento de su existencia, las opiniones se encuentran divididas en dos grupos:

a) El integrado por los que niegan su sustantividad y las que reducen a una ficción jurídica (Savigny, que fue el que primero usó el vocablo Personas Jurídicas), UNGER, PUCHTA).

b) Los que afirman su realidad y aseguran existe una voluntad colectiva diferente de la de los individuos (Gierke).

Modernamente, los autores han adoptado una posición e--cléctica que es razonable, sosteniendo que "las Personas Colectivas son una realidad, no una ficción, pero una realidad del mundo ju--ridico, no de la vida sensible. (FERRARA).

Doctrinalmente, las personas jurídicas son de diversas clases y así se clasifican:

- 1) De tipo corporativo o asociacional.

Las corporaciones tienen como elemento básico una colectividad de -individuos .

2) Tipo institucional o fundacional.

Las fundaciones tienen como elemento básico, un patrimonio dirigido a un fin.

Otra clasificación de carácter más práctico, las divide de esta manera:

- 1) Personas de Interés Público
- 2) Personas de Interés Particular.

Estas últimas pueden ser civiles, mercantiles y adoptar las modalidades que deseen como sean los fines de la vida.

En cuanto a su capacidad, salvo excepciones, tienen la misma que las personas naturales.

Respecto de su extinción, ella puede producirse por diversas causas, y tratándose de sociedades, por las señaladas en forma taxativa de la ley (1).

Continuando nuestro estudio, para enfocarlo desde nuestra legislación tomaremos la clasificación que de ella se hace en:

- a) Personas de Derecho Público,
- b) Personas de Derecho Privado.

Antes de comenzar su desarrollo es necesario que cite-mos el artículo 52, inciso 2º del Código Civil, en donde se da una definición de ellas, dice: "Son personas jurídicas las personas ficticias capaces de ejercer Derechos y contraer obligaciones y ser obligaciones y ser representadas judicialmente.

Pero esta es criticada por autores como Alessandri y Somariva diciendo que ella solo indica sus atributos, pero que no precisa la esencia de las mismas.

Al efecto ellos proponen la siguiente definición, "Persona Jurídica es todo ente abstracto que persigue fine de utilidad colectiva y al cual, como medio para la consecución de estas, la ley reconoce capacidad de goce y ejercicio" (2).

Consecuencia de lo expuesto es que para la existencia de las personas jurídicas son necesarios dos requisitos básicos:

- .....
- (1) Enciclopedia Uteha - Unión tipográfica Editorial Hispano Americana, Tomo VIII, letras p-Rob, Mexico 1952 pp385-386.
  - (2) José Mario Julio Flores - Consideraciones acerca de las personas jurídicas de Derecho Privado - Tesis p 2.

- a) " que ella surja como una entidad distinta a independiente de los elementos que la componen".
- b) " que a esa entidad se le reconozcan derechos y obligaciones, también distintos a los de los miembros integrantes de la entidad" .

Entraremos a exponer la clasificación que mencionamos en párrafos anteriores .

Personas Jurídicas de Derecho Público:

En sentido estricto son aquellas que ejercen el "Ius imperii, como el Estado y los entes administrativos menores emanados directamente de él.

En un sentido lato, también se considera como tales, aquellas que aunque no ejerzan el "Ius imperii", tienen un fin de utilidad pública.

Personas jurídicas de Derecho Privado:

Son aquellas que persiguen un fin de utilidad privada.

En otras palabras:

	<u>Corporaciones</u> El Estado, <u>Fundaciones,</u> De Derecho Público <u>Instituto de Vivienda Urbana,</u> <u>Asociaciones de Interés General,</u> <u>Los partidos políticos.</u>
--	---

LAS PERSONAS

JURIDICAS.

(1)

	<u>Corporaciones de Utilidad Pública,</u> <u>Instituciones de Beneficencia,</u> De Derecho Privado < <u>Fundaciones de Utilidad Pública</u> <u>Fundación Batarse,</u> <u>Con fin de lucro</u> <u>Asociaciones de In-</u> <u>Las Sociedades.</u> <u>terés particular.</u> <u>Sin fin de lucro</u> Los Sindicatos
--	---

De éstas nos interesa sólo las personas Jurídicas de Derecho Privado.-

En nuestra legislación están consideradas las Corporaciones y las Fundaciones de Utilidad Pública, desde el Código Civil de 1860, excepto que en él eran mencionados con el vocablo de "Beneficencia Pública", hasta que el día 30 de Marzo de 1880, se sustituyó por "Utilidad Pública". Así se conservó en la edición de 1880, 1893 y 1904. El 21 de Junio de 1907 se reformó el artículo pertinente y se agregaron las Asociaciones de Interés Particular.

Esta clasificación es la que actualmente se encuentra en nuestro Código Civil en su artículo 540 que dice: "Las personas jurídicas son de dos especies: 1º) Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública. 2º) Asociaciones de Interés Particular. Por otra parte, nuestro Código en su artículo 542, da a entender que las corporaciones y fundaciones pueden serlo tanto de Derecho Público como de Derecho Privado.

Pero para el presente estudio nos interesan las Asociaciones de Interés Particular. En un principio en nuestra legislación no se las consideró como Personas Jurídicas, sino que fue -- hasta el 21 de Junio de 1907, como lo dejamos apuntado anteriormente que se las tomó como tales, mediante la agregación de un numeral segundo al artículo 559 de la época.

El término Personas Jurídicas de Interés Particular, comprende dos divisiones:

- a) Las sociedades que tienen fines de lucro.
- b) Las Asociaciones, "Strictu Sensu", sin fines de lucro, ni de utilidad pública, sino morales, culturales, etc.

De ellas, tomaremos sólo las sociedades, para continuar nuestro estudio.

Al respecto, se presenta un pequeño problema histórico de carácter terminológico que consideramos necesario dejar aclarado:

El día 4 de Agosto de 1902 por reforma del artículo 1031 del Código Civil de 1860, cambió las palabras "natural o jurídica" en él comprendidas por "natural, colectiva o jurídica", Esta reforma se llevó a cabo antes de 1907, referente a la inclusión de las Asociaciones de Interés Particular dentro de las personas jurídicas. De ahí que la razón para la reforma de 1902 fuera "la necesidad de comprender entre las personas que pueden ser asignatarios testamentarios a las personas morales o colectivas que no son personas naturales ni se hallan incluidas en las personas jurídicas".

Cuando vemos el artículo 1811 del Código Civil que nos dice "La Sociedad o Compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provenga. La sociedad forma una persona colectiva, distinta de los socios individualmente considerados", da a entender que al ser la Sociedad una persona colectiva, que según la reforma no es persona natural ni jurídica, no está considerada en nuestra Ley como Persona Jurídica.

Sin embargo, en la inclusión en 1907 "de las asociaciones de interés particular", como persona jurídica y al comprender en su subdivisión a las Sociedades, ellas quedan, como Personas - Jurídicas, aunque por interpretación histórica y no de forma específica en la Ley.

A continuación enumeraremos los elementos que caracterizan a las Sociedades. (Artículos 1811-1813, Código Civil).

- 1) El aporte
- 2) El fin de lucro (Mercantiles); Beneficio (Civiles)
- 3) Participación en las utilidades.
- 4) Participación en las pérdidas. Deducido de los artículos 1826 y 1827, Código Civil.
- 5) La intención de formar Sociedad.:

Las Sociedades se clasifican:



d) En cuanto a la responsabilidad de los socios:

- 1) Colectivas Civiles: Socios responden de forma ilimitada y a prorrota de sus aportes.
- 2) Colectivas Mercantiles: Socios responden de forma ilimitada, pero solidaria.

Existe un problema con respecto a las Sociedades Anónimas: Si sólo existe una clase: las Mercantiles. Esto se suscita del artículo 3, numeral 7º del Código de Comercio, cuando al referirse a los actos de comercio dice; "las sociedades anónimas de toda clase" de donde se deduce la no existencia de las civiles anónimas. Sin embargo, el problema se resuelve con el artículo 1822 del Código Civil que dice "Las sociedades civiles anónimas están sujetas a las mismas reglas que las sociedades comerciales anónimas" dejan entender claramente la existencia de Sociedades Anónimas Civiles y Mercantiles.

Los criterios que sirven para distinguir las Sociedades son tres:

- a) Responsabilidad de los socios,
- b) Régimen de Administración,
- c) Cesión de derechos.

SOCIEDADES COLECTIVAS.-

Responsabilidad de los socios:

- a) Civiles: Responden ilimitadamente por deudas sociales a prorrata de sus aportes; por sus aportes y con sus bienes particulares, individualmente (artículo: 1853 del Código Civil).
- b) Mercantiles: Responden ilimitadamente por deudas sociales a prorrata de sus aportes; pero en forma solidaria particularmente (artículo 181 del Código de Comercio).

Administración:

- a) Civiles: Todos los socios tienen derecho a administrar.
- b) Mercantiles: (artículos 1837 y 1839 del Código Civil y 193 y 196 del Código de Comercio).

Cesión de Derechos:

- a) Civiles: No está esta disposición expresa; pero de los artículos 1846 del Código Civil y 1854 del Código Civil, se deduce que pueden ceder sus derechos sociales con el consentimiento unánime de los demás socios.
- b) Mercantiles: Pueden ceder sus derechos sociales con el consentimiento unánime de los otros socios (artículo 212 n.º 3, del Código de Comercio.)

SOCIEDADES ANONIMAS.-

Tanto las Civiles como las Mercantiles están sometidas a un sólo régimen.

Responsabilidad de los Socios:

- a) Esto está determinado por los artículos 1819 inciso 4.º del Código Civil y 263 del Código de Comercio, - cuando dice "quién sólo son responsables por el valor de sus acciones" y "la masa social compuesta del capital, de los beneficios acumulados y de los dividendos no repartidos, responde de las obligaciones de la compañía".

Administración:

- b) Está confiada a una Junta Directiva, es decir, que no tienen el derecho de administrar los socios por sí, sino mediante acuerdo tomado en Junta General. (artículos 257 y 260 del Código de Comercio).

Cesión de Derechos:

- c) Los socios pueden ceder sus derechos, (acciones, - excepto cuando éstas sean nominativas, necesitando en este caso el consentimiento de la Sociedad (artículo 251 del Código de Comercio).

SOCIEDADES EN COMANDITA. (Intermedio entre Sociedades Colectivas y Sociedades Anónimas.)

Hay dos clases de socios:

- a) gestores (colectivo)
- b) Comanditarios.

Responsabilidad de los socios:

- 1) Gestores: tienen la responsabilidad de los colectivos.
- 2) Comanditarios: Responden en forma limitada (artículos 1819, Código Civil y 307 y 310 Código de Comercio).

Administración:

- 1) Gestores: Son los administradores.
- 2) Comanditarios: No tienen el derecho de Administración (artículos 1820 del Código Civil y 307 y 309 del Código de Comercio.)

Cesión de Derechos:

Respecto de esto habrá que deducirse conforme a lo establecido en el artículo 307 del Código de Comercio. Se le aplicarán las normas que rigen para las sociedades Colectivas y Anónimas. Así:

Sociedad Comandita Simple: sus derechos no son negociables,

(Socios Comanditarios) por carecer de títulos representativos de sus derechos.

Sociedad Comandita por Acciones: Se les dan títulos representativos de sus derechos -- (acciones) y se pueden transferir conforme a las reglas Generales de la Cesión.

Las diferencias antes apuntadas nos prepara de forma cierta para realizar las diversas consideraciones que a continuación apuntaremos, además que nos permiten llevar un orden, no sólo en cuanto al desarrollo del tema que nos ocupa, sino también, de carácter legislativo, ya que como podemos apreciar uno de los objetivos a realizar su desarrollo de este subtítulo es hacer algunas consideraciones históricas del punto Sociedades, de una forma, que dé a comprender la Sucesión de ellas en nuestras Leyes como su tratamiento en doctrina.

Las Sociedades, pues, son el reverso de las Personas Naturales, en cuanto que al ser entidades creadas por ellas, desarrollan un papel importante en un sistema Social Colectivo, como es el nuestro, y el de todos los países del nuevo Occidente,

Asentado lo anterior, pasaremos al campo del Derecho Tributario, en especial a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En él se aplican las mismas reglas, pero con ciertas salvedades.

Se han considerado como personas jurídicas en el tratamiento que le han dado las diferentes Leyes de Impuesto sobre la Renta, solamente a las Sociedades, debido a que las otras, si bien se las ha tenido en cuenta, para los efectos tributarios, se las ha excluido o se las ha tratado de distinta forma.

En párrafos anteriores examinamos las diferencias que existen en las Sociedades Civiles y Mercantiles. En seguida pasaremos a verlas que se dan entre estas últimas y las que estudiaremos en Derecho Tributario, es decir, las referidas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La diferencia que destaca con mayor relieve entre las Sociedades Civiles y Mercantiles desde el punto de vista económico y fiscal es: que las primeras al perseguir el ánimo de lucro, cuyo término contable es utilidad, se está refiriendo a Utilidad Bruta y Utilidad Neta y, las segundas al referirse a Utilidad, como término contable, se refieren a Renta Bruta, Renta Neta y/o Renta Imponible, según sea que coinciden o no contablemente. -La diferencia está no sólo en los términos, sino en los diferentes tratamientos para llegar a ellas y en la particularidad de aplicación según sea la clase de sociedad. O sea, se las puede también llamar, desde el punto de vista de utilidades: Utilidad Contable, que es la Renta Neta de la Sociedad desde el punto de vista económico, Utilidad Fiscal Neta, que es la llamada Renta Imponible para tasar el Impuesto de la Sociedad: cuando no se le hacen deducciones a la Utilidad Neta, es la misma Renta Imponible; cuando le hacen deducciones, a la Utilidad Neta, la Renta Imponible puede llamarse Utilidad Fiscal Neta, y Utilidad Distribuible, que es la Utilidad a repartir a los Socios, llenados los requisitos según -

cada clase de Socio.

Así en las Sociedades Civiles y Mercantiles desde el punto de vista Fiscal, la Utilidad Fiscal Neta, es mayor que la Utilidad Neta de las Sociedades Civiles y Mercantiles desde el punto de vista económico, y sirve para imponer el impuesto a las Sociedades, en el caso de que el Cuadro de Pérdidas y Ganancias sufriese reparos de la Oficina Tasadora por haberse consignado valores o gastos que no son deducibles a criterio de dicha oficina.- Dicha Utilidad será Neta é igual cuando no hubiere reparos por parte de la Oficina Tasadora.

Sin embargo, para llegar a las Utilidades Distribuibles de los Socios, tanto en las Sociedades Anónimas como en las Colectivas, habrá que deducir de las utilidades, el impuesto de la Sociedad, los gastos deducibles y las Reservas Legales (en caso de la Sociedad Anónima).

Visto esto pasaremos a estudiar el siguiente subtítulo.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES

En materia de imposición a las sociedades se ha adelantado mucho en la últimas décadas, aunque esto resulte relativo según los países, como su rendimiento práctico en los mismos.

El Impuesto sobre la Renta de las Sociedades merece una especial consideración dentro de los diferentes sistemas tributarios.

La base del mismo se encuentra en la consideración de tratar a las sociedades como personas jurídicas, lo cual nos lleva a incluirlas en la Ley bajo un mismo rubro que se refiere a los sujetos del Impuesto, considerándolas, al igual que las físicas o naturales y sus asimilados, como sujetos pasivos de la Relación Tributaria.

La principal diferencia entre los impuestos que recaen sobre las personas naturales y las sociedades se encuentra en la

estructura de los tipos impositivos. Aunque si bien es cierto que en nuestra legislación se les ha dado históricamente igual tratamiento en alguna época, en la actualidad se establece distinción al respecto, siendo el de las personas físicas o naturales fundamentalmente progresivo y el de las sociedades, proporcional.

En otras legislaciones, como la de Estados Unidos, se ha incluido en el Impuesto sobre la Renta de las sociedades reglas sobre prorrateo, es decir, se permite a las sociedades compensar sus pérdidas mediante el traspaso hacia atrás o adelante de la renta, según sea el caso, durante un número de años y así equilibrarse en los años siguientes. Estas disposiciones generales parecen ser suficientes, excepto para aquellas sociedades que tengan pérdidas por un largo período,

Ante todo surge un problema esencial respecto al impuesto de la renta sobre las sociedades: su justificación.

Al ser consideradas las sociedades como personas jurídicas, para los efectos impositivos en especial la anónima, y provenir tal actitud de la práctica legal, la verdad es que la sociedad no es algo distinto ni separados de las personas físicas que la poseen. El impuesto que ellas causan debe ser finalmente pagado por algún individuo. En otras palabras, "el impuesto debe ser causada de que la renta de alguna persona física o serie de ellas sea más baja que lo que sería sin la existencia del impuesto"(1).

Esta visión no llevaría a concluir que la justificación del impuesto sobre las sociedades, sería mínima.

Sin embargo, se ha intentado establecer una justificación del mismo al decir, que si bien es cierto que el "impacto Final" del impuesto recae sobre algunas personas físicas o naturales, el privilegio de realizar negocios mediante la forma de sociedad se encuentra sancionado por el Gobierno", y que este privilegio, en sí mismo, es suficientemente valioso para aquellos que invier-

ten en organizaciones de negocios con esta forma para justificar un Impuesto Especial" (L.).

Por otra parte, los intentos de justificación de esta clase de impuesto se han llevado a cabo, mayormente, después que este ha estado en vigor durante algún tiempo. La verdad, es que en resumidas cuentas, resulta mucho más sencillo explicar el origen y la continuación del mismo que señalar una justificación de él. Esto tiene una explicación menos complicada de lo que parece. Buchanan nos dice: "Los autores de las decisiones políticas hallan muy fácil establecer un Impuesto sobre la Renta de las sociedades y muy difícil un Impuesto sobre la Renta de los individuos. Esto se debe en gran parte al fenómeno de que la sociedad es, de hecho, una persona jurídica. Las personas privadas tratan a la sociedad como algo aparte de sus propietarios, y la incidencia real del Impuesto, como veremos posteriormente es difícil de situar con alguna precisión. Los cuerpos legislativos hallan relativamente poca oposición a los Impuestos sobre las Rentas de las Sociedades.- Esto se hace doblemente cierto cuando el clima político es desfavorable a las empresas".

También creemos necesario, decir, que el Impuesto sobre las Sociedades trae efectos directos sobre la economía y complejos e indirectos sobre la misma. Ellos, tradicionalmente, en las finanzas, agregándole los Impuestos Personales, pueden producir efectos negativos de gran significación en la actividad económica. De ahí que el Impuesto sobre las Sociedades puede recibir muchas críticas, entre ellas citamos:

- 1)- Debido a la incertidumbre relativa a su incidencia real y a sus efectos económicos, resulta conveniente a los políticos establecer esta clase de impuestos.

( L ) James M. Buchanan- Hacienda Pública- Editorial Derecho Financiero, Madrid 1968, p. 370

- 2)- Viola los principios de la equidad en la distribución de la carga tributaria, de todo que finalmente es el individuo el que soporta la carga impositiva.
- 3)- Tiene efectos adversos sobre la inversión, ya que el impuesto se paga de los fondos disponibles que servirían a la expansión de las empresas.
- 4)- Disminuyen los incentivos de la inversión, sea por la reducción de las utilidades sociales o por el efecto psicológico de la doble imposición.
- 5)- Retraso del progreso económico, porque al no invertirse las empresas ya formadas no tienen la capacidad de competencia.
- 6)- Disolución y liquidación de la Sociedad para evitar el pago del impuesto y sólo tributar el socio.
- 7)- La doble imposición, es decir, que deba pagar tanto la Sociedad, como el socio.

Estas críticas están basadas en el argumento de que la Sociedad y el socio no son algo distinto ni separado.

A las críticas anteriores se les hacen a la vez las siguientes; en relación con los numerales siguientes:

- 2)- Esto no es cierto, ya que de no hacerse quedaría una parte de renta sin gravar.
- 4)- No existe doble imposición y recordemos que los incentivos son parte de la Política Fiscal que puede ayudar a mantener el equilibrio de la producción.
- 6)- Aquí debería ser: la persona Natural, pero recordemos que lo que se grava es la Renta.
- 7)- No es cierto, porque en realidad sí encontramos algunas diferencias, por ejemplo: en cuanto a la responsabilidad, por lo que sería y es conveniente hablar de la tributación simultánea o al nivel del socio o de la Sociedad y no de doble imposición.

Pero, como dijimos al principio, esta clase de impuesto que sigue en importancia al de las personas físicas o naturales, a pesar de todas las razones que se han aducido en su contra, quizás no exista país que no la haya adoptado.

Sin embargo, es necesario que hagamos alusión a algo de suma importancia, cual es que en las primeras décadas en que se implantó, fué costumbre gravar sólo a las Sociedades. Esto válido para otros países, también ocurrió en el nuestro, como más adelante veremos al exponer el desarrollo histórico. No es sino hasta hace poco que se ha adoptado el sistema de gravar de una forma autónoma a la Sociedad y a los socios por utilidades provenientes de la misma.

En nuestro país, de una forma definitiva se ha llevado a cabo a partir de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951. Esto ha dado lugar a que podamos observar varios fenómenos que han acaecido:

- 1)- Mayores ingresos al Fisco.
- 2)- Elevación de tasas a las Sociedades, por expansión y creación de las mismas.
- 3)- El uso de esta clase de imposición, no sólo para la -- obtención de fines fiscales, sino como instrumento de política económica, con el fin de revivir la competencia, estimulando el apareamiento del empresario medio y pequeño y desalentando a las grandes empresas, que por sus dimensiones debilitan la libre competencia y por lo tanto, la libre competencia.

Por último citaremos una opinión de autor Italiano Cesare Cosciani, profesor de Finanzas Públicas en la Universidad de Roma, Italia, que al respecto dice: "el Impuesto a las Sociedades es un instrumento que puede servir para reequilibrar el sistema económico, junto a otros instrumentos de que dispone el Gobierno, cuando

existe una tendencia a la crisis o se toma alguna represión por falta de equilibrio entre la inversión y el ahorro, o cuando se manifiestan tendencias inflacionarias o deflacionarias, o también cuando se quiere acentuar el proceso de expansión económica".(1)

En nuestra legislación, las rentas de las Sociedades son de una importancia grande, al grado que es recomendable que su imposición sea usada con el doble fin que se pretende actualmente: como instrumento de Política Fiscal é instrumento de Política Económica (2)

Así pues, por todo lo dicho anteriormente, podemos afirmar que esta clase de impuesto es una fuente de importantes ingresos para nuestro Gobierno.

Sin embargo, deseo dejar anotado algunas palabras que el autor James M. Buchanan(3), dice al respecto de la legislación tributaria en los E.E.U.U., refiriéndose a esta fuente de ingresos del Estado: " Esto es cierto, a pesar de que pocos argumentos basados en motivos económicos o éticos pueden ser apuntados en su favor. El impuesto es altamente inequitativo en cuanto a la distribución de la carga entre las personas y sus efectos económicos; éstos, aunque imprescindibles, no son consistentes con el criterio de eficiencia o crecimiento. La importancia del impuesto se explica por la popularidad de que goza para los políticos.

(1)-Cita tomada de la Obra de Mario Alberto Fernández. El Impuesto sobre la Renta en El Salvador. Tesis-Revista de Economía Salvadoreña -Enero-Junio 1965, No.31, publicada por Instituto de Estudios Económicos Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, p.118.

(2)-Para mayor información, ver obra citada anteriormente y anuncios Estadísticos.

(3)-James M. Buchanan- Hacienda Pública-Editorial Derecho Financiero, Madrid 1968, p.388

Puesto que sus verdaderos efectos é incidencia son algo osuros, el impuesto es aceptado mucho más fácilmente que aquel que recae sobre la renta de las personas Físicas. Entre los economistas y los expertos en Materias Fiscales existe la idea, muy extendida, de que el impuesto debería reducirse, idealmente, eliminarse. Pero para los autores de las decisiones políticas el Impuesto Sobre las Sociedades proporciona, en efecto, un medio de generar ingresos federales sin cargas impositivas directas sobre los votantes. Las empresas no votan, y de este mismo hecho se deduce que el impuesto seguirá siendo importante".

Pasaremos a continuación a la exposición histórica de las sociedades en nuestra legislación de Impuesto sobre la Renta.

#### DESARROLLO HISTORICO DE LAS SOCIEDADES EN NUESTRA LEGISLACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En el subtítulo anterior cuando hablamos de la Evolución de las Leyes de Impuesto sobre la Renta en nuestra Legislación, dejamos establecido lo referente al desarrollo de las Sociedades y Socios en ella, como formando parte del contexto del desenvolvimiento histórico general.

Recordemos que la primera Ley de Impuesto sobre la Renta data del día 19 de Mayo de 1915. En ella se establece por primera vez el pago de Impuesto sobre la Renta, diciendo en su Artículo 2o, Inciso 1º que "este impuesto es debido por todas las personas que dispongan en el país de una renta", dando a entender que serían sujetos del mismo tanto las Personas Naturales, como las Jurídicas. El día 15 de Junio de 1915, se publicó por Decreto Legislativo, la "Ley Reglamentaria de Impuesto sobre la Renta", que según se había expresado por el Legislador de la anterior Ley, vendría a determinar a los funcionarios, autoridades y procedimientos para la percepción del Impuesto como para los recursos a favor de

los contribuyentes. Esta Ley, en su Artículo 3<sup>o</sup> deja clara la suposición del Artículo 2<sup>o</sup>, Inciso 1<sup>o</sup> antes mencionado, cuando se especifica quienes son los objetivos pasivos de imposición y que en la parte pertinente al tema que nos ocupa dejó dicho: " Quedan también sometidas al pago del Impuesto sobre la Renta, todas las personas morales o jurídicas, establecimientos, sociedades, asociaciones. . " que -- dando establecida, por primera vez, en nuestra Legislación el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades .

En el mismo Artículo 3<sup>o</sup>, en su Inciso último, sienta las reglas del tratamiento del socio, cuando dice: " Es entendido para -- los efectos de este Artículo, que al hacerse el cálculo de la renta personal de cada socio se excluirá la proveniente de las ganancias sociales ya tasadas ", dando a entender que el socio no estaba sujeto al impuesto por las utilidades provenientes tasadas .

Esto quiere decir, que en la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, se siguió el sistema, en cuanto al tributo de las sociedades y socios, de considerar como sujeto único de imposición a las mismas, exonerando a los socios. En otras palabras; solo se grava a la sociedad y no a los socios por las utilidades sociales percibidas .

Al mismo tiempo queremos dejar establecido, que tanto las personas naturales como las jurídicas estaban sometidas a una misma tarifa para el pago de los impuestos, contemplada en el Artículo 7<sup>o</sup> de la Ley .

Por otra parte estaban exentas del pago del mismo aquellas personas cuya renta no excediera de dos mil colones, disposición contemplada en el Artículo 5<sup>o</sup> de la Ley .

El día 19 de Junio de 1916, la Asamblea Legislativa decretó una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, que entró en vigencia a partir del día 1<sup>o</sup> de Enero de 1917 .

En ella aparece una innovación respecto del tema que tratamos :En su Artículo 19º,numeral 4º,establecía que no estaban sujetos al pago de Impuesto sobre la Renta" las sociedades o compañías,pero en el activo de los socios se incluirán las utilidades, emolumentos o dividendos que perciban".Nose dijo al respecto si las utilidades referidas debían ser las que podían ser distribuidas o si lo eran las que realmente se habían distribuido.Esta -- disposición fué reforzada por el Decreto Ejecutivo del día 18 de agosto de 1916,mediante el cual se promulgó el Reglamento de la -- Dirección General de Contribuciones Directas y que en su Artículo 9º,estableció: que a pesar de la exención para las sociedades de pagar el Impuesto sobre la Renta,el Gerente,el Administrador o representante social que señalare la Dirección General de Contribuciones Directas,estaba en la obligación de remitir a ella la lista de los socios de la compañía,con indicación de las utilidades-- que a cada uno les hubieran correspondido,bajo multa de veinticinco colones y de quedar sujeta la sociedad al pago del Impuesto -- que por tal motivo hubiese dejado de percibir el Fisco de los socios.

Aquí,al contrario del sistema anterior establecido queda exenta la sociedad del pago del impuesto y los socios deberían incluir sus utilidades en el activo o el socio deberá hacerlo de la parte que le corresponda.

El Artículo 61º de la misma Ley dispone que:"se establece el Impuesto real del uno por ciento sobre todo rendimiento neto mayor de quinientos colones,hasta dos mil,adquirido por personas que no pueden ser sujetos de imposición,por motivos diferentes de la cuantía de la cuantía de la renta,cuando dichos rendimientos procedan de bienes situados en El Salvador.Pasando de dos mil colones se cobrará según la escala establecida en el Artículo -- 8º".

Respecto de las tablas, en relación con la Ley anterior, fueron modificadas, como dejamos establecido en el estudio histórico de las Leyes, pero siempre las Personas Naturales y Jurídicas quedan sujetas por igual a ella.

Referente a las deducciones, el Artículo 1º de esta nueva Ley, establecía los dos mil colones de deducción básica que era similar a la de la Ley anterior.

Sin embargo, la vigencia de este nuevo sistema no tuvo mayor duración, pues por Decreto Legislativo del día 15 de Julio de 1918, fué derogado.

En su Artículo 2º éste establecía que cuando se gravara la sociedad, se rebajaría en la renta de los socios las utilidades o los dividendos provenientes de la sociedad gravada. De esta forma se vuelve a lo establecido en la primera ley; cuando es la sociedad la que se grava, los socios quedan exentos del pago del impuesto con relación a la renta de la sociedad. Al parecer el motivo de tal cambio fué que el haber dejado sin gravar a las sociedades produjo un déficit en los ingresos percibidos por parte del Fisco.

Aquí consideramos oportuno mencionar que este sistema, mediante el cual solo las sociedades pagan el impuesto, duró hasta la Ley de 1951, que fué la que introdujo modificaciones radicales en él".

Es necesario decir que entre el período que abarca las modificaciones realizadas por los Decretos del 13 de Diciembre de 1940 y 10 de Mayo de 1941, para algunos como el Dr. Mario Alberto Fernández, el tratamiento a las sociedades sufrió una excepción y para otros, como el Dr. Hugo Flores Menjivar, no se modificó el sistema. En mi opinión el segundo de los citados está en la posición correcta como a continuación veremos:

El Decreto del día 13 de Diciembre de 1940, en su Artículo 23º dejó sin efecto el Artículo 2º del Decreto del día 15 de--

Julio de 1918, (por el cual se volvía al régimen de la primera Ley) que a su vez había derogado el Artículo 19º, número 4º de la Ley de 1916 que había establecido la exención para las sociedades y el gravamen para los socios. Pero este nuevo Decreto no alteró el sistema de gravar sólo a la sociedad, pues el Artículo 9º de la Ley (1916) que entró en vigor a partir del 1º de Enero de 1917, en su Inciso 2º de los dos con que se adicionó, al mismo tiempo expresó: "si una sociedad por cualquier motivo no pudiera ser calificada como contribuyente, se sumará a la renta de los socios o accionistas las utilidades o dividendos que provengan de la sociedad no impuesta". O sea, en otras palabras: que cuando se califica una sociedad como contribuyente y no hay utilidades que sumarse a los socios, éstos están exentos del pago del impuesto como tales. Debemos fijarnos en que se dice que cuando no sea calificada la sociedad "se sumará a la renta de los socios" y no que los socios tributarán a la par de la sociedad ni por cuenta de ella, sino en su defecto pero por las rentas de ellos y no de la sociedad. La exención será no del sistema de gravar sólo a la sociedad, sino de la forma de precaverse el riesgo de la eventualidad de que ella no sea calificada como contribuyente, gravando entonces las rentas de las personas que la integran, con la suma de las utilidades o dividendos, debiendo pagar el impuesto como Personas Naturales en el sentido de que cuando se habla de rentas, se refiere a las Rentas Personales.

Tampoco el Decreto del 10 de Mayo de 1941 modificó tal sistema, ya que al sustituir el Artículo 9º de la Ley de 1916, estableció en los Incisos 2º y 3º del nuevo Artículo 9º que respecto de los socios, no pagarían Impuesto sobre las Rentas percibidas de sociedades que ya lo hubieran satisfecho.

Como vemos el sistema no fué modificado incluso durante este período y solo lo sería con la Ley de Impuesto sobre la Ren

ta de 1951.

LEY DE 1951- DECRETO 520 DEL DIA 10 DE DICIEMBRE DE 1951.

Hemos dejado asentado que la Leyes anteriores a la de 1951, el único sujeto de impuestos por las utilidades sociales era la sociedad, excepto en el período comprendido entre el 1º de Enero de 1917 y el 2 de Agosto de 1918, en que se rigió el sistema contrario modificado.

También dijimos que tanto las personas naturales como las jurídicas estaban sujetas a unas nuevas tablas que establecían la tasa del impuesto, la cual era progresiva, situación que traía como consecuencia una aplicación de cuotas progresivas mayores a la capacidad contributiva del socio, sobre todo en el caso de acumulación de utilidades por parte de la sociedad y luego distribuirlas a los socios.

En última instancia tal sistema de imposición para los socios se volvía proporcional, porque los accionistas pagan el impuesto en proporción a sus aportes, es decir, la misma tasa se aplicaba al socio mayoritario como al minoritario.

En vista de ello, la Ley de 1951, estableció una doble imposición, debiendo tributar tanto la sociedad como el socio, "pero cumpliendo el principio de justicia en la distribución", mediante el cual las sociedades debían pagar una cuota moderada y el socio computaría en su renta personal las utilidades que se le distribuyeran, pagando el impuesto de acuerdo con su capacidad contributiva.

Es decir, se estableció una doble imposición atenuada en el impuesto social. Este sistema se conserva actualmente.

El Artículo 6º de la Ley, decía:

INCISO 1º: "Cuando se trate de determinar la renta de una sociedad, la utilidad gravable será la que arroje la liquidación de las cuentas de resultados, antes de efectuarse la distribución, exclu-

das las cantidades correspondientes a reservas obligatorias determinadas y también limitadas por la Ley".

Este Inciso es complementado por el Artículo 25º del Reglamento que dice:

"Las sociedades deberán determinar su renta antes de efectuar cualquier distribución de utilidades y después de excluir -- las cantidades correspondientes a Reservas Legales en el límite mínimo obligatorio".

Con esto quedaba establecido, que el impuesto que debía pagar la sociedad era por aquellas utilidades que ha percibido. INCISO 2º: " Al determinar su renta personal, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las utilidades de la sociedad, salvo que provengan de una Sociedad Anónima, en cuyo caso deberá computar aquellas realmente distribuidas, sea en efectivo, en especie, o en operaciones contables".

Este inciso se complementa con el Artículo 26º del Reglamento que establece:

"Todo contribuyente al determinar su renta deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le correspondería al hacerse una distribución total de las utilidades que haya obtenido una sociedad o sociedades a que pertenezca, salvo que dichas utilidades provengan de una sociedad anónima. Para el efecto de dicha distribución, del monto total de las utilidades de la sociedad, se excluirá, hasta su límite mínimo obligatorio, el monto de las reservas legales efectuadas".

"Cuando las utilidades provengan de una sociedad anónima el socio deberá computar aquellas que realmente le fueron distribuidas, sea en efectivo, en especie o mediante operaciones contables. Deberá, así computar las utilidades que se le distribuyan a través de aumento, disminución, cancelación o amortización de ac--

ciones, ya sea en su número o en su valor".

"Cuando el contribuyente sea una sociedad y haya percibido o se le haya acreditado utilidades por otras sociedades, estará obligado a computarlos en su renta imponible solo cuando estas sociedades no hayan sido sujetos de imposición".

En caso de disolución y consecuente liquidación de cualquier sociedad, toda asignación hecha al socio que exceda de su aporte y que no haya sido gravada anteriormente, causará impuesto".

Esto deja establecido que los socios deberán pagar el impuesto sobre las mismas utilidades percibidas por la sociedad, cuando les sean repartidas.

Por otra parte se establece una diferencia en cuanto a trato de los socios, según que éstos sean de una sociedad anónima o de otra clase.

Esta diferencia consiste en que los socios de una sociedad anónima son gravados sólo por las utilidades que perciban realmente, sea "en efectivo, en especie, o en operaciones contables", mientras que los socios de las otras sociedades están obligados a hacer una distribución teórica de las utilidades sociales y pagar el impuesto por ellas.

En este punto es necesario dejar en claro que se entiende por utilidades realmente percibidas, en efectivo, especie o mediante operaciones contables y las no percibidas realmente.

Las utilidades realmente percibidas son aquellas que verdaderamente se les han repartido a los socios de las sociedades anónimas, y al decirse en efectivo, se está refiriendo a los dividendos. Desde ya vemos que se dejó de lado las ganancias retenidas por la sociedad, o en otras palabras, las utilidades no distribuidas: reservas. Mas adelante haremos alusión a ellas, con respecto a las en especie o mediante operaciones contables, la Ley no dejó claro qué deba entenderse por tales, por lo que para su interpretación se ha-

es necesario establecer un criterio general, Para ello debemos dejar dicho que el pago del impuesto nace desde que se produce la situación que coincida con aquella que la Ley señale como hecho generador del crédito fiscal. La estructura del impuesto sobre la Renta está basado en el concepto de incremento del ingreso en un período determinado, por lo que en el caso que nos ocupa tal situación aparecerá y dará nacimiento al hecho generador del crédito fiscal cuando las utilidades hayan sido percibidas realmente por los accionistas. Consecuente con este razonamiento en el presente Decreto podrá incluirse que habrá distribución real de utilidades cuando las de la sociedad ingresen al patrimonio de los socios, lo cual podrá verificarse por medio de dividendos en efectivo, en especie o mediante operaciones contables. Así, en efectivo sería cuando las utilidades entraran en el patrimonio del socio en dinero; en especie, mediante un bien realizable en dinero y mediante operaciones contables, en el caso de que se acrediten contablemente utilidades a la cuenta personal del socio, pasando el socio a tener sobre ellas un derecho de crédito contra la sociedad, pudiendo disponer de las mismas mediante su pago o dejándolas para su retiro en otra ocasión.

Respecto de las utilidades no percibidas realmente, se refiere a aquellas en las cuales no existiera una distribución real de las mismas, pero para el efecto del pago del impuesto por parte del accionista la Ley exigió hacer una distribución teórica de ellas, para gravar el patrimonio de los socios de las demás sociedades.

Esta diferencia de tratamiento obedeció al fin de establecer un incentivo fiscal: estimular la creación y el funcionamiento de las Sociedades Anónimas, permitiéndoles contar con recursos propios, al concederles la retención de utilidades sin soportar gravámenes. En otras palabras: fomentó la formación del ahorro,

antes que el interés fiscal, al permitir el retardo del cumplimiento de la obligación fiscal de los socios mediante la concesión de no repartir dividendos. En este sentido las utilidades no distribuidas quedaron exentas de gravamen por esta Ley.

Hemos visto que en cuanto a utilidades no distribuidas, el caso de la reserva ha sido explicado en relatos anteriores. Sin embargo se presenta un problema con la capitalización.

El Artículo 6º, Inciso 2º de la Ley no hace referencia a si esta clase de utilidades deben o no soportar gravamen. Sólo hace alusión a ellas cuando se refiere a las Sociedades Anónimas, que deberán soportar el gravamen los socios por las utilidades realmente percibidas, en efectivo, especie o mediante operaciones contables; pero al no especificar nada sobre ellas, menos se refiere a la capitalización o sea el reparto de utilidades en acciones de la propia sociedad. Esto no debe confundirse con el reparto de utilidades por acciones que haga otra compañía distinta a la que efectúa la distribución, pues en este caso sería reparto de utilidades en especie.

El problema se suscita a raíz de que el Artículo 26º, Inciso 2º del Reglamento, dice que el socio de una Sociedad Anónima deberá computar como utilidades realmente percibidas además de las enumeradas en el Inciso 2º del Artículo 6º de la Ley "las que se distribuyen a través de un aumento de acciones, ya sea en su número o en su valor".

La discusión proviene del hecho de que la Ley secundaria no hizo referencia en ningún sentido en cuanto a la capitalización de utilidades y es una disposición del Reglamento el que la señala.

Vemos que según nuestra Constitución es imposible que un Reglamento pueda legislar más allá de la esfera jurídica esta--

blecida por la Ley secundaria, porque por una parte el Reglamento tiene como objeto el facilitar y asegurar la aplicación de la Leyes y su ejecución (Artículo 78º, No.15 Constitución Política 1962) y por otra, sólo la Asamblea Legislativa puede decretar contribuciones o impuesto sobre toda clase de bienes e ingresos (Artículo 47º, No.15 Constitución Política 1962).

Sólo en el caso de que el aumento de capital distribuido por medio de acciones, produjera un incremento en el patrimonio social del accionista se podría considerar como utilidades realmente distribuidas, de otra forma no hay reparto gravable.

Pero apreciamos que el aumento de capital social no indica necesariamente que deba hacerlo del patrimonio social, o del socio, por cuanto ya sea que se capitalicen las reservas o las utilidades acumuladas con los requisitos necesarios, mediante el aumento del valor de las acciones o una nueva emisión de ellas, el monto del patrimonio social o del socio queda igual, puesto que la sociedad no aumenta sus medios de acción y el socio no recibe nada. Todo lo verificado es una actuación contable y jurídica, sin equivalente económico, de donde se deduce que tal capitalización de utilidades para los socios no constituye una Renta Gravable, por no haber sido realmente distribuida. Esta apreciación es la que aparece en nuestra Ley de 1951.

Refiriéndonos siempre al Inciso 2º del Artículo 6º, sucede que el monto de las utilidades líquidas de la sociedad no coincide siempre con el de la cantidad que realmente pueda distribuirse a los socios, por lo que se hace necesario dictar reglas para determinar la cantidad de las utilidades distribuibles. Esto daba lugar en la Ley de 1951 a diversos criterios para interpretar la forma de calcular el monto de las utilidades distribuibles a los socios el no haber disposición que dijera cómo el socio debía determinar su Impuesto Personal.

Esto llevó al legislador a llenar este vacío dando reglas al respecto.

Además es necesario citar las disposiciones comprendidas en los siguientes artículos, relacionados así:

Artículo 11, Inciso 1º de la Ley relacionado con el artículo transitorio de la misma en su Inciso 8º, a su vez en relación con los Artículos 27º y 28º del Reglamento. Caso de liquidación de una sociedad anteriormente calificada o tasada.

2- Artículo 12, Inciso 2º y 3º, relacionado con el artículo 24º de la Ley y a su vez en relación con el Inciso 9º del Artículo transitorio de la misma Ley y su vez en relación con el Inciso 9º del Artículo transitorio de la misma Ley (esto en relación con el Inciso 2º del Artículo 12º), derogado por el Decreto 615. (Casos de términos para presentar declaración Art.2º, Inciso 2º y declaración del contribuyente sujeto a retención Art.12º Inciso 3º).

3- Artículo 58º, Inciso 1º y Letras a) y c). Casos de disposiciones derogatorias.

4- Artículo transitorio, Inciso 1º y 2º. Casos de disposiciones transitorias.

5- Artículos 11º y 12º del Reglamento, Casos de Ingresos exentos para la sociedad.

#### Resumen.

1- a)- Todas las Sociedades Anónimas, Colectivas o empresas mercantiles que no tuvieran personalidad jurídica, domiciliadas en el país, nacionales o extranjeras, estaban gravadas con una tasa del cinco por ciento sobre el ingreso neto pasando los cinco millones.

b)- Las utilidades recibidas por una sociedad de otra, no se encontraban gravadas si lo habían sido previamente en El Salvador, y el ingreso que procedía de fuentes fuera del país tam-

bién se encontraba exento.

c)- Al determinar el ingreso neto gravable, las sociedades podían deducir los gastos normales de operación, las utilidades reinvertidas para ampliar la capacidad de la sociedad, aumentar una nueva, o establecer otras industrias; y los gastos en concepto de servicios sociales para los trabajadores o para proyectos de sanidad de la colectividad. Estas dos últimas categorías se encontraban sujetas a la aprobación de los Ministerios de Hacienda y Economía. Las pérdidas resultantes del negocio eran deducibles solo en el año en que se dieran.

2- Las sociedades no domiciliadas en El Salvador estaban gravadas con una tasa fija del veinte por ciento sobre los ingresos que hubieren recibido en el país, y el veinte por ciento en la mayoría de los casos era retenido en la fuente misma.

Refiriéndonos al vacío dejado por la Ley de 1951, el Decreto 1307 del día 11 de Diciembre de 1953, adicionó un tercer Inciso al Artículo 6º de la Ley, introduciendo con él un concepto de utilidades distribuibles y reglas que permitieran determinar el monto de las mismas.

El nuevo Inciso 3º, adicionado al Artículo 6º de la Ley, decía:

"Para los efectos de la determinación a que se refiere el Inciso anterior, las utilidades distribuibles deberán comprender, además de las utilidades determinadas conforme a la Ley para los efectos del impuesto de la propia sociedad, cualquier otra utilidad que aunque estuviere exenta para la sociedad, no lo estuviere para el socio; excepto las cantidades correspondientes a reservas legales efectuadas, en el límite mínimo obligatorio, y el impuesto pagado por la propia sociedad".

Este Inciso se refería al Artículo 12º del Reglamento de la Ley, en la parte que hace alusión a las utilidades que estuvieren exentas para la sociedad, pero no para los socios y en el

Artículo 265º del Código de Comercio, en lo referente a las reservas legales y su mínimo obligatorio, que al respecto dicen:

Artículo 12º, Reglamento: "Cuando por Ley, o por contrato aprobado por el Poder Legislativo, una sociedad haya sido declarada exenta del impuesto como tal entidad, las utilidades que distribuya serán gravables para el socio en la parte que no provenga de ingresos exentos del impuesto de conformidad con el Artículo 10º".

Artículo 265º del Código de Comercio: "Se destinará a la constitución de un fondo de reserva una cantidad no inferior a la vigésima parte de las ganancias líquidas de la sociedad, hasta que dicho fondo represente, por lo menos la décima parte del capital social. El fondo de reserva habrá de reintegrarse cuantas veces se hallare reducido por cualquier causa".

Además el Decreto 1307 sustituye al Artículo 6º de la Ley, reformándolo de la siguiente forma:

El Artículo 6º, Inciso 1º de la Ley es adicionado en su última parte con los términos que siguen: "Y las utilidades provenientes de otras sociedades cuando éstas hayan sido sujetos de impuesto".

Esto se encontraba dispuesto en el párrafo último, Numeral 2º del Artículo 10º de la Ley de 1951.

Ello quiere decir que para imponer el gravamen a la sociedad, ésta de las utilidades que obtuvo deberá descontar el porcentaje que corresponde a las reservas legales contempladas en el Artículo 265º del Código de Comercio y las utilidades que provengan de otras sociedades que ya hubieren pagado por ellas, ya que esto último parece lógico, puesto que lo contrario sería hacer que dos sociedades pagaren impuesto sobre las mismas utilidades.

Luego a partir de este Decreto la determinación de la renta imponible de una sociedad se obtiene restándole del conjunto de utilidades obtenidas durante el ejercicio, las reservas legales

obligatorias y las utilidades que provengan de otras sociedades, que hubieren sido sujetos de impuestos. Esto se conservaría hasta la nueva Ley de 1963.

Al igual al Inciso 2º del Artículo 6º de la Ley, el Decreto 1307 agregó, en su parte final "no deberán incluirse las utilidades provenientes de sociedades que hubieren pagado el impuesto real a que se refiere el Artículo 10º, Numeral 3º.

El primer agregado se refería a la determinación de la renta de una sociedad y, el segundo, a la determinación de la renta personal del socio, según la clase de sociedad a que pertenezca.

Sin embargo el concepto y las reglas dadas por este Decreto respecto de las utilidades distribuibles no fueron completas, debido a que olvidó que a las cantidades sociales netas debía agregarse lo establecido en los numerales 7º y 9º del Artículo 38º, referente a que se tomarán como gastos deducibles las cantidades a título de sueldos, sobre sueldos, gratificaciones e intereses que hubiere pagado la compañía. De ello resultaba que las reglas del Decreto 1307 carecían de equidad para determinar las utilidades distribuibles de los socios.

Fue así como el Decreto Legislativo 2529 del día 25 de Noviembre de 1957, vino a corregir las injusticias del sistema anterior para la determinación de las utilidades distribuibles, - modificado a partir del 16 de Enero de 1958, el concepto de las mismas, excluyendo los sueldos, sobre sueldos, gratificaciones e intereses de la utilidad fiscal distribuible y computándose como ingresos personales de quienes los habían percibido, completándose así las reglas para determinar la renta gravable de los socios en la Ley de 1951.

Para tal efecto al Artículo 6º de la Ley se le adició un cuarto Inciso que dice:

"Sin embargo, no estarán comprendidas entre las utilidades distribuibles las cantidades que a título de sueldos, sobre sueldos, gratificaciones e intereses hubiere pagado la sociedad - aunque para los efectos del impuesto de ésta no se hubieren considerado deducibles. Dichas cantidades deberán ser computadas como ingresos por las propias personas que las percibieren".

Pero este sistema de pagar los socios de las Sociedades Anónimas, sólo por las utilidades distribuidas realmente, cambió totalmente en el año 1961.

Con el Decreto 300 del día 18 de Septiembre de 1961, - emitido por el Directorio Cívico Militar, se verifica la modificación establecida por el Decreto anterior vigente en cuanto a los socios de las Sociedades Anónimas que solo debían tributar sobre las utilidades sociales realmente percibidas.

Con su Artículo 3º el Decreto en comento, reforma el Inciso 2º del Artículo 6º de la Ley y establece una regla diferente para determinar la renta personal de los socios, obligando a las Sociedades Anónimas a tributar, también, por las utilidades susceptibles a distribuirse, aunque no las hubieran percibido realmente, aplicándole de esta forma la regla general de las otras sociedades. Al realizar tal reforma son también gravadas las utilidades acumuladas, libres de impuesto, desde la vigencia de la Ley de 1951, es decir, las de los diez años anteriores. Podría decirse que en parte se afecta a las utilidades no distribuidas, pero susceptibles de distribuirse de las Sociedades Anónimas, durante ese lapso. Por las razones expuestas cuando analizamos el aspecto reservas y capitalizaciones en el Decreto 520, estimamos que las utilidades no distribuidas a que debemos hacer alusión, son aquellas que se refieren a los dividendos no repartidos, ya que la Ley de 1951 le había hecho la concesión de poder diferir indefinidamente su reparto. Tal vez en este aspecto debemos tocar las reservas, en el sentido de que los dividendos en efectivo no distri-

buidos se conservarían en ellas, a menos de haberse capitalizado pues en ese caso, al verificarse solo un cambio en la composición del activo de la sociedad, tales utilidades que quedan incorporadas al capital de la sociedad "vuelven impracticable su separación su separación de él".

Por lo tanto no habrían utilidades susceptibles de ser distribuidas, ni menos realmente percibidas. Todo lo que hay son-- totales que testimoniarían la ganancia obtenida, pero que no aumentan el patrimonio de los socios. Este es el caso de que la misma compañía distribuya sus acciones; pues si fuese otra, la que hace el reparto, se estaría en el caso del reparto de dividendos en especie. Respecto de esta clase de dividendos ultimament. citados y el que se realiza mediante operaciones contables, estaría - bajo el tratamiento de las utilidades susceptibles de ser distribuidas, sino se ha realizado el reparto de ellas, ya que los primeros pueden ser realizables en dinero y los segundos susceptibles de ser acreditados contablemente a la cuenta particular del socio, es decir, susceptibles de ser puestos a su disposición, pudiendo retirarlos en la sociedad para hacerlo en el momento que considere oportuno. O sea, respecto de las utilidades no distribuidas serían afectadas por este Decreto los dividendos acumulados en efectivo, - especie o mediante operación contable, pues serían susceptibles de ser distribuidos. No debemos olvidar que esto se refiere a los Sociedades Anónimas.

Sin embargo al hacer alusión este Decreto 300 a los dividendos en acciones y títulos valores, podría argumentarse que en el caso de la capitalización, serían utilidades susceptibles de ser distribuidas; pero como ya dejamos explicado anteriormente, el principal problema estriba en ver si esas acciones aumentan el patrimonio del socio, porque ello es determinante para gravar esa clase de ingresos, según nuestra legislación, ya que con tal au--

mento se determina si hay o no renta susceptible de ser gravada. Presentaría el problema, ya enunciado, de que tal Inciso no establece si tales acciones son repartidas por la misma sociedad que las distribuye (capitalización) o si el es otra sociedad distinta de la que hace la distribución la que les da (dividendos en especie). En él primer caso, volvemos a repetir, no entrarían dentro de las utilidades susceptibles de ser repartidas y, en el segundo, habría una redundancia en este Inciso, porque al ser semejante al dividendo en especie, éste ya se encuentra considerado.

Haciendo la interpretación en el sentido que no fuese redundante el Inciso, veríamos que entonces el legislador quiso que se gravaran las acciones o títulos consecuencia de la capitalización, a pesar de no aumentar el patrimonio del socio, a lo que se podrá objetar, que estaría apartándose del concepto de renta que establece nuestra legislación para ser susceptible de poder gravarse un ingreso. Concluye, por ello, que existe en este Inciso una innovación al querer gravar las acciones provenientes de la capitalización, pero ello implicaría, tal como aparece, una contradicción al concepto fundamental del impuesto que nos ocupa: la Renta. En este aspecto, contemplado en el Inciso, existe falta de claridad.

Y en cuanto a las Reservas, sólo parece afectar alguna clase de ellas, no a todas.

El Inciso 2º del Artículo 6º queda así:

"Al determinar su renta personal, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las utilidades de la sociedad, sea en efectivo, en acciones, en títulos valores, en especie o mediante operaciones contables. No deberán incluirse las utilidades provenientes de sociedades que hubieran pagado el impuesto real a que se refiere el Artículo 10º, Numeral 3º".

Además, se agrega al Artículo 6º, otro Inciso, referente a la determinación de la renta de los propietarios de empresas exentas.

Por otra parte, se hizo un aumento a la base general de las Tablas de Imposición, modificación contemplada en el Artículo 5º del Decreto, mediante el cual se sustituye el Numeral 1º del Artículo 10º de la Ley, y con el Artículo 6º, se reforma el Numeral 2º del Artículo 10º, referente a las Sociedades domiciliadas en el país, quedando así:

Si la Renta Imponibles es:	El Impuesto será de:
Hasta _____ 10.000	Impuesto. 2.50% sobre su monto
De \$ 10.000.01 a 20.000	\$ 250.00 más 3.75% sobre el excedente de 10.000
De \$20.000.01 a 50.000	\$625.00 más 5.00% Sobre el excedente de 20.000
" "50.000.01 a 150.000	\$2.125.00 más 10.00% " " " 50.000
" "150.000.01 en adelante	"12.125.00 más 15.00" " " 150.000

Según el Artículo 9º del Decreto, el Artículo 25º de la Ley, referente a la deducción básica, se redacta así, en la parte de las sociedades: INCISO 2º: "Consecuentemente la renta de las sociedades, sucesiones y de cualquier persona jurídica, será impuesta sin deducción básica".

Fero este sistema establecido por el Decreto en cuanto a lo comentado, trajo una alarma general por parte de los inversionistas, medida que obligó al legislador a dictar disposiciones tendientes a suavizar dicho tratamiento.

-----  
**NOTA:** Para más amplia información ver publicaciones aparecidas en los periódicos: Prensa Gráfica y Diario de Hoy de 14-15 y 16 de Diciembre de 1961, respecto de la posición de la ASI, Cámara de Comercio e Industria de El Salvador y Unión de Industrias Textiles y contestación del Ministerio de Hacienda ante las Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, realizados por los Decretos 300 y 442. Además puede consultarse el periódico "El Salvador al día", órgano de información del Directorio Cívico Militar del día 19 de Diciembre de 1961, pág.5a. en los artículos "Un Criterio Curioso en la Oposición a la Reforma Tributaria" y "El mismo alegato y los mismos errores".

Entre los argumentos aducidos por los empresarios en contra del sistema, presentado por la Asociación Salvadoreña de Industriales, Cámara de Comercio e Industria de El Salvador y Unión de Industrias Textiles, se encuentran: (1)

- 1)- No fomenta la constitución de sociedades, porque obliga al accionista a trabajar individualmente para evitar el pago de impuesto.
- 2) Afectará al inversionista extranjero.
- 3) No fomenta el ahorro colectivo, fuente principal que origina el capital.
- 4) Las sociedades deberán hacer aumentos sistemáticos de capital desde el momento que se obliga a repartir dividendos e impide la formación de reservas.
- 5) Disminuye la capacidad de pago de las sociedades.
- 6) Este Decreto contraría el acuerdo tomado en Funto del Este, en cuanto la reforma tributaria propuesta debe tender a alentar el ahorro y la inversión, como la reinversión de capitales.

RESUMEN: 1)- a)- Las Sociedades Anónimas y otras personas domiciliadas en el país, estaban gravadas con nuevas tasas progresivas de Impuesto sobre los Ingresos obtenidos en El Salvador. Las tasas oscilaban entre el 2.5% sobre los primeros \$10.000 y el 15% sobre los ingresos superiores de \$150.000.

b) Las utilidades recibidas por una sociedad de otra no eran gravadas si lo habían sido previamente en el país, y los ingresos de la sociedad que procedían de fuentes situadas en países extranjeros también quedaban exentas de impuesto.

c) Las deducciones autorizadas conforme al Decreto 520, se conservaron, incluso las utilidades reinvertidas para aumentar la capacidad existente, aumentar una nueva capacidad o es-

(1)- Estudio sobre las Reformas Introducidas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, realizado por la ASI y otras asociaciones, sobre los efectos del Decreto 300 y 442- 1961- Mimeografiado.- Este estudio forma parte del Memorandum presentado por tales Asociaciones al Directorio Cívico Militar el 9 de Diciembre de 1961 y cuya publicación aparece en la Prensa Gráfica del 16 de Diciembre de 1961, bajo el título: "Envían a Directorio un Memorandum sobre Renta".

tablecer otras industrias. Las pérdidas resultantes del año aún que ser deducidas en el año en que ocurrieran.

d)- Comparado este Decreto con el anterior, vemos que el primero redujo en un porcentaje mínimo los impuestos sobre las utilidades entre \$5.000 y \$10.000 y los aumentó en relación con utilidades mayores a \$10.000.

2)- Todas las utilidades no distribuidas, percibidas y acumuladas por Sociedades Anónimas domiciliadas antes de la fecha de vigencia del Decreto 300 que comentamos eran atribuidas a los accionistas y gravables a los mismos como ingresos normales, ya fuera que dichas utilidades acumuladas fueran distribuidas o no.--Lo anterior se reformó en 1962 de forma tal que el 10% de las utilidades acumuladas fueran atribuidas a los accionistas y gravadas conforme a sus tasas personales en cada uno de los diez años siguientes. La Ley de 1963 no continuó la línea de conducta antes mencionada, consecuencia de lo cual el 10% de utilidades acumuladas fué atribuido a los accionistas en una sola ocasión, en el año de 1962.

3)- Las sociedades no domiciliadas en El Salvador se encontraron gravadas con la misma tasa fija del 20% sobre ingresos de fuentes salvadoreñas impuesto que a su vez se retenía en la fuente misma. En consecuencia se mantuvo el mismo tratamiento anotado anteriormente en el Decreto 520.

Sea por el motivo que fuere el día 6 de Diciembre de 1962, apareció el Decreto 442, destinado a reformar el Decreto 300, comentado mediante la promoción de la reinversión de utilidades de las Sociedades Anónimas de giro industrial, adicionando e intercalando dos Incisos después del Inciso 2º del Artículo 6º de la Ley, los cuales se redactaron de la siguiente forma:

"Los socios de Sociedades Anónimas de giro industrial, no computarán en sus respectivas rentas las utilidades que les corresponderían en dichas sociedades, cuando éstas las reinviertan

total o parcialmente en la ampliación o mejoramiento de las industrias que exploten dentro del siguiente ejercicio tributario en que se obtengan, siempre que de acuerdo con el Reglamento comprueben fehacientemente la realidad de tal inversión. Las utilidades a que se refiere el Inciso anterior, no distribuidas entre los accionistas, deberán contabilizarse en cuenta especial de las mismas sociedades, para efectos de control y comprobación fiscal, y no las podrán compensar con pérdidas que en el siguiente ejercicio de imposición llegaren a experimentar".

"Si la reinversión no se efectúa dentro del siguiente ejercicio de imposición, la Sociedad no podrá detinar al mismo efecto de reinversión sus utilidades provenientes de ese ejercicio en otro posterior, y los socios deberán presentar una nueva declaración dentro del plazo que el Artículo 12º de la Ley señala para la presentación de la declaración del ejercicio en que debió ser hecha la reinversión. Esta nueva declaración consistirá en una ampliación de la del ejercicio en que se excluyeron las utilidades que le corresponderían al socio al no haberse efectuado la reinversión que acordó la sociedad, incluyendo a éstas. La diferencia de impuesto que resultare por este motivo, sufrirá los recargos señalados en el Artículo 47º de la Ley".

Este Decreto con los Incisos mencionados estableció una excepción al Inciso 2º del Artículo 6º, creando un incentivo a los socios de las Sociedades Anónimas de giro industrial, a quienes permitió no computar en sus declaraciones las utilidades no distribuidas, cuando la sociedad las hubiere destinado a reinversión, bajo las condiciones establecidas. Pero al faltar claridad en el mismo tratamiento, quedaban comprendidas en el mismo régimen de las Sociedades Anónimas de giro industrial, los accionistas de instituciones bancarias, de seguros financieras.

Por otra parte, este Decreto en su Artículo 6º transitorio, viene a establecer reglas más específicas respecto de la aplicación del Inciso 2º del Artículo 6º de la Ley y al efecto dice:

"Cuando el socio, le paguen, ya sea en efectivo, en acciones, en títulos valores, en especie o mediante operaciones contables, las utilidades provenientes de ejercicios tributarios de la sociedad, que hayan concluido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del Decreto No.300 de este Directorio, el socio deberá incluirlas en la computación de su renta personal correspondiente al ejercicio en que las reciba, excepto cuando la Sociedad hubiere pagado el impuesto a que se refiere el Artículo 10º, Numeral 3º".

"El derecho conferido en el Inciso anterior podría ser ejercido dentro de los tres años posteriores a la vigencia de este Decreto, transcurridos los cuales el socio deberá dar entero cumplimiento a lo dispuesto en el Inciso 2º del Artículo 6º de esta Ley".

O sea, que por medio de este Artículo transitorio, se deberá computar el total de las utilidades de los ejercicios anteriores, a la vigencia del Decreto 300, en la Renta Personal de los socios, dentro de los tres años de la vigencia del Decreto en comentario (442), suavizando en parte la aplicación de tal tratamiento por la extensión del término para llevarse a cabo el cumplimiento de -- tal disposición.

Además, legisló este Decreto sobre el impuesto sobre las ganancias obtenidas en ventas a plazos por comerciantes, reformando el Artículo 7º de la Ley por el Artículo 3º del Decreto. Establece que tanto las Personas Naturales como Jurídicas que realicen tales operaciones en forma habitual o verifique comercio, sus utilidades podrán ser diferidas siempre que se llenen las medidas especificadas y que esa "parte de la utilidad diferida será imponible en los ejercicios en que se perciba realmente".

Respecto de las obtenidas por personas que no se dedican en forma habitual o hagan comercio de tales operaciones, serán también objeto de imposición, pero una Ley especial reglamentará lo referente a su computación y gravamen.

Bien, pero como dijimos anteriormente este Decreto 442, no dejó establecido con claridad la exención dada a los socios de las Sociedades Anónimas de giro industrial y por otra parte, los de Sociedades Anónimas Bancarias, de seguros y financieras, quedaban sujetas a este mismo régimen.

El Decreto 502 del 21 de Julio de 1961, emitido por el Directorio Civico Militar, fué dado con la tendencia a solucionar las situaciones antes enumeradas, mediante disposiciones que dieran una mejor aplicación a los Decretos 300 y 442, comentados. Para ello substituyó totalmente el Artículo 6º de la Ley, tal como se presentaba en ese momento después de las adiciones y reformas que se le habían hecho y quedó redactado de la siguiente forma, en los Incisos que sufrieron modificación:

INCISO 1º - Respecto a la determinación de la renta de una Sociedad, quedó redactado igual al del Artículo 6º de la Ley de 1951; por reforma del Decreto 1307.

INCISO 2º - "Al determinarse su renta personal, el socio deberá incluir en su computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las utilidades de la Sociedad, salvo que provengan de Sociedades Anónimas Bancarias, Sociedades Anónimas de seguros o Sociedades Anónimas Financieras calificadas como tales por el Banco Central de Reserva de la Nación, en cuyo caso deberá computar aquellas que realmente son distribuibles ya sea en efectivo, en acciones, en títulos valores, en especie o mediante operaciones contables. No deberán incluirse las utilidades provenientes de Sociedades que hubieren pagado el impuesto real a que se refiere el Artículo 10º, Numeral 3º".

INCISO 3º- "Los socios de Sociedades Anónimas de giro industrial, no computarán en sus respectivas rentas las utilidades que le correspondería en dichas Sociedades, cuando éstas las reinviertan -en el país, total o parcialmente, en la ampliación o mejoramiento de las industrias que exploten dentro del siguiente ejercicio tributario en que se obtengan, siempre que de acuerdo con el Reglamento comprueben fehacientemente la realidad de tal inversión. Tampoco computarán las utilidades reinvertidas en el país, total o parcialmente dentro del mismo ejercicio, cuando la sociedad se haya acogido a los beneficios prescritos por el Art. 3º del Artículo 24º de esta Ley".

INCISO 4º- "Las utilidades a que se refiere el Inciso anterior -no distribuidas entre los accionistas, deberán contabilizarse en -cuenta especial de las mismas Sociedades, para efectos de control y comprobación fiscal, y no las podrán compensar con pérdidas que en el siguiente ejercicio de imposición llegaren a experimentar".

INCISO 5º- "Si la reinversión no se efectúa dentro del siguiente ejercicio de imposición, la Sociedad no podrá destinar al mismo efecto de reinversión sus utilidades provenientes de ese ejercicio en otro posterior, y los socios deberán presentar una nueva declaración dentro del plazo que el Artículo 12º de la Ley señale -para la presentación de la declaración del ejercicio en que debió ser hecha la reinversión. Esta nueva declaración consistirá de la del ejercicio en que se excluyeron las utilidades que le correspondían al socio al no haberse efectuado la reinversión que acordó la Sociedad, incluyendo a éstas. La diferencia de impuesto que resultase por este motivo, sufrirá los recargos señalados en el Artículo 47º de la Ley".

INCISO 6º- Quedó como fué redactado en el Inciso 3º del Decreto 1307.

INCISO 7º- Quedó como lo había redactado el Decreto 2529 que lo

introdujo.

De esto deducimos dos clases de ~~situaciones~~ situaciones:

1º.- Las Sociedades Anónimas Bancarias, de seguros y las financieras calificadas por el Banco Central de Reserva como tales, deberán computar en su declaración sólo las utilidades realmente distribuidas, recibiendo el mismo tratamiento de la Ley de 1951. No deberán pagar impuesto por las utilidades no distribuidas.

2º.- Las Sociedades Anónimas domiciliadas de giro industrial: a)- No computarán las utilidades reinvertidas en el país, total o parcialmente, en el siguiente ejercicio, por ampliación o mejoramiento de las industrias que explotaren, siempre que se llenen las condiciones señaladas en este Decreto; b)- Tampoco las computarán dentro del mismo ejercicio cuando la Sociedad se haya acogido a los beneficios del Inciso 3º del Art. 24º de la Ley.

Por otra parte este Decreto, en su Artículo 2º, dice - que las utilidades no distribuidas a la fecha que entró en vigencia el Decreto 300, se dividirán en diez cuotas iguales y el socio deberá sumar cada una de ellas a la renta de cada uno de los diez primeros ejercicios a partir de la vigencia del Decreto 300. Este Decreto especifica la regla dada al respecto por el Decreto 442, tendiente a suavizar tal tratamiento.

Al igual en el Inciso último, concede la facultad al socio de no hacer uso de lo dicho en el párrafo anterior, pudiendo computar su impuesto por el total, siempre que siga las indicaciones establecidas.

Establece cuáles deben entenderse que no son utilidades a distribuirse y cuáles quedan incluidas entre las que pueden distribuirse, de las Sociedades Anónimas de giro industrial, como que se exceptúan aquellas utilidades no distribuidas que provienen de Sociedades que hubieran pagado el impuesto del Numeral 3º del Artículo 10º.

Estas disposiciones estuvieron durante poco tiempo en vigencia.

En efecto, el Decreto No.34 del día 23 de Marzo de 1962, vino a derogarlas aduciéndose como razón que habían producido resultados contrarios en especial, a la iniciativa privada, en cuanto a las inversiones de capital; por otra parte, se dijo que era necesario incrementar el desarrollo de las fuentes de trabajo, se dijo -que era necesario incrementar el desarrollo de las fuentes de trabajo, mediante el fomento de las Sociedades Anónimas.

Así el Decreto dió un Artículo en que derogó expresamente el Decreto 502 y por consiguiente el Artículo 6º reformado de la Ley, quedando el nuevo integrado por cuatro Incisos:

INCISO 1º- Semejante al del Decreto 502, que venía por reforma del Decreto 1307 al del Artículo 6º de la Ley.

INCISO 2º- Que correspondía al Inciso 2º del Artículo 6º del Decreto 1307.

INCISO 3º- Correspondía al Inciso 3º del Artículo 6º del Decreto 1307.

INCISO 4º- Que era el Inciso adicionado por el Decreto 2529 al Artículo 6º de la Ley.

Como podemos apreciar, con este Decreto volvemos al sistema que estaba vigente antes de las reformas introducidas por el Directorio Cívico Militar.

El día 21 de Diciembre de 1963, se dió un Decreto, bajo el Número 472, que vino a constituir una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta.

En él se introdujeron algunas innovaciones y reformas -respecto del tratamiento de las Sociedades y los socios que a continuación pasaremos a determinar; pero antes de estrar en materia, es necesario hacer una breve referencia en cuanto a las Personas Jurídicas consideradas en ella.

1)- Las Sucesiones, Fideicomisos, conjuntos (que constituye una innovación y a la vez las comunidades han sido suprimidas) que son consideradas como Personas Jurídicas, en la presente Ley aparecen tratadas como Personas Naturales, según se desprende del Artículo 1º, Inciso 1º, 2º y 3º de la Ley.

2)- Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, aparecen exentas del pago del impuesto, consideración que se contempla del Artículo 2º de la Ley.

Por lo tanto dentro de la consideración de Personas Jurídicas, solo tenemos a las Sociedades de cualquier clase que sean.

A continuación enumeraremos las disposiciones principales que hacen referencia a las Sociedades, socios y utilidades:

Sociedades: Artículos 8º, 9º, 40º y 41º.

Socios: Artículos 10º, 11º, 12º, 37º, 38º, 39º, y 41º.

Utilidades: Artículos 11º, 22º, 76º, y 78º.

Además citaremos otras disposiciones contenidas en la Ley que se relacionan con los antes indicados. Tal cita será siguiendo la numeración de los artículos en su orden ascendentes.

Art. 13º- Utilidades diferidas de Personas Naturales o Jurídicas, dedicadas en forma habitual al negocio de transferencia.

Art. 14º- Se refiere a la ganancia o pérdida de capital de una persona Natural o Jurídica que no se dedique habitualmente a los negocios de transferencia.

Art. 15º- Ganancia de capital en la venta de acciones de Sociedades domiciliadas.

Art. 21º- Ingresos exentos que no forman parte de la Renta Bruta.

Art. 23º- Caso de Sociedades domiciliadas que no computan en su Renta Bruta los dividendos que reciban de una Sociedad Anónima.

Art. 24º- Sociedad que perciba ingresos exentos, así podrá distribuirlos a los socios.

Art. 26º- No.6- Deducciones a la Renta Bruta, cuando se compute la Renta Neta; caso de cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobre sueldo, etc. Caso de las Sociedades aparece contemplado.

Art. 27º- IV- Incisos 4º y 5º- Son también deducciones de la Renta Bruta. Estas si son excepciones por operaciones realizadas entre Sociedades o ser el accionista principal de una Sociedad.

Art. 28º- Son deducciones especiales para Sociedad Anónima, además de las ya especificadas en artículos anteriores.

Art. 33º- Gravamen de Renta periódica y no periódica para las Personas Naturales y Jurídicas.

Art. 36º- Domicilio de las Personas Jurídicas.

Art. 47º- Fraccionamiento del impuesto entre los socios en caso de liquidación de una sociedad.

Art. 50º- No. 374- Obligación de declarar a toda Sociedad y aquel a quien se le hubiere retenido el impuesto total o parcialmente, excepto si hubiese sido conforme al Artículo 76º.

Art. 60º- Obligaciones de la Sociedad Anónima de informar al Socio cuando se distribuyen dividendos.

Art. 61º- Obligación de la Sociedad Anónima domiciliadas que de dividendos a otras domiciliadas o no, de acompañar el comprobante del pago de los mismos, una declaración de que el impuesto se ha aplicado conforme a las disposiciones legales pertinentes.

Art. 77º- Retención a socios no domiciliados: 28%

Art. 80º- Retención a Personas Naturales no domiciliadas: 28%

Art. 81º- Retención a Personas Jurídicas no domiciliadas: 38%

Art. 83º- Momento de efectuar la retención.

Art. 87º- Reglas para el caso de retención en especie.

Art. 89º- Plazo para enterar la retención.

Art. 90º- Tablas de Retención.

Art. 93º- Casos y procedimientos de declaraciones.

Art. 115<sup>o</sup>- Requisitos para capitalizar utilidades de una Sociedad Anónima, percibidas a partir de la vigencia de esta Ley.

Art. 117<sup>o</sup>- No.3- Literales a), b), c) y d)- Disposiciones que regulan las utilidades acumuladas de una Sociedad Anónima antes de la vigencia de esta Ley.

Seguidamente citaremos, conforme al orden establecido para lo anterior, los artículos del Reglamento que tienen relación con el tema que nos ocupa.

Art. 6<sup>o</sup>- Literal b)- Se refiere a lo que se considera renta obtenida en el país, relacionado en lo pertinente los intereses de Sociedades y dividendos de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país.

Art. 14<sup>o</sup>- Caso de Sociedad exenta, en que serán gravadas las utilidades del socio en la parte que no provenga de ingresos exentos de impuesto.

Art. 15<sup>o</sup>- Obligación de las Sociedades de determinar su renta antes de distribuir utilidades.

Art. 16<sup>o</sup>- Inciso 2<sup>o</sup>- Obligación de las sucursales o agencias de una Persona Jurídica domiciliada en el país, de pagar impuesto sobre el total de los ingresos percibidos en la casa matriz, además de los propios.

Art. 27<sup>o</sup>- Nos. 3, 4, 6 y 9- Establece que no goza deducibles como gastos, los intereses que se paguen a los socios de una Sociedad colectiva o en comandita simple, en concepto de préstamo o de cualquier otro título, los gastos de viaje de los socios, las utilidades destinadas a aumentar el capital, establecer reservas, etc., y los gastos ocasionados por la constitución y organización de Sociedades.

Art. 71<sup>o</sup>- Investigaciones periciales para determinar capacidad contributiva del contribuyente, Sociedades de Capitales y Sociedades de Personas.

Art. 88º- Disposiciones que regula las utilidades acumuladas.  
visto esto, pasaremos a hacer una cita semejante de los artículos citados al inicio, respecto de las Sociedades, socios y utilidades.

SOCIEDADES:

Art. 8º- Establece las reglas especiales para la determinación de la renta para las Sociedades; a todas se aplica el regimen de las colectivas, excepto a las Anónimas.

Art. 9º- Continúa con las mismas reglas, en cuanto a una Sociedad Anónima desee obtener el trato de una colectiva "para los efectos del pago de los impuestos de la Sociedad y de los Socios".

Art. 40º- Establece la tabla conforme a las que deberán pagar las personas domiciliadas en el país.

Art. 41º- Señala el porcentaje conforme al que pagarán las Personas Jurídicas no domiciliadas: 38%.

SOCIOS:

Se comprenden en estos artículos las reglas establecidas para gravar a los socios por sus utilidades sociales.

Art. 10º- Forma de determinar su renta personal el socio colectivo.

Art. 11º- Forma de determinar su renta personal el Socio Anónimo. Se dice que se entiende por utilidades realmente percibidas y considere la deducción de capital después de efectuada la capitalización de utilidades no distribuidas.

Art. 12º- Reglas para determinar las utilidades distribuidas y las que no lo son. Deben ser consideradas como ingresos.

Art. 37º- Tablas de imposición para las personas naturales, etc.

Art. 38º- Crédito básico de \$180.00 descontado de una sola vez de cada ejercicio de imposición por el contribuyente persona natural domiciliada en el país.

Art. 39º- Porcentaje conforme pagarán las personas naturales, etc., no domiciliadas en el país; sobre la renta imponible que perciban en el país: 28%.

Art. 41º- En lo pertinente al porcentaje que pagarán las Personas Naturales no domiciliadas por los dividendos que perciban.

UTILIDADES:

Art. 11º- Que lo dejamos comentado en párrafos anteriores.

Art. 22º- Regla para el caso de distribución de acciones a socios de una Sociedad Anónima, como resultado de capitalizar todo a parte de sus acciones.

Art. 76º- Establece los porcentajes y las reglas para efectuar la -retención de los socios de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país, sobre los dividendos que recibirán: Capital ₡ 100.000 o más 15% de retención. Capital menos de ₡100.000 10% de retención.

Art. 78º- Señala que las cantidades retenidas serán acreditadas por los contribuyentes contra sus obligaciones de impuesto que les corresponda pagar por su renta y establece las reglas al respecto. En caso de no agotarse el crédito lo será devuelto el remanente - o podrá usarlo contra futuras obligaciones de este impuesto.

A continuación veremos de una forma global el tratamiento que dió esta Ley a los temas enunciados.

1)- a) Las Sociedades domiciliadas en el país están sujetas a una nueva tasa sobre los ingresos obtenidos en El Salvador. Ellas establecen que sobre los primeros ₡10.000 la tasa es de 2.5%; y de -- ₡100.000 en adelante, de 15%. A partir de los ₡10.000 va aumentando el impuesto.

b)- También se determina que las utilidades que una sociedad recibe de otras están exentas de impuesto si han sido previamente gravadas.

c)- Los ingresos de Sociedades que provienen de fuentes situadas en el Extranjero, continúan sin pagar impuesto.

d)- Las deducciones establecidas por los Decretos 520 y 300 se mantienen en la presente Ley, aunque en las tablas de depreciación se establezca un período mayor de duración para el activo.

c) Las pérdidas de las Sociedades pueden ser transferidas para los años siguientes hasta por un período máximo de siete años. El 20% como máximo de las pérdidas de un año cualquiera, pueden ser usadas como deducción en algún año siguiente y si en alguno de esos años -existen utilidades suficientes, el 20% puede ser tomado en su totalidad.

2)- Se exige a las Sociedades retener y cubrir un 15% adicional de las utilidades netas, además del impuesto sobre la renta a que antes nos hemos referido. Los accionistas pueden hacer uso de este 15% - adicional como crédito compensable contra lo que adeuda como impuesto personal en el momento en que la Sociedad distribuya sus utilidades en forma de dividendos. Del saldo de utilidades que quede una vez cubiertos el ~~impuesto de la Sociedad~~ impuesto de la Sociedad y el 15% adicional, las Sociedades deben pagar el 28% sobre la parte de las utilidades que se distribuye en forma de dividendos a los accionistas extranjeros. Este 28% puede ser utilizado por tales accionistas como crédito comprensible frente a sus deudas al Fisco en el país. Por otra parte, se permita que se retenga menos del 28%, cuando se vea que tal retención resaltará en un pago excesivo del impuesto al accionista, del que le corresponde.

3)- a)- Respecto de las utilidades acumuladas no distribuidas antes de la entrada en vigencia de esta Ley, son gravadas a los accionistas como ingreso al serles distribuidos, con excepción de un 10% - dado a los accionistas por el Decreto 300 reformado de 1962.

b) De la misma forma las Sociedades pueden capitalizar las utilidades acumuladas restantes durante el período de dos años, a partir de la vigencia de este Decreto y cubrir un impuesto a la tasa fija de 10%. En este caso, los accionistas no deben hacer el pago de ningún impuesto adicional sobre las acciones que se distribuyan y son representativas del aumento de capital.

c)- Salvo lo anteriormente citado, los dividendos distribuidos en forma de acciones son gravables de la misma forma que los dividendos cubiertos en efectivo.

d)- No está claro si los accionistas serán gravados sobre las utilidades capitalizadas, en el caso que se distribuyan en efectivo, cuando haya liquidación. Si llegan a ser gravados los accionistas, el impuesto del 10% podrá invocarse como crédito compensable.

4)- a)- Este Decreto aumenta el impuesto de los ingresos percibidos por Sociedades no domiciliadas en el país, provenientes de fuentes Salvadoreñas, realizando un cambio de tasa fija del 20% a la de 38%.

b)- Los accionistas extranjeros de Sociedades domiciliadas en el país, tienen la facultad de invocar como crédito compensable - los impuestos adicionales del 15% y 28%, que los han sido retenidos en la forma antes descrita. Estos dos impuestos ascienden a la cifra de 38.8% de las utilidades (además del impuesto de las Sociedades que llega hasta el 15%) que pueden distribuirse a los accionistas, quienes son estimulados de esta forma para que presenten sus declaraciones y recibir las devoluciones a que se hayan hecho acreedores por haber pagado en exceso.

5)- La Ganancia de capital de las Sociedades Nacionales o extranjeras, es gravada de la misma forma que a la ganancia personal, excepto por las tasas que varían. Para las Sociedades Nacionales, -la primera ganancia de capital, igual al promedio de la ganancia anual, esté sujeta a una tasa máxima de 7.5%; para las Sociedades extranjeras, la primera ganancia es gravada con una tasa fija del 38% y la ganancia restante con una tasa fija de 19%.

6)- Las Personas Naturales o Jurídicas están exentas del impuesto por ingreso que prevengan del cultivo del café, periódicos y avicultura.

7)- El sistema usado por esta Ley para gravar las utilidades sociales de los accionistas, es semejante al de la Ley de 1951, con sus reformas de 1953 y 1957, es decir, el sistema implantado por los Decretos 520, 1307 y 2529 en relación con el Decreto 472.

Refiriéndonos más concretamente al articulado diremos:

Art. 6º., Inciso 2, de los Decretos 52., 1307 y 2529: Semejantes al Artículo 11º, Inciso 1º y 2º del Decreto 472.

Art. 6º. m Inciso 3º de los Decretos 520, 1307 y 2529, semejante al Art. 12º, Inciso 1º del Decreto 472.

Art. 6º, Inciso 4º de los Decretos 520, 1307 y 2529, semejante al Art. 12º, Inciso 2º y 3º del Decreto 472.

Además de esto el Decreto 472 cuenta con innovaciones y reformas al respecto.

8)- Respecto de las utilidades no distribuidas, el resumen de su tratamiento queda así: durante la vigencia de esta Ley, las utilidades no distribuidas no se encuentran gravadas, pero sí sujetas a retención.

---

NOTA: Consideraciones sacadas del informe de Oliver Oldema "La reforma impositiva en El Salvador, contenido en el Impuesto sobre la Renta"- Colección Jurídica, Editorial Universitaria de El Salvador 1968, pgs. 181- 183.

De Tesis presentada por Hugo Flores Menjivar -Normas Jurídicas que regulan en El Salvador el gravamen a las utilidades de las personas naturales, socios de compañías Anónimas. 1967, pgs. 46 y 47.

De obra inédita del Dr. Alvaro Magaña -Regimen tributario de las utilidades no distribuidas de las socs. Anónimas en El Salvador.- Mimeografiado 1966, p. 12.

TITULO III

CAP. I

REGIMEN ESPECIAL DE UTILIDADES PROVENIENTES DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS. (Decreto No. 609 del día 20 de mayo de 1966)

Consideraciones- Filosofía de los sistemas -alcances del sistema de 1963 - Reacción- Examen y planteamiento del problema-Filosofía del sistema de 1966 Decreto 609)- Proyecto del D 609 - Decreto No. 559-Política del D. 609-Análisis de las disposiciones definitivas b) Dispc. transitorias-Opiniones sobre el Decreto 609.

CONSIDERACIONES:

Antes de entrar al desarrollo del tema que nos ocupa consideramos necesario hacer algunas reflexiones al respecto, tanto para indicar la forma de exposición como para llevar un orden expositivo, haciendo alusión a ciertas consideraciones generales e históricas que atañen directamente al trabajo que pretendemos exponer, refiriéndonos casi exclusivamente a nuestro país, salvo algunas referencias comparativas a otras legislaciones que nos ayuden a completar y aclarar el punto tratado.

Así las cosas, hemos creído conveniente iniciar este estudio con una breve consideración al Impuesto sobre la Renta, para continuar con un recuento histórico, de carácter informativo y de orden, que indique el tratamiento de Sociedades, socios y utilidades, en especial las no distribuidas, que es el tema que nos interesa, y de los sistemas que a estas últimas se refieren en nuestra legislación, para luego ver concretamente el Decreto que nos ocupa, en cuanto a su origen, justificación, alcance, en relación con el problema que trata de resolver; como en qué se basa, cuales hayan sido sus vicisitudes, su conte-

nido; en resumen, una referencia a ese sistema que introduce para resolver el problema del tratamiento de las utilidades no distribuidas. Además analizar sus disposiciones, como exponer opiniones sobre él y hacer algunas críticas constructivas, finalizando con algunas recomendaciones y estableciendo sus resultados:

Como hemos dejado establecido através de todo el desarrollo de esta tesis, nuestro país adoptó el Impuesto sobre la Renta desde el año de 1915, que habiendo tenido origen en Inglaterra, es de consenso general que sigue siendo, además del impuesto más justo en la época actual, "la piedra angular en que descansan los sistemas impositivos modernos" (1)

Teniendo el desarrollo del estudio que nos ocupa Relación con las Sociedades, los socios y utilidades, creemos interesante dejar anotado en forma resumida, el tratamiento que nuestra Ley les ha otorgado:

1o. LEY DE 1915

SOCIEDAD

TRIBUTABA POR  
UTILIDADES SOCIALES

DEDUCCION BASICA DE ₡ 2.000.00 COLONES

SOCIOS

NO TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES CUANDO LA SOCIEDAD YA HABIA PAGADO POR ELLOS.

2o. LEY DE 1916

SOCIEDAD

TRIBUTABA POR  
UTILIDADES SOCIALES

DEDUCCION BASICA DE ₡ 2.000.00

SOCIOS

NO TRIBUTABA POR LAS UTILIDADES SOCIALES

(1) ALVARO ANGARA. Régimen tributario de las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas en El Salvador 1966-Miogeografiado-pág. 1.05. inédita.

SOLO PARA LAS SOCIEDADES COLECTIVAS

y no

PARA LAS ANONIMAS O COLECTIVAS POR ACCIONES.

SOCIEDAD

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES

SOCIOS

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES, CUANDO LA SOCIEDAD NO LO HACIA Y NO TRIBUTABA, CUANDO LA SOCIEDAD YA LO HABIA HECHO.

4o. LEY DE 1951

SOCIEDAD

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES

SOCIO

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES. A) DE S. ANONIMA por utilidades realmente percibidas. B) DE S. COLECTIVA: por utilidades susceptibles de ser repartidas o realmente percibidas.

5o. REFORMAS 1961 - 1962

SOCIEDAD

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES

SOCIO

TRIBUTABA POR UTILIDADES SOCIALES.

A) SOCIEDAD ANONIMA: por utilidades no distribuidas ó por utilidades susceptibles de ser distribuidas (excepto las de giro industrial, bancarias de seguro y financieras calificadas por el Banco Central) ó por realmente percibidas. B) SOCIEDAD COLECTIVA: por utilidades realmente percibidas o susceptibles de ser distribuidas.

Se equipara las Sociedades en tratamiento, pagando tanto la Anónima como la Colectiva por las utilidades sociales susceptibles

de ser repartidas, excepto las Sociedades Anónimas de Giro Industrial, de seguro y financieras calificadas por el Banco Central, o sea, las utilidades no distribuidas se encuentran gravadas en las Sociedades Anónimas como realmente distribuidas.

6o. LEY DE 1963

SOCIEDAD

SOCIO

TRIBUTA POR UTILIDADES SOCIALES - PRIMERA POR UTILIDADES SOCIALES

A) SOCIEDAD ANÓNIMA: tratamiento especial a las utilidades no distribuidas las grava pero es es tán sujetas a retención.

B) SOCIEDAD COLECTIVA: Idem anterior.

7o. REFORMA 1966 (D. 609)

SOCIO

TRIBUTA POR UTILIDADES SOCIALES

TRIBUTA POR UTILIDADES SOCIALES NO DISTRIBUIDAS EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA DEJANDO SIN EFECTO EL SISTEMA DE RE TENCION.

Este régimen es especial y, en él la Sociedad es la responsable del pago de este impuesto (art. 1o.) por cuenta del socio (art. 8), que es el obligado al pago.

RESUMEN

ANOS 1915 - 1951: Tributa sólo Sociedad, con excepción de 1940 1941, en que si no lo hacía ella, lo realizaba el socio; pero en principio, ella era la única obligada, y en defecto, el socio.

ANOS 1951 - 1963: Tributan Sociedad y Socio

ACTUALIDAD 1970: Tributan Sociedad y Socio

En especial veremos, siempre sinópticamente, el tratamiento que los diferentes sistemas dan a las utilidades de una Sociedad Anónima, desde 1951-1966, que es el período que más nos interesa para el presente trabajo y en el cual tributa el socio,

además de las sociedades.

Tomaremos Ley de 1951, Decreto 300 de 1961, reformas de 1962.

Ley de 1963 y Decreto 609 de 1966.(1)

UTILIDADES Sujetos al impuesto social en todos los sistemas.

SOCIALES Además en la Ley de 1963 a la retención del 10% ó 15% (art. 76) desde 1966 (Decreto Legislativo No. 609) se eliminó la retención, poniéndose un gravamen especial a las utilidades que se capitalicen o mantengan en reserva.

SOCIEDAD ANONIMA

CASO I	CASO II	CASO III
UTILIDADES	UTILIDADES DISTRIBUIDAS	UTILIDADES CAPITALIZADAS
RETENIDAS		
1951: NO SE GRAVAN	<u>DIVULGADOS EN EFECTIVO</u>	<u>DISTRIBUCION D ACCIONES</u>
1961: GRAVABLES (IGUAL QUE EL CASO III)	En todos los Sistemas los socios los de en incluir sumándolos a sus rentas.	1951: GRAVADAS
1962: NO SE GRAVAN		1963: PRACTICAMENTE EXENTOS (art.22)
1963: NO SE GRAVAN		1965: REGIMEN ESPECIAL (DECRETO 609)
1966: REGIMEN ESPECIAL (D.609)		

SISTEMAS

A continuación señalaremos los diversos SISTEMAS que han tenido las utilidades no distribuidas de las Sociedades Anónimas, respecto de los socios, desde 1951 a 1966. (2)

- 
- (1).- ALVARO MAGANA:Ciencia de la Hacienda Pública, apuntes de clase 1966-1967, PUBLICACIONES de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales-Universidad de El Salvador-pág. 109 (clase 31 de enero de 1967)
  - (2).- Los cuatro primeros son tomados de Obra inédita de Alvaro Magana-Régimen de las utilidades no distribuidas de las Sociedades Anónimas en El Salvador-1966 (mimeografiado)pág. 12.-

LEY 1951 (1)

Las utilidades retenidas no son gravadas

DECRETO 300

Se gravan como si fueran distribuidas

DECRETO 34

Se vuelve al sistema de 1951

LEY 1963

No se gravan pero estan sujetas a retención

DECRETO 609

Elimina retención y establece Régimen Especial a utilidades no distribuidas, según se capitalicen o sean mantenidas en reserva.

Seguicamente veremos lo que caracteriza a cada uno de estos sistemas.

LEY DE 1951.-

Respecto de las utilidades no distribuidas este Régimen no estableció nada sobre el particular, dejando libre su disposición sin hacerse acreedoras a ninguna consecuencia fiscal.

Sin embargo, respecto del Socio de las Sociedades Anónimas, en el inciso 2o. del art. 6o., se dispuso la obligación de que "al determinar su renta personal.....deberá.....computar aquellas realmente distribuidas, sea en efectivo, en especie o mediante operaciones contables".

El Decreto 300 de 1961

Revisó la Ley de 1951 y reformó el inc. 2o. del Art. 6,

- 
- (1). Para una visión del sistema que seguía anteriormente a la Ley de 1951 comparado con él, de esos remitirnos al artículo del Dr. Alvaro Magaña, intitulado "Los intereses pagados a los socios como ingresos gravables en la Ley de Impuesto sobre la Renta", publicado en "Ciencias Jurídicas y Sociales", Revista de la Asociación de Estudiantes de Derecho de la Universidad de El Salvador, Tomo VII, no. 32-33, pág. 20-24.

en su Art. 3o. estableció que "al determinar su renta personal, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las utilidades, sea en efectivo, en acciones, en títulos-valores, en especie o mediante operaciones contables".

Mediante esta reforma, el Decreto en mención equiparó - el trato de los socios de una Sociedad Colectiva y una anónima, en cuanto a que antes deberán pagar en adelante, sea por las utilidades retenidas o distribuidas, o sea, mediante él, los socios anónimos que antes sólo pagaban por las utilidades realmente percibidas, deberán hacerlo por las susceptibles de serles dadas, como era obligación sólo para los socios de Sociedades Colectivas.

Sin embargo, como ya sabemos, este Decreto 300, a los pocos días fue sujeto a una interpretación auténtica por el Decreto 442, que en su Art. 1o. interpretó que entre las utilidades "que le corresponderían" al hacerse una distribución -- de las utilidades, no debían incluirse los acumulados por las Sociedades Anónimas de giro industrial que se hubieran reinvertido.

Posteriormente el Decreto 502, reformó el Decreto 300, en el sentido de no aplicar la Regla antes mencionada a las Sociedades Anónimas bancarias de seguros y financieras calificadas por el Banco Central de Reserva.

El Decreto 34 de 1962.

A los pocos meses apareció el Decreto en comento, que derogó los anteriores Decretos mencionados, volviéndose al régimen de la Ley de 1951, tomando por lo tanto la Redacción del Art. 6 de la misma, pero con los agregados "en acciones" y "en títulos-valores", extendiendo con ello a esos dos casos

la forma de distribución, que tomó de la Reforma del Decreto 300 al inc. 2o. del Art. 6 de la Ley.

Ley de 1963.

El Régimen está establecido en los Arts. 9-11-22-76-78, según los cuales, los socios de las Sociedades Anónimas pueden pedir el tratamiento de las Sociedades Colectivas (Art.9).

El socio de la Sociedad Anónima, sólo debe pagar como renta personal por las utilidades realmente percibidas (art.11 inc. 1o.). Además, el socio está exento del pago de impuestos por aquellas utilidades que se le distribuyeran en acciones que hayan sido reinvertidas, cuando hubiese habido capitalización (art. 22). Sin embargo, a esta concesión se le ha llamado exención, en virtud de que el pago del impuesto se pospone hasta la liquidación de la Sociedad, por lo que el tiempo para ello es imposible predecirlo y puede ser considerable.

También se estableció una retención a las utilidades distribuíbles del 10% ó 15%, cuando el capital social fuera menor o excediere de ₡ 100.000.00, como un pago anticipado de la obligación de tributación del socio (art. 76). Esas cantidades retenidas eran acreditadas al socio en proporción a las utilidades que recibieron, contra las obligaciones del impuesto que les correspondía pagar. Si el crédito no era agotado tenía derecho a la devolución del remanente o a emplearlo "contra futuras obligaciones de este impuesto" (Art.78).

En conclusión, las utilidades retenidas que no se hubieron reinvertido no estaban gravadas, pero estaban sujetas a la retención a que hemos hecho referencia.

DECRETO 609 de 1966.

Este Decreto establece un Régimen Especial para las utilidades no distribuídas que se capitalicen o mantengan en reser-

va, quitando la retención del Art.76 y la concesión del Art.22, en parte revivida por el Art. 5o. del mismo, excepto que aquí, ni aún durante la liquidación de la Sociedad el socio deberá pagar ningún impuesto, favoreciendo totalmente esta clase de utilidades, su distribución y, por ende, tratando de estimular la reinversión.

Siguiendo el desarrollo del tema pasaremos a ver la filosofía de los diferentes sistemas. Pero antes de entrar a ello, consideraremos oportuno transcribir los diferentes sistemas de integración del impuesto social y el socio y mencionar de ellos, cuales se han adoptado en nuestra legislación. Luego, como dijimos, veremos el desarrollo histórico de los establecidos desde 1951 a 1966, según la peculiaridad de nuestro sistema impositivo.

Tomamos los años de 1951-1966, porque es en ellos donde se trata de la tributación de la sociedad y del socio en forma simultánea.

- Entre los diferentes sistemas de integración están: (1)
- a) Suprimir el impuesto de la Sociedad y sustituirlo por el de la ganancia al capital.
  - b) Dar igual trato a los accionistas y socios de la Sociedad Colectiva.
  - c) Suprimir el impuesto de la Sociedad sobre utilidades no distribuidas, pero no sobre las retenidas.
  - d) Ajustar el monto del impuesto del accionista por medio de créditos fiscales del impuesto retenido sobre utilidades - no distribuidas.
  - e) Establecer un impuesto a la Sociedad sobre el total de las utilidades, debiendo pagar el socio sobre las repartidas, y sometiendo a las que se mantengan en reserva o capitalicen

---

(1). Dr. José Salvador Soto. Análisis jurídico de las Instituciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tesis publicadas de la Fac. de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. U. de El Salvador. págs. 110 y 111.

a un gravámen especial, que puede atenuarse para el caso de la capitalización.

Expuestos los diferentes sistemas de integración, haremos referencia sólo a aquellos que ha contemplado nuestra legislación, ya que su exposición se ha debido a un afán informativo y de orden. Es interesante apuntar lo necesario que sería hacer un estudio acerca de ellos, lo cual debería ser motivo de un trabajo aparte (1)

El sistema contemplado en el literal d), fue aplicado en nuestra legislación a partir de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 y tuvo vigencia hasta Mayo de 1966. En él, además del impuesto a la Sociedad, se hace tributar al socio - por anticipado por las utilidades no distribuidas, pudiendo - usar como crédito fiscal, este anticipo del impuesto, en el ejercicio en que recibe los dividendos que provienen de esas utilidades retenidas. Este sistema no soluciona el problema de integración del impuesto social y del socio.

También el literal e), ha sido contemplado en nuestra legislación mediante el Decreto 609, que ahora estudiaremos y que establece un Régimen Especial sobre las utilidades no distribuidas, que provienen de una Sociedad Anónima domiciliada en el país.

Concretando: los cuatro primeros sistemas no han tenido éxito en el fin propuesto. Los tres primeros en general, el cuarto respecto de nuestra legislación y, el quinto, que nos proponemos estudiarlo para saber algo de su resultado.

#### FILOSOFIA DE LOS SISTEMAS

Entraremos ahora a exponer en forma sintética las filosofías que han inspirado los diferentes sistemas en nuestra le-

---

(1). Para una información más detallada ver José Salvador Soto. Análisis Jurídico de las Inst. de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tesis publicaciones de la Fac. de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. U. de El Salvador. págs. 109 y 110

Legislación desde 1951 a 1966.

1) Sistema de 1951.

Pretendía realizar cambios fundamentales en la estructura de nuestro régimen tributario de la renta. Llevar a cabo la incorporación de nuestro país en su sistema económico a la corriente de los sistemas económicos de nuestro tiempo. Tomando en cuenta esa idea, viendo que el instrumento adecuado eran las Sociedades Anónimas para llevar a cabo esos cambios e iniciar el desarrollo industrial, por una parte, y resolver problemas internos de ese orden, por otra trata de estimular la proliferación y el incremento de dicha clase de Sociedades en el país mediante el siguiente tratamiento:

- a) Permitió retener indefinidamente las utilidades sin gravarlas, lo cual beneficiaba a las empresas en el sentido de permitirles contar con recursos propios, fomentando la formación del ahorro por parte de las mismas.
- b) Sin embargo, no estimuló la reinversión de las utilidades más que de una forma limitada, según se deduce del Art. 24 No. 1. Pero ello tuvo el inconveniente que al quedar el trato dependiendo de un trámite del Ministerio de Economía, las reglas de aplicación sólo fueron dadas en 1955, por el Decreto 1843.
- c) Como consecuencia, el interés fiscal se pospone indefinidamente, quedando relegado en beneficio del inicio del desarrollo industrial, mediante el estímulo para creación y funcionamiento de Sociedades Anónimas.
- d) Como resultado, se produjo un avance en materia de imposición, al modernizarse el sistema y crearse medidas de incentivo que trajeron beneficio al país; pero por otra parte al posponer el interés fiscal indefinidamente, permitió la acumulación indefinida de utilidades, realizada muchas veces, con el próposito de retardar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del socio. Ello estaba permitido en una forma legal, como hemos dejado anotado.

### SISTEMA DE 1961

Este sistema al contrario del anterior, y buscando una solución al problema planteado por el mismo, en cuanto a las limitaciones de los recursos públicos, fue establecido por motivos de índole fiscal, fijándose únicamente en el efecto recaudaciones y trató de resolver el problema gravando las utilidades no distribuidas, como si fueran taxes, las cuales estaban exentas en el sistema de la Ley de Impuesto sobre la renta de 1951, sin tener en cuenta las consecuencias de esta medida y los efectos resultantes no previstos. "Lo cierto es que el problema en 1961 era sencillamente de incrementar los ingresos públicos, y eso creo que se logró, pero la urgencia de aumentar las recaudaciones nos lleva a creer que no se midieron las consecuencias del Decreto 300 desde otros puntos de vista (incentivos y equidad)".(1)

Como sabemos, las medidas establecidas por el Decreto 300, se trataron de atenuar posteriormente con los Decretos 442 y 502, que dejan fuera de alcance de tal reforma a las "Sociedades Anónimas de giro industrial" que hubieran reinvertido (Decreto 442) y a las "Sociedades Anónimas bancarias, Sociedades Anónimas de seguros" y "Sociedades Anónimas financieras calificadas como tales por el Banco Central de Reserva" (Decreto 502).

### SISTEMA DE 1962

Este nuevo sistema se origina como consecuencia de que el anterior no dio los resultados esperados y hasta resultó contraproducente al interés de la iniciativa privada (refiriéndose a las utilidades no distribuidas en el Decreto 300 y a los incentivos), por lo que se estima "conveniente y de justicia fomentar las condiciones que favorezcan el desenvolvimiento de la libre

---

(1) Ob. Inédita. Alvaro Magaña-Régimen Tributario de las utilidades no distribuidas de las Sociedades Anónimas en El Salvador: 1966-pág. 20. En la misma obra en las págs. 32-34 inclusive, el mismo autor hace una crítica al mencionado sistema.

empresa y, en particular, de las Sociedades Anónimas" (considerando II del Decreto 34).

El motivo fundamental se encuentra en la necesidad de devolver la tranquilidad a los que debían contribuir como socios de una Sociedad Anónima.

Después de esta medida se nota un aumento en el número de Sociedades Anónimas en el país, lo que viene a darle crédito como una medida conveniente para el momento que se atravesaba (1)

SISTEMA DE 1963.

Visto lo anterior, parece lógico que el siguiente Sistema trataría de realizar una síntesis para llegar a una solución equilibrada entre las posiciones en que se encontraron colocados los Sistemas de 1951 y 1961. Sin embargo, el legislador de 1963 trata de conciliar" los intereses y objetivos en conflicto" (2), proponiendo una solución, mediante la cual se favorece la capitalización para estimular la inversión, fomentando los incentivos y asegurando el interés fiscal por medio del establecimiento de un Sistema de Retención, por el que se percibe de inmediato un porcentaje determinado como adelanto a cargo de la obligación tributaria del socio, en espera de hacer efectiva la recaudación.

La filosofía de este Sistema aparece clara en el Memorandum, realizado por Oliver Odman en Junio 1963 para el Gobierno, -- referente a la Reforma impositiva en el país, el cual se considera como uno de los antecedentes de la Ley de 1963. De él se deduce, que la idea principal de tal sistema de 1963, "fue que un 30% como detracción (inmediata) a las Sociedades no era excesiva, - ello volvía secundario el problema de que se

(1). Para referencia de estos datos ver notas Nos. 22 pág. 31 con referencias a la 13 pág. 18 y 24 pág. 34. En ob. inédita Alvaro Magaña, citada en el curso de este trabajo.

(2). Ob. Inédita del Dr. Alvaro Magaña, cit. en el desarrollo de este trabajo pág. 20 y 21.

distribuyeran o no las utilidades bajo la forma de dividendos; además, se creía en esa forma garantizar el interés Fiscal. (1)

Este sistema, como veremos mas adelante, tampoco vino a solucionar el problema que venimos discutiendo, y está sujeto a críticas (2).

Pareciera que el razonamiento expuesto por el legislador no lleva a lograr el equilibrio de los objetivos que se propone, porque al favorecer por una parte a la capitalización dejando de lado los factores del medio donde tendrán vigencia esas medidas y la mentalidad en cuanto a inversión en país como el -- nuestro de incipiente desarrollo industrial, en el que muy pocos tienen esa actitud mental y la capacidad financiera al inicio de las actividades de una empresa; viene a establecer una retención, que además limita esa reinversión porque disminuye las utilidades de la empresa. Es por ello que vemos que este sistema, por una parte, estimula la inversión y, por otra parte, la limita con la retención. De ahí que algunos, como el Dr. Alvaro Magaña, opina en "es posible que en el sistema de 1963 fuera mas relevante para el empresario el Art. 76 que se traducía; -- de inmediato-en un 10% o un 15% menos en las utilidades retenidas, que la propia exención de la capitalización del Art. 22. La retención le afectaba directamente su disponibilidad de recursos financieros que podría emplear como capital de trabajo, o que le permitian en forma mas flexible para verificar su reinversión futura" "pensamos lo anterior porque creemos que los alcances del trato a las utilidades capitalizadas y la regla de la retención mencionada no puede decirse que sean totalmente armónicas y mas bien podían considerarse que no eran congruentes, ya que la una tiene consecuencias que limita los alcances de la otra.

---

(1). Obra citada. pág. 24

(2). Para un estudio más a fondo de ella ver ob. cit. pág. 20-30.

Por eso precisamente es que nosotros pensamos que vino a resultar en la práctica mas importante en el sistema de 1963 la retención del art. 76 que la exención de la capitalización - del art. 22" (1)

Todo ello, porque consideramos que el autofinanciamiento de las empresas es vital todavía en un país como el nuestro, - dada la etapa actual del desarrollo de su economía, mas importante que cualquier otro político de incentivos.

Pero queremos mencionar, que en consecuencia también el fisco sufría los resultados ya que si bien con la retención se obtenían cantidades por anticipado para asegurar el pago definitivo del impuesto, esas cantidades retenidas al ingresar a la tesorería se clasificaban bajo el rubro de fondos ajenos en -- custodia y acumulados en el Banco Central de Reserva no pueden ser usados por el Estado, sino hasta que llegue el reparto de dividendos en efectivo, que es el momento en que nace la obligación de pagar el impuesto por parte del socio. Es hasta ese momento en que las sumas retenidas se vuelven ingresos definitivos, debiendo pagarse además el complemento si faltare, o haciéndose la devolución que correspondiere. Pero además al realizarse tal retención, el incentivo para repartir dividendos, en los casos que el impuesto a pagarse sea mayor del 10% o el 15%, es menor, y el Fisco sufre al ver pospuesto indefinidamente el momento de disponer de esos ingresos.

En vista de lo expuesto, creemos que el sistema de 1963 solo realiza sus propósitos de una forma limitada, ya que para llevarlos a cabo de una forma equilibrada (equidad, ingresos públicos e incentivos) es necesario tener en cuenta, además de las condiciones financieras, las del medio donde se aplicaran tales medidas.

(1). Ob. Inédita cit. del Dr. Alvaro Magaña pág. 16.

El problema está en encontrar el balance apropiado para un desarrollo equilibrado.

Por último queremos hacer mención de un aspecto de la retención, que es el que suscita el problema terminológico en cuanto así debe de entenderse, como lo establece Oldman en el Memorandum, como un gravamen, o bien como lo dice el Dr. Alvaro Magaña, como un "sobre impuesto disfrazado). En definitiva, me adhiero a la opinión del Dr. Magaña, porque como el mismo lo explica "es simplemente un método, un procedimiento" para recaudar el impuesto de la fuente mismo en que se genera la renta y no otro gravamen.

#### ALCANCES DEL SISTEMA DE 1963

De lo anteriormente expuesto vemos que el legislador de 1963 pretendía, por una parte, dar un trato preferencial a la capitalización (por la dilación indefinida del pago del impuesto), al dar un estímulo a la reinversión. Así en el Art. 22 establecía, que al hacerse una distribución de las utilidades a los socios por medio de acciones, consecuencia de la capitalización, ellas estaban exentas del pago del impuesto, el cual era pospuesto hasta la liquidación de la sociedad; por otra parte, el Estado se aseguraba por esa medida otorgada, mediante la retención que permitía recibir de inmediato un porcentaje del 10% ó 15% sobre las utilidades retenidas como anticipo al pago definitivo del impuesto, la cual venía a ser una consecuencia del régimen establecido por el Art. 22, aunque se considerara como expediente para gravar a la sociedad con un 30%. Además era una prevención para el caso de que las sociedades no optaran por capitalizar, porque al haberse efectuado esa retención del 10% ó 15%, se suponía que ello debía estimular a repartir dividendos a los socios, al menos a aquellos cuya tasa efectiva de impuesto conforme a la tarifa general, no exe-

diera del 15%, lo cual permitiría hacer la liquidación definitiva del impuesto respecto de una parte de las utilidades retenidas, pagándose además el complemento si faltare (caso de tasa efectiva mayor del 15%) o devolviéndose lo que correspondiera, pasando así los fondos que se encontraban retenidos como Fondos Ajenos en Custodia a ser ingresos públicos, de los cuales podría disponer el Estado. Así, pues, la retención se estableció pensando que no todas las utilidades se capitalizarían, que era lo que se deseaba desde el punto de vista de los incentivos, por lo que se necesitaba establecer un medio para percibir un porcentaje de las utilidades retenidas. Viene a ser, en la práctica, una limitación a la capitalización.

Sin embargo, no debemos perder de vista que la capitalización es influida por otros motivos distintos de los fiscales, de ahí que su efectividad como alternativa de la retención, - quede sujeta a la decisión de la empresa de reinvertir cada -- año. Hasta donde en la práctica ocurra así, es difícil de saber lo. De ahí, que los alcances de este sistema no puedan asegurarse concretamente y menos su resultado, porque en la realidad - el factor tributario tiene su influencia, pero en muchos casos no es determinante de la conducta empresarial a adoptar la decisión que establece, ya que otras circunstancias ajenas también influyen en ellos y pueden tener carácter determinante en tales decisiones.

#### REACCION -

Se habría creído que ante la condición en que fue promulgada la Ley de 1963, ésta la haría indiscutible; pero no pasó mucho tiempo sin que surgieran demostraciones de inconformidad y peticiones que exigían reformas en muchos aspectos, al grado de elaborarse y concretarse un legajo de ellas por parte de la iniciativa privada.

Las de mayor importancia formuladas ante la Asamblea Legislativa, fueron las del 4 de septiembre de 1964 y las del 11 de mayo de 1965

(1). La discusión fue mantenida por largo tiempo, haciéndose uso de la prensa, radio y televisión y "girando la incógnita casi sobre los mismos puntos en que se había manifestado al principio, desde la promulgación del Decreto 300". (2)

Resumen de la parte sustancial de los alegatos y peticiones (3).

1. "La tabla de imposición es demasiado elevada en sus diversas re-  
glones".
2. "Los Impuestos sobre la Renta en El Salvador, son los más elevados del área centroamericana".
3. "También, El Salvador, es el país que tiene menores deducciones en relación con otros países centroamericanos".
4. "Los altos impuestos frenan el desarrollo económico y particularmente el desarrollo industrial, al producir retrocimiento o fuga de capitales".
5. "La competencia de los países C.A. en el Mercado Común aumenta el riesgo de los altos impuestos, al absorber los países con menores impuestos el volumen mayor de empresa. La exportación de ca-  
pitaes se vuelve inevitable".
6. "Los impuestos elevados desalientan, antes que estimular, las -  
altas inversiones nacionales y extranjeras".
7. "Se vuelve indispensable una reducción hasta del 25% de las cuo-  
tas de imposición".

- 
- (1). Peticiones concretas de reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta solicitadas por la A.S.I. a la H. Asamblea Legislativa. 21 6-64 (mimeografiado).
  - (2). Carlos Escalante h., Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis 1966. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. U. de El Salvador. Pág. 51.
  - (3). Nota tomada de llamada N.º 30 de la Tesis de Carlos Escalante h. ya citada pág. 242. El material empleado para el resumen de los puntos en controversia en cuanto a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1963, es bastante extenso y comprende tanto participaciones colectivas como personales. Entre las primeras puede citarse además de los trabajos de la ASI puntualizados en nota anterior, el estudio conjunt. realizado por la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, Asociación Salvadoreña de Industriales, Sociedad de Comerciantes e Industriales y la Unión de Industriales Textiles; y el folleto "Discusiones y comentarios sobre la Ley de Impuesto sobre la Renta, celebrados en el local de la Corporación de Contadores de El Salvador, del 20 al 24 de Abril de 1964". En cuanto a participaciones individuales en la prensa y televisión pueden citarse la de los señores José Domingo Menéndez, doctor Robert Celis, don Luis Torres y don Víctor Safic, lo mismo que numerosos editoriales de la prensa nacional.

8. "La situación creada por los impuestos elevados impide la conjunción del capital extranjero y nacional".
9. "La discriminación en cuanto a dividendos establecidos por la ley debe ser suprimida".
10. "Debe darse un tratamiento igual a las empresas individuales, a las sociedades, en materia de imposición".
11. "Deben revisarse las disposiciones legales en lo referente a la reinversión de utilidades".
12. "Los gastos deducibles necesarios para el funcionamiento de la empresa deben ser aumentados haciendo posible la deducción de viáticos, gasto de representación, etc., los cuales representan propiamente gastos de operación de las empresas".
13. "Igual tratamiento debe darse a los gastos de las empresas en lo correspondiente a indemnizaciones y prestaciones de diversa naturaleza para los trabajadores y empleados".
14. "El problema de las depreciaciones debe también ser considerado en forma distinta de como se considera en la Ley en vigencia".
15. "Deben incluirse entre las deducciones las pérdidas sufridas por las empresas por caso fortuito o fuerza mayor".

#### EXAMEN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Habiendo hecho las consideraciones anteriores en lo que respecta al alcance del sistema de 1963 y a la reacción contra dicha Ley, al iniciar el análisis del "Régimen Especial sobre las Utilidades no distribuidas provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país" contenido en el Decreto 609, estimamos oportuno determinar concretamente lo que a él se refiere en el contexto de peticiones de reformas al régimen antes mencionado.

Comenzaremos por indicar, como ya lo hemos expuesto, que la iniciativa para sustituir al régimen tributario vigente, - anterior al Decreto 609 del 20 de Mayo de 1966, se encuentra en el documento preparado por la Asociación Salvadoreña de Industriales, presentado a la Asamblea Legislativa en el año de 1964(1), en el que apuntaban los motivos para pedir las modificaciones necesarias al sistema de 1963.

En cuanto se refiere concretamente al Decreto 609, fué - en octubre de 1965 cuando se dio comienzo a la discusión del - problema, participando representantes del sector gubernamental y del sector de la iniciativa privada.

Durante las conversaciones entre los sectores representantes, llevadas a cabo en los meses de octubre y Noviembre de -- 1965, en un principio se trató de hacer una revisión completa de los puntos, presentados por la Asociación Salvadoreña de Industriales, pero debido a lo limitado del tiempo disponible, - se reconoció la imposibilidad de llevarse a cabo, sobre todo, tomándose en cuenta el interés de aplicarse cualquiera reforma que surgiese al ejercicio de imposición que debía concluir el 31 de Diciembre de ese año, en vista de lo cual se acordó reducir y limitar el estudio únicamente al tratamiento de las utilidades no distribuidas es decir, en otras palabras y funda-- mentalmente, al problema que planteaba la retención del Art.76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963.

Debido a que nuestro país había experimentado los diferentes sistemas que hemos expuesto anteriormente, se tomaron en - cuenta esas experiencias con el fin de ayudarse a encontrar una base que pudiera indicarles la forma de encontrar una solución que fuese adecuada para resolver el problema, que fuese más acorde y efectiva para nuestra realidad y para el logro de los propósitos deseados.

---

(1) Peticiones concretas de Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta solicitadas por la A.S.I. a la H. Asamblea Legislativa 21-8-64 (Mimeografiado).

Para ello se hizo hincapié en un estudio más detenido del sistema de 1963, que para los efectos que nos ocupan, podemos encontrarlo en el subtítulo "Alcances del sistema de 1963", del presente trabajo.

Así, pues, las ideas básicas que aparecen en el Decreto 609, fueron el resultado del intercambio de impresiones y opiniones entre los representantes de los sectores gubernamentales y de la iniciativa privada, que en forma conjunta buscaron armonizar y conciliar los puntos de vista e intereses diferentes, -- mediante el esfuerzo de encontrar las fórmulas adecuadas que -- les permitieran superar los efectos inconvenientes causadas por el Régimen anterior de 1963. Es decir, se tomarían en cuenta -- los planteamientos del sector privado, pero se trataría de buscar el equilibrio con los intereses fiscales, a fin de evitar -- que sufrieran menoscabo.

Esta empresa propuesta, que como todos sabemos, cristalizó en la promulgación del Decreto 609, es de particular interés, en cuanto a que denota la posibilidad, de lo que es un claro ejemplo, de armonizar intereses tenidos como irreconciliables, -- tal vez de una forma exagerada: "El objetivo estatal de asegurarse recursos públicos adecuados y el interés privado de que el factor tributario mantenga los incentivos de la Empresa" (1)

Volviendo a las peticiones en concreto por parte del sector privado en el tema que nos ocupa, los Representantes de ellos solicitaron la supresión de la retención del 10% ó 15%, según -- cada caso, que debían efectuar las Sociedades Anónimas sugiriendo que fuera derogado el Art. 76 de la Ley, que es el que se refiere a la retención en comento.

---

(1) Obra Inédita del Dr. Alvaro Magaña citada en este trabajo --

A continuación veremos las situaciones problemáticas que habrían surgido de haberse suprimido solamente la retención como lo pedía el sector privado, sin modificar las disposiciones relacionadas con dicho sistema de retención.

Para ello tenemos que referirnos al Art. 22 de la Ley, que como vimos al comentar los alcances del sistema de 1963, es una exención a la capitalización, que venía a significar la posposición del pago del impuesto por tiempo indefinido, privando al Estado de percibir tales ingresos que podrían ser de una cuantía considerable, hasta la liquidación de la Sociedad.

A esto debemos añadir, que si bien la capitalización presente aspectos positivos en cuanto a los incentivos se refiere, tan necesarios para el desarrollo industrial de nuestro país y en consecuencia, para nuestra economía, según se les ha dejado a--puntado anteriormente, por otra parte, al suprimirse sólo la retencción que se había establecido con el objeto de crear insentivos para repartir dividendos en el caso de no capitalizarse y en el fondo, como limitación de ella, al quedar el interés fiscal sin esa defensa y mantenerse la exención del Art. 22, la Sociedad al retrasar indefinidamente la distribución de los mis--mos. Más aún, al suprimirse la retención se disminuía el estímulo para la capitalización otorgado por la disposición pertinente de la Ley.

Por lo tanto, si bien es cierto que esa clase de acumula--ciones tiene efectos positivos, ya que permite a las empresas -disponer de sus propios recursos, no debería privar al Estado -de percibir sus ingresos al prolongarse indefinidamente su distribución, por un período tan largo y de duración no determinada.

Así las cosas, de haberse optado por realizarse la Reforma bajo esta petición, hubiera significado volver de nuevo a la situación del sistema de 1951, que trató de corregir el sistema -

de 1961 y que reguló en forma definitiva el sistema de 1963.

Veamos a continuación cuales hubieran sido las alternativas favorables para las Sociedades Anónimas, desde el punto de vista fiscal (1) de haberse suprimido la retención del Art. 76.

1a.) "No pagar impuestos al retener las utilidades y posponer su distribución en efectivo, o bien".

2a.) "Capitalizar todo o parte de las utilidades y efectuar la distribución por medio de reparto de acciones, demorando el pago de impuesto por un tiempo largo".

Como podría apreciarse, la primera de las alternativas es la que resulta más sencilla y en consecuencia, es quizás, la que habrían adoptado las Empresas.

Pero también en ambos casos el Estado vería disminuidos sus ingresos, mejor dicho, la disponibilidad de ellos, ya sea por la posposición del reparto de dividendos o mediante la capitalización con reparto por medio de acciones.

Se justificaba tal sistema en la Ley de 1951, si tomamos en cuenta la época y la idea con que fue dado; pero debido al cambio de varios aspectos de nuestra economía y de la política del Estado, ese mismo sistema al que volvimos en 1962, necesitaba ser examinado ya que no era adecuado a su época, cuando había pasado el motivo que en otra lo justificó. El sistema de 1963 no fue exitoso en resolver los nuevos problemas planteados, como ya vimos, y no encontramos frente a peticiones de nuevas reformas para equilibrar y armonizar, al mismo tiempo que resolver, las circunstancias suscitadas en todos esos años que involucraban a todo el país en su aspecto económico y tributario, afectando los diferentes sectores que en ellos participaban, en resumen, el país entero.

---

(1) Obra inédita del Dr. Alvaro Magaña ya citada p. 40.

Por lo tanto, durante las conversaciones a que hemos hecho alusión entre el sector gubernamental y el sector de la iniciativa privada, la petición de reforma tal como era solicitada se dejó de lado desde ese punto de vista parcial; pero entonces surgió lo más importante, que fue la labor de crear un sistema que armonizara los intereses de ambos sectores un sistema que equilibrará el tratamiento de los intereses de los mismos y pudiera tener efecto real, no como el propuesto que menoscaba el interés del Fisco.

De aquí surgió, pues, el estudio conjunto y sistematizado mediante el intercambio de puntos de vista y opiniones, que debía cristalizar en el Decreto 609 de 1966.

Durante las discusiones, hubo dos aspectos que consideramos interesantes traer a cuenta con afán de ilustración para apreciar el sistema de los debates:

Respecto del plazo establecido en el Decreto, las posiciones del sector gubernamental y del sector privado se encontraban difiriendo en cuanto al número de años durante los cuales las Sociedades podrían usar de las utilidades no distribuidas, sin soportar ningún gravamen, vencido el cual debían tomar la decisión que les fuese más conveniente, según cada caso. Los representantes del Gobierno lo establecían en 3 años y, los de la iniciativa privada, en 5 años. Después de los pro y contra, quedó tal como aparece en el Art. 10. del Decreto: en 4 años.

Respecto de las tablas, los del sector gubernamental proponían términos desde exención a 10% ó 15% solamente y, el sector privado, lo hacía desde exención a 10% y, en casos, un 5%. No había acuerdo respecto del cómputo de los porcentajes y del tratamiento de aplicación de ellos a los casos, a que se trataban de aplicar.

Después de los pro y contra, se establecieron tal como aparecen en los artículos 2 y 3 del Decreto: para capitaliza--

ción un máximo del 12% y, para mantenimiento en reserva, un máximo del 13%, dejando exentos los primeros \$ 20.000.00 de la capitalización y ninguna cantidad en el mantenimiento en Reservas. Sin embargo, es necesario ver los casos prácticos en concreto para opinar al respecto. (1)

Volvemos a repetir, que lo transcrito anteriormente es para ejemplificar los debates ocurridos entre los sectores interesados para crear el nuevo sistema de 1966.

Creemos también interesante apuntar otro aspecto que apareció en las discusiones y que es de suma importancia, al grado que podría considerarse como motivo para reformar el mencionado Decreto en cuanto a su enmarcamiento dentro del contexto de nuestro Régimen Tributario en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Y es qué sí este nuevo sistema debía ser creado como un Régimen Especial o sí debía establecerse tal tratamiento como formando parte de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tal como aparece es un sistema aparte de la Ley, ya que al derogar los Arts. 76 y 22, se cree un Régimen Especial para tratar las utilidades no distribuidas; de lo contrario hubiera sido necesario estudiar las disposiciones pertinentes de la Ley, reformándolas e incluyendo en ellas el tratamiento de las utilidades antes mencionadas. El Art. 50. del Decreto confirma el razonamiento de la separación, ya que al suprimirse el Art. 22 de la Ley, la exención por él contemplada aparece en el Art. 50. del Régimen Especial, considerando así tal tratamiento como "especial", lo cual se hace más relevante, cuando en éste no aparece la parte última del Art. 22 que dice: "Siempre que esta distribución se haya

---

(1) Para una mayor información ver prensa nacional de la época como realizar entrevistas con los participantes en las discusiones. Se me ocurre en este momento traer a cuentas unas frases - con que solían finalizar las parábolas y que puedan traducir aquí en "entienda el que quiera entender".

hecho en proporción al número de acciones que posea cada socio en la sociedad", pues con ello el pago del impuesto se difería a la liquidación de la Sociedad y en el Art. 5o. la exención es definitiva, o sea, no habrá posposición del pago del impuesto, simplemente no se pagará en ningún momento, lo cual nos lleva a hacer total su separación de la Ley.

En el futuro habrá de verse si no será mejor incluir el Régimen Especial dentro de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que este puede ser un precedente para dar lugar al nacimiento de impuestos separados, contrariando así el fundamento de nuestro sistema, basado en la Renta Global, debido a que esos gravámenes aislados nos llevan al sistema del impuesto cedula. Más adelante, cuando entremos al análisis de las disposiciones del Decreto que nos ocupa, volveremos sobre el tema.

Así pues, como dijimos al principio, por lo limitado del tiempo y la urgencia de las reformas, en Diciembre de 1965, llegando a su fin las discusiones entre los diferentes sectores, se tenía el esquema teórico del nuevo Sistema que sirvió para redactar el Proyecto del Poder Ejecutivo, enviándose a la Asamblea para su estudio, promulgación y publicación.

Antes de seguir adelante veremos cuál era el esquema teórico del nuevo Sistema, luego después, transcribiremos el Proyecto del Decreto que fue enviado a la Asamblea Legislativa.

#### FILOSOFIA DEL SISTEMA DE 1966 (Decreto 609).

Para el estudio de este tema creemos conveniente hacer un breve recuento del sistema de 1963 y de la petición hecha por la Asociación Salvadoreña de Industriales. ●

Como vimos anteriormente, el sistema de 1963 pretendía premiar la capitalización, quizás de una forma excesiva, estimulando así la reinversión, mediante el Art. 22 de la Ley, según el cual las utilidades distribuidas a los socios en forma de accio

nes, consecuencia de la capitalización, están exent<sup>os</sup> del pago del impuesto, que era pospuesto hasta la liquidación de la Sociedad, estimulando de esta forma los incentivos y favoreciendo, como dijimos, la reinversión. Pero, por otra parte el Fisco, o los intereses fiscales, trataban de salvaguardarse por medio de la retención del Art. 76, que según la intención del legislador se puso debido a que se preveía que no todas las utilidades se capitalizarían, lo cual daría, por un lado, un incentivo para que se repartieran dividendos y, de otro el Fisco percibía por anticipado una cantidad (10% ó 15%) según el caso que sería acreditada al socio sobre su obligación tributaria cuando ésta se llevara a cabo, sea devolviéndolo lo que le correspondiere o debiendo pagar el complemento que faltare. Sin embargo, resultó en la práctica que el proceso de capitalización está influenciado por otros factores, como el medio del lugar donde se aplican tales medidas, además de que la reglamentación financiera y la retención establecida, venían a limitar esos favorecimientos que la Ley daba a la capitalización, porque por un lado, al efectuarse la detracción respectiva, disminuía las disponibilidades de la empresa y, por ende, el estímulo a la reinversión, salvo el caso de aquellos que tuvieran rentas inferiores al 15%, pues estos al no capitalizar repartían dividendos; de otro lado, al pasar las cantidades retenidas a Fondos ajenos en custodia, su disponibilidad para el Fisco se postponía hasta que se efectuara el reparto de dividendos y, en consecuencia, el pago del Impuesto. En definitiva, esa retención cobró más relevancia en el sistema de 1963 que el estímulo a la reinversión, porque por una parte al limitar la capitalización, mediante la detracción y restarle disponibilidades al empresario, el estímulo para invertir disminuía, al igual que el reparto de dividendos, que era pospuesto generalmente por un

largo período, lo que traía como consecuencia al Fisco el retardo de disponer de ingresos públicos, al no poder usar las cantidades retenidas que se encontraban en Fondos ajenos en Custodia, donde permanecían congelados tanto para él, como para las empresas.

Así pues, vemos que este sistema no produjo los efectos esperados y menos resolvió el problema que trató, por lo que fue motivo de peticiones de reformas de parte de la iniciativa privada. Sin embargo, la iniciativa privada con su planteamiento concreto de suprimir sólo la retención del Art. 76, que vimos anteriormente, se fijó sólo en el punto de vista del sector privado, como era lógico, y no en el del Sector gubernamental, o sea, en el del Fisco.

Así fue, como a raíz de ello y después de un período de intercambio de ideas, opiniones y puntos de vista, se llegó a un nuevo Sistema que armonizará y equilibrará los diferentes intereses y que ahora veremos bajo el título de Filosofía del Sistema de 1966 (Decreto 609).

Ante todo, la sola supresión de la retención del Art. 76, favorecía sólo al interés privado, por lo que para equilibrar y armonizar la situación respecto al Fisco, fue necesario incluir en el tratamiento el Art. 22 de la Ley, referente a la exención dada a la capitalización y suprimirlo también.

Así las cosas, la configuración del nuevo sistema que pretendía sintetizar, armonizando y equilibrando ambas posiciones, apareció expuesto de la siguiente forma: Al pretender sintetizar, armonizando y equilibrando ambos intereses los del sector público y los del sector privado, se hacía referencia a la armonía y equilibrio de los objetivos propuestos por los sistemas anteriores, que constituían el meollo del problema: equidad, ingresos públicos e incentivos.

Para ello el planteamiento de la filosofía del nuevo sistema quedó así, por orden de prioridades:

- a) Capitalización (reversión)
- b) Mantenimiento en reservas (ahorro)
- c) Dividendos (consumo)

Su desarrollo es como sigue: Mediante la capitalización se trata de estimular la inversión: por lo tanto, al empresario a que reinvierta mediante el proceso de la capitalización, estimulándose de esa forma los incentivos.

Este nuevo sistema favoreció con preferencia a la capitalización, por una parte, quizá más que el sistema anterior, ya que al suprimirse el Art. 22 de la Ley, introduce el Art. 50. en el Decreto, mediante el cual a diferencia del primero, la favorece más al suprimir el pago de impuesto por las acciones distribuidas al socio, incluso en la liquidación de la sociedad. Solamente establecía la exención y ésta era definitiva. De ahí, que ese sea un argumento que sirva para acentuar tal tratamiento como especial y separado del contexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Además de ser suspendida la retención, se estableció un plazo de 4 años, durante el cual las utilidades no distribuidas estaban exentas de gravamen y en el que debía tomarse la decisión de optar por cualquiera de las tres alternativas propuestas. Esto también venía a favorecer a la empresa; en parte, a la inversión y, en consecuencia, a los incentivos. Esto también puede aplicarse a las reservas, que favorecían a las empresas mediante el estímulo al ahorro y en parte a los dividendos; en consecuencia, a los socios y, por ende, a la empresa, fomentando el consumo. En fin, se favorecía a la Empresa dándole esa exención durante el plazo de 4 años y la oportunidad de que en cada caso particular, se adoptase la medida que le fuere -

más conveniente y provechosa.

La capitalización también salía la más favorecida respecto de las tasas del impuesto, ya que por una parte se daba una exención a los primeros \$20.000:00, y la tasa máxima era de 12% luego, el mantenimiento en Reservas, que no tenía ninguna exención, debiendo pagar por los primeros \$20.000.00 o fracción, una tasa del 4% y siendo su tasa máxima del 13%. Los dividendos estaban sometidos a la tarifa general y tasas de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Esto también favorecía los incentivos. Recuérdese que este Sistema trata de regular el tratamiento de las utilidades no distribuidas dentro del contexto del Régimen Tributario, de ahí que por ello se haga referencia a los dividendos, pues indirectamente se refiere también a ellos en ciertos aspectos. Sin embargo, a las tablas del Decreto se les hace la crítica de que rompen el principio de equidad, por la forma en que aparezcan, lo cual se justifica diciendo, que muchas veces para beneficiar otros principios, algunos no conservan toda la integridad.

También la capitalización resulta favorecida, al igual que los dividendos, cuando habiéndose decidido mantener en reservas durante el plazo, al final del mismo, no se hubiese tomado una decisión al respecto, presumiéndose que se mantenían en reserva y se hubiese pagado el impuesto; cuando se acuerda capitalizar al cumplirse el plazo o después verificarse la presunción y optar por capitalizar, en ese caso al ser el impuesto causado por el mantenimiento en Reservas mayor que por la capitalización, se devolverá el remanente correspondiente. Igual sucedería con los dividendos, si el impuesto que causa fuere menor o viceversa, entregando la complementación que faltare, si fuere mayor. Depende del caso concreto.

En segundo término de prioridad está el mantenimiento en

reserva, que es un crédito compensable semejante al de la retención, que al igual favorece los incentivos, por una parte, o sea, a la empresa en cuanto al rubro ahorros e indirectamente a la capitalización, prácticamente obligándola, al ser su impuesto mayor. Al estar establecida la presunción de derecho a su favor, en el sentido de que al final del plazo no se llegare a una decisión, se presumirá que se acordó mantener en reserva y se pagará el impuesto. No así con los dividendos, que pueden causar impuestos mayores; pero sí en el caso de que fueran menores, aunque este caso la capitalización no estaría favorecida. Depende de cada caso, además vemos que en todo esto influyen otras circunstancias ajenas a las del sistema financiero.

Las otras circunstancias respecto del mantenimiento de Reservas, han quedado asentadas en párrafos anteriores.

De la forma como hemos expuesto lo anterior, deducimos la manera como el nuevo Sistema favorece el rubro incentivos, en cuanto a reinversión, ahorro y tiene alcances en cuanto al consumo. Hemos dejado establecido el tratamiento favorable que a las empresas de el nuevo sistema.

Pero ello no sería completo, si no se hubiese armonizado y equilibrado ese tratamiento con los intereses del Fisco, que se refiere al objetivo de los ingresos públicos.

Como primera medida, al eliminarse la retención de este Sistema e implantarse un impuesto sobre las utilidades no distribuidas, el Fisco suprime esos porcentajes de utilidades congelados en Fondos Ajenos en Custodia, que tanta dificultad presentaban para la empresa y para él, al posponerse su disponibilidad por un largo período hasta que fueran repartidos los dividendos, pues sólo así se convertían en ingresos públicos pasaban al Fondo General del Estado, en donde su disponibilidad

era total. Con el nuevo Sistema de gravarse las utilidades no distribuidas o los dividendos, desde que se acuerde por la Sociedad hacerlo dentro del plazo o el vencimiento del mismo o de cumplirse la presunción, en caso de no decidirse por ninguna alternativa, el Fisco percibía dentro del plazo legal, para el pago del impuesto, ingresos que al pasar directamente por ser impuesto - al Fondo General del Estado, tenía sobre ellos completa disponibilidad.

De otro lado, el Fisco estaba asegurado a recibir tales ingresos al vencerse el plazo de 4 años, sea que se hubiese - escogido cualquiera de las tres alternativas o no se hubiese acordado sobre ninguna, porque en este último caso se aseguraba con la presunción de derecho, que establecía que en ese caso debía tomarse la decisión como un acuerdo de mantener las utilidades en Reserva y sobre ellas pagar el impuesto correspondiente, según la tabla del Art. 3o.

También estaba asegurado, en el sentido de que el impuesto y la consiguiente disponibilidad de los ingresos dentro del plazo de 4 años, no quedaba sujeto a la voluntad de la empresa o al reparto de dividendos a los socios, ni a la liquidación de la Sociedad, sino a lo establecido en este Regimen Especial, que es Ley.

Todo lo anotado beneficia al Fisco, según lo dispone el - nuevo Sistema de 1966, estimulando así el objetivo de ingresos públicos y armonizando este interés con el del sector privado.

Esto último referente al Fisco tiene su excepción, en el caso de evasión del impuesto, circunstancias muy difíciles de evitar y que por cierto no pueden ser previstas completamente. Más adelante, cuando analicemos las disposiciones, haremos referencia a algún caso que pueda presentarse.

En definitiva y resumiendo, podemos decir, que este nuevo sistema da prioridad a la capitalización, continúa con un trato favorable al mantenimiento en Reserva, figura nueva - que introduce y, finaliza abarcando en ese trato, a los dividendos. En cuanto a los dos primeros, les grava desde el momento en que vencido el plazo se acuerde optar por una u otra alternativa, o aunque no se decida, como se si acordare mantener en reserva, imponiendo de esta forma un gravámen a las utilidades no distribuidas.

En cuanto a los dividendos, los abarca en el sentido de considerar los como otra alternativa sobre la que se puede optar llegado el plazo o durante él; pero su tratamiento queda siempre sujeto a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963.

Estímula la capitalización y por lo tanto fomenta la reinversión, mediante la exención que establece en el Art. 5o. y el tratamiento favorable que le da la tabl<sup>a</sup> del Art. 2, más - aún, se llama por la presunción de derecho establecida, ya - que las reservas siendo un crédito compensable semejante a la retención tiene, además, un impuesto mayor, (si bien es cierto que deberá verse las circunstancias de cada caso particular, por intervenir otros factores en tales decisiones), salvo el caso de dividendos que tuvieran una tasa menor de imposición; además, introduce otro estímulo a los incentivos, fomentando el ahorro al introducir un trato favorable a las utilidades mantenidas en reserva y, a los individuos, al establecer un plazo para decidirse por el tratamiento más favorable.

Por otra parte el Fisco se beneficia fomentando los ingresos públicos, al gravar las utilidades no distribuidas y los dividendos en un plazo máximo de 4 años, evitando la posición de sus ingresos mediante el impuesto que se causa desde el acuerdo que toma la Sociedad sobre el destino de las uti

lidades y permitiendo la disponibilidad de ellos, al ingresar como impuestos al Fondo General del Estado, evitando así el inconveniente que presentaba la retención.

Por otro lado, el principio de equidad se trata de llevar a cabo al armonizar y equilibrar tales intereses de la forma más justa, aunque se encuentre en parte menoscabado por el tratamiento establecido en las tablas.

Sin embargo, todo esta sujeto a otras circunstancias que también influyen y que darán la pauta para ver si este es que ma teórico, en cuanto a sus resultados, se adapta a la realidad.

Del pago de los impuestos establecidos en este Regimen Especial aparece como responsable la Sociedad, por cuenta del socio, según se deduce de varias de las disposiciones del Decreto y se deja consignado en el Art. 8 del mismo.

Al tener como fin el incremento del desarrollo industrial del país, mediante la colaboración de el Gobierno y el sector privado y ser la base legal de esa colaboración, tenemos la impresión de haber logrado, en sus lineamientos fundamentales superar los inconvenientes del Sistema anterior. Con todo, teniendo en cuenta las limitaciones en la formulación del texto legal, como podremos apreciar más adelante, se han originado opiniones contradictorias y dudas respecto a los criterios de interpretación, sin que por ello pueda desvirtuarse lo acertado del esquema teórico al tratar de armonizar y equilibrar los diferentes intereses, dando una solución razonable a los problemas que suscitaba el Régimen anterior, manteniendo, por una parte, la autoridad y prioridad indiscutible del sector público y, por la otra, realizando al mismo tiempo un reconocimiento de las realidades y problemas del sector privado.

PROYECTO DEL DECRETO 609

Este esquema teórico antes expuesto fue la base para redactar el Proyecto que debía ser enviado a la Asamblea Legislativa.

El proyecto formulado y redactado quedó así;

"Decreto No. \_\_\_\_\_"

"LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR, CONSIDERANDO:

I.- Que el Gobierno de la República consciente de la necesidad de incrementar el desarrollo industrial del país y con el permanente propósito de coadyuvar con el esfuerzo del sector privado en ese desarrollo, con vistas a la superación de la economía nacional;

II.- Que para los fines enunciados en el considerando anterior es preciso auspiciar los basamentos legales que garanticen esa colaboración y que no entorpezcan el libre juego de las fuerzas económicas;

POR TANTO:

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del señor Presidente de la República por medio del Ministro de Hacienda,

DECRETA:

El siguiente REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS.

Art. 1. Toda Sociedad Anónima domiciliada en El Salvador está obligada a pagar por cuenta del socio, el impuesto sobre la capitalización o mantenimiento en reserva que se dispusiere hacer del monto de las utilidades para fines fiscales obtenidas por la sociedad, si dentro del término de cuatro años se hubiere acordado en forma definitiva capitalizarlas o mantenerlas en reserva".

"El término de cuatro años se contará a partir del día siguiente a aquel en que finalice el ejercicio a lapso de imposición de la sociedad en que se hubieran obtenido las referidas utilidades".

"El cálculo correspondiente se hará con deducción del impuesto pagado por la propia sociedad".

"El impuesto se computará de conformidad con las tablas contenidas en los artículos 2 y 3 según corresponda".

"Art. 2. Las utilidades de las sociedades anónimas domiciliadas en el país que se acuerdan capitalizar, se gravarán de conformidad con la siguiente tabla":

SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL, DE LA CUAL PRO VIENEN LAS UTILIDADES QUE SE A- CUERDE CAPITALIZAR	EL IMPUESTO SERA DE:
---	----------------------

No excede de ₡ 20.000	EXENTO
EXCEDE de ₡20.000, pero no de ₡40.000	5%
" " 40.000 pero no de ₡80.000	9%
" " 80.000	12%

"Art. 3. La renta imponible de una sociedad anónima domiciliada en el país, deducido el impuesto social, que se acuerde mantener en reserva dentro del plazo a que se refiere el Art. 1, se gravará de acuerdo a la siguiente tabla":

SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL	EL IMPUESTO SERA DE:
--	----------------------

No excede de ₡ 20.000	4%
EXCEDE de ₡ 20.000 pero no de ₡ 40.000	8%
" " ₡ 40.000 " " " 80.000	11%
" " ₡ 80.000	13%

"Art. 4. Si transcurrido un término de dos años contados a partir de la fecha en que expire el plazo a que se refiere el

Art. 1, no se hubiere perfeccionado legalmente la capitalización, se presumen de derecho que se acordó, a la fecha en que terminó el plazo de cuatro años a que se alude en dicho artículo, que las utilidades respectivas se mantendrían en reserva, debiendo la sociedad anterior la diferencia para completar el impuesto que debió pagarse conforme el Art. 3, sin perjuicio del pago de un recargo del 1% mensual que se computará sobre esta diferencia a partir de la fecha de vencimiento del plazo para el pago del impuesto de capitalización".

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

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

"Art. 6. La sociedad deberá presentar declaración detallada sobre las cantidades que se han acordado capitalizar o mantener en reserva, en los formularios especiales que redactará la Dirección General de Contribuciones Directas. El plazo para presentar dicha declaración será de tres meses contados a partir de la fecha en que se acuerde la capitalización o mantenimiento en reserva".

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

"Art. 7. Cuando la declaración presentada por la sociedad para efectos del pago del o los impuestos, a que se refieren los Arts. 2 y 3 de este Decreto no se estimare correcta, o cuando

no se hubiera contestado el formulario de declaración, la Dirección General de Contribuciones Directas determinará los impuestos correspondientes".

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

"Art. 8. La sociedad deberá pagar el impuesto, su caso, por cuenta del socio, dentro de los dos meses siguientes después de vencido el término para declarar, o de que haya causado estado la resolución respectiva".

"La sociedad será responsable solidariamente con el socio del pago de los impuestos sobre capitalización o de entendimiento en reserva y de sus accesorios".

"Art. 9. Si la sociedad hubiere acordado, antes o después de vencido el término de cuatro años a que se refiere el Art. 1, capitalizar todo o parte de las utilidades que acordó mantener en reserva dentro del referido plazo, los socios tendrán derecho a que se les devuelva la cantidad en que el impuesto sobre reservas exceda al impuesto sobre capitalización en proporción al impuesto que le correspondería sobre las utilidades establecidas para fines fiscales".

"La devolución a que se refiere el inciso anterior se hará efectiva hasta que se verifique en legal forma la capitalización correspondiente".

"En el caso previsto en el Art. 4, de este Decreto no procederá devolución".

"Si la sociedad decidiera distribuir en efectivo las reservas, los socios tendrán derecho a que se les reconozca co

mo crédito el impuesto sobre reserva".

"Art. 10: Cuando una sociedad paga por cuenta de los socios los impuestos a que se refieren los Arts. 2 y 3 de este Decreto, deberá informar por escrito a cada socio"

- a) La cantidad a capitalizar;
- b) La cantidad acordada para mantener en reserva y
- c) La cantidad que se distribuye en efectivo.

"Un detalle de esta información deberá ser enviado por la misma sociedad a la Dirección General de Contribuciones Directas a más tardar dentro de quince días de efectuado el pago correspondiente".

"Art. 11. La sociedad que fuere del término legal presentará la declaración será sancionada con las multas siguientes;"

- a) "Con el 10% del monto del impuesto que corresponda pagar si se presentare la declaración con retardo no mayor de un mes";
- b) "Con el 20% si se presentará con retardo de más de un mes; pero no mayor de dos meses";
- c) Con el 30% si el retardo fuere mayor de dos meses, pero menor de tres meses.
- d) "Con el 40% si el retardo fuere mayor de tres meses".

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

"La sociedad que presentare el detalle prescrito por el Art. 10. fuera del término legal, será sancionada con una multa equivalente a un 50% del impuesto que correspondiera pagar, pero en ningún caso podrá ser menor de VEINTICINCO COLONES".

"Art. 12. La sociedad que no cumpla con la obligación de declarar o de presentar el detalle a que se refiere el Art. 10 de este Decreto, será sancionado de conformidad con el Art. 101

de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

"Art. 13. Si la sociedad no verificare el pago dentro del término legal, estará sujeta a las sanciones que determina el Art. 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

#### DISPOSICIONES TRANSITORIAS

"Art. 14. Toda Sociedad Anónima domiciliada en el país deberá acordar en el plazo que vencerá el día 31 de Diciembre de 1968, si capitaliza o mantiene en reserva o distribuye, total o parcialmente, las utilidades percibidas en los ejercicios o lapsos de imposición que finalicen antes del 31 de Diciembre del corriente año".

"Cualquiera que sea el acuerdo acerca del destino de esas utilidades se causará el impuesto del 15% sobre el monto de las mismas si el capital social fuere mayor de ₡ 100.000 y del 10% si no excediere de ₡ 100.000".

"Si vencido el plazo a que alude el inciso primero de este artículo, la sociedad no hubiere cumplido con esta obligación, se presume de derecho que ha decidido, al 31 de Diciembre de 1968, mantener en reserva las referidas utilidades causando el impuesto correspondiente".

"Los impuestos determinados por este artículo deberá pagarlo la Sociedad por cuenta del socio, dentro de un plazo de 60 días a contar de la fecha del vencimiento del término para declararlos, o que cause estado la resolución respectiva".

"La declaración correspondiente deberá presentarse dentro de los tres meses posteriores a la fecha del mencionado acuerdo".

"El socio que recibiere utilidades en acciones o en efectivo o mediante operaciones contables con posterioridad al referido acuerdo no las incluirá en su declaración corres-

pondiente al ejercicio en que le fueron pagadas o acreditadas, siempre que el impuesto de mérito ya hubiere sido pagado".

"Art. 15. En las materias no reguladas por el presente Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

"Art. 16. quedan derogados los artículos 22 y 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y todas las disposiciones de la misma que se pongan al régimen establecido por el presente Decreto".

"Art. 17. El presente Decreto entrará en vigencia, ocho días después de su publicación en el Diario Oficial".

"DADO EN EL SALON DE SESIONES DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA, PALACIO NACIONAL".

Una vez finalizado, el Proyecto antes transcrito, pasó a la Asamblea Legislativa en el mes de Diciembre del mismo año, debido a que se tenía en mente que las reformas deberían entrar en vigencia el 31 de Diciembre de ese año, según se solicitaba en las peticiones presentadas por la Asociación Salvadoreña de Industriales y a lo cual se había accedido. Sin embargo, debido al estudio a que fue sometido por parte de ese organismo, fue imposible que entrara en vigencia a la fecha que se deseaba.

Algún tiempo después, el 17 de Enero de 1966, el sector privado envió a la Asamblea Legislativa, las observaciones que le merecían el Proyecto del Decreto presentado a su consideración, cuyo contenido textualmente se redactaba así:

"OPINION DE LA UNION DE INDUSTRIALES TESTILES, LA SOCIEDAD DE COMERCIANTES E INDUSTRIALES DE EL SALVADOR, LA ASOCIACION SALVADOREÑA DE INDUSTRIALES Y LA CAMARA DE COMERCIO DE INDUSTRIA DE EL SALVADOR"

"Sr. Presidente de la  
Honorable Asamblea Legislativa  
Dr. Francisco José Guerrero  
Presente".

"Sr. Presidente:

Las Entidades que representamos, respetuosamente por nuestro medio, se permiten someter a la consideración de esa Honorable Asamblea Legislativa, las observaciones que les merece el Proyecto de Decreto presentado por el Ministerio de Hacienda, por el cual se crea un "Régimen Especial sobre las Utilidades provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el País".

"Nuestras Entidades han estudiado cuidadosamente el mencionado proyecto, dándole toda la importancia que amerita por referirse a materia de gran trascendencia en la vida económica del país".

"Deseamos señalar en primer lugar, que el sector privado que representamos, aunque está de acuerdo básicamente con el sistema que se introduce por el Proyecto de Decreto, difiere de algunas de sus disposiciones por lo que para expresar mejor nuestras ideas sobre el tema, nos hemos permitido preparar un Anteproyecto que acompañamos a esta nota".

"El anteproyecto de referencia, se ajusta básicamente a los elementos de fondo del Proyecto del Poder Ejecutivo, limitándose a modificar aquellas disposiciones que a nuestro juicio, ameritan una redacción más clara o mecanismos más acordes con la técnica impositiva. Aunque estimamos que sería más sencillo y técnico, introducir el nuevo sistema mediante las reformas necesarias a las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lugar de crear un cuerpo legal paralelo a la mencionada ley, en áreas de la brevedad nos limitamos a señalar las modificaciones del Proyecto de Decreto,

siguiendo la medida adoptada por el Poder Ejecutivo".

"A continuación nos referimos específicamente a aquellas disposiciones que según nuestro criterio, deberían modificarse a fin de obtener una ley más comprensible y más ajustada a los principios jurídicos tributarios".:

"1.- Consideramos conveniente establecer con claridad y en artículos separados, las materias correspondientes al impuesto sobre la capitalización y el impuesto que grava las reservas, material que se encuentran mezcladas en el Art. 1o. del Proyecto que se comenta. Por esa razón, nos permitimos sugerir que el contenido de los Arts. 1o., 2o. y 3o. del Proyecto, queda expresado en sólo dos artículos, que en nuestro anteproyecto son el 1o. y el 2o. El Art. 1o. establece, el impuesto sobre reservas y el 2o. el impuesto sobre capitalización, haciéndolo en forma clara y mucho más comprensible".

"2.- El Proyecto de Decreto que se comenta, establece la obligación de pagar los impuestos que crea, a cargo de la Sociedad, pero por cuenta del socio, dando a entender con esto que el verdadero sujeto pasivo de los Impuestos es este último, por lo que se establece una relación jurídica entre Sociedad y Socio, según la cual este último estaría obligado a pagarle a la Sociedad el monto de los impuestos pagados por ésta".

"Consideramos que dicho enfoque está totalmente equivocado, tanto desde el punto de vista de la técnica, como de lo que conviene en la práctica. En efecto, es no sólo jurídicamente improcedente crear obligaciones a cargo de los socios sobre utilidades que son exclusivamente de propiedad de la Sociedad, sino que también resultan incongruencias con el derecho común, ya que con ellos se viene a introducir nuevas relaciones jurídicas entre la sociedad y sus socios, modifi-

cando el status legal establecido por nuestro Código de Comercio, al regular de distinta manera, las relaciones entre los Socios y la Sociedad Anónima a que pertenezca".

"Por otra parte, no existe ventaja o beneficio alguno en introducir la complicación de que la Sociedad cobre de los socios, el Impuesto que haya pagado por cuenta de ellos. Este sistema es indudablemente, además de irreal, engorroso e impráctico, ya que sin beneficio para nadie, se crea la complicación de que la Sociedad tenga que perseguir de un Socio Anónimo, el impuesto pagado".

"Por esas razones, estimamos que debe considerarse exclusivamente a la Sociedad, como sujetos de estos impuestos, suprimiendo así complicaciones innecesarias tanto para la percepción del Impuesto, como en las relaciones entre la Sociedad y Socios".

"3.- El Artículo 1o. de nuestro Anteproyecto, que establece el Impuesto sobre Capitalización, no difiere del Art. 2o. del Proyecto del Poder Ejecutivo; solamente se introducen ligeros cambios en la redacción para mejorarla. Por considerar que es el lugar más indicado, sugerimos como segundo inciso de este artículo, la prohibición para el Notario de autorizar la escritura de capitalización, mientras no se comprueba haber pagado el Impuesto".

"4.- En el Art. 2o. que establece el Impuesto sobre las Reservas y que corresponde al Art. No.3 del Proyecto del Poder Ejecutivo, también se hacen ligeros cambios en la redacción para mejorar su comprensión".

"5.- Al redactarse el Art. 3 que contiene lo dispuesto por el art. 4 del Proyecto de Decreto se estimó conveniente referir la materia de los recargos, a lo dispuesto por el Art.99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como es lo indicado".

"6.- El Art. 5 del Proyecto de Decreto, establece de manera muy ambigua la exención del impuesto para el socio, por las utilidades que fueran capitalizadas, de acuerdo con lo que se establece en este Decreto, dando lugar a variadas interpretaciones en perjuicio de la claridad y certidumbre que deben de tener las disposiciones tributarias. Por esa razón, el Art. 4 de nuestro Anteproyecto, que corresponde al Art.5 mencionado, establece con toda claridad y sin dejar lugar a dudas, que las utilidades que se capitalicen pagando el impuesto correspondiente, estarán exentas en el futuro de Impuesto para el socio, que es precisamente la filosofía del nuevo sistema introducido por el Proyecto del Poder Ejecutivo".

"7.- El Art. 5 de nuestro anteproyecto, coincide con lo dispuesto por el Art. 6 del Proyecto, excepto la disposición que regula la manera de computar el plazo para presentar las declaraciones cuando se trate del acuerdo para mantener reservas. En efecto, estimamos que de acuerdo con la filosofía del nuevo sistema que se trata de introducir, la Sociedad tiene un plazo de 4 años para tomar decisión sobre distribuir, capitalizar o mantener en reserva las utilidades obtenidas en el ejercicio de que se trate; por esa razón el plazo para declarar en caso de que haya un acuerdo de reservas, debe empezarse a contar a partir de la fecha en que expire este plazo de 4 años".

"8.- El Art. 6 de nuestro anteproyecto, coincide exactamente con lo dispuesto por el Art. 7 del proyecto del Poder Ejecutivo".

"9.- El Art. 7 se establece el término para pagar los impuestos establecidos por el Decreto. En este caso el texto de nuestro anteproyecto difiere del Gubernamental, en el sentido de que por las razones que antes se explicaron, nosotros

consideramos que el sujeto del impuesto es la Sociedad y por lo tanto no debe existir ninguna obligación por parte del Socio, ya que jurídicamente la Sociedad es la única obligada a pagar este Impuesto, porque recae sobre utilidades que a ella le pertenecen exclusivamente. Esa es la única variación que contiene este Artículo, respecto del correspondiente del Proyecto del Poder Ejecutivo".

"10.- El Art. 8 de nuestro Anteproyecto, que corresponde al 9o. del Proyecto Gubernamental, difiere de éste en algunos puntos que a continuación se señalan":

"De acuerdo con el nuevo sistema tributario que regulará las utilidades de las Sociedades Anónimas, discutidos por la Comisión integrada por representantes Gubernamentales y del Sector Privado, se consideró que una vez pagado el Impuesto sobre estas Reservas, la Sociedad podría distribuir las utilidades o capitalizarlas, procediendo en ambos casos aplicar como crédito contra el Impuesto que le correspondía pagar al socio por las utilidades que percibía, o contra el Impuesto de Capitalización que correspondía pagar a la Sociedad por las utilidades que capitalice, lo pagado por concepto de Impuesto sobre reservas, acordándose devolver el excedente que hubiere en cada caso".

"El Proyecto del Poder Ejecutivo se limita a reconocer el crédito pero no dice nada de la devolución de la parte en que el Impuesto sobre reservas excediere respecto del Impuesto de Capitalización o respecto del Impuesto Personal que debe pagar el socio; por esa razón el Art. 8 de nuestro Anteproyecto, introduce la disposición por la cual se establece que deberá devolverse al excedente, en su caso".

"11.- Se suprime el inciso 3o. del Art. 9o, del Proyecto del Poder Ejecutivo por considerarse innecesario".

"12.- El Art. 9o, que coincide con lo dispuesto por el Art. 10o., del Proyecto Gubernamental, difiere ligeramente en la redacción, para mejorar su claridad y espera de comprensión"

"13.- El Art. 11o., del Proyecto, establece las sanciones para el caso de incumplimiento en presentar las declaraciones, fijando multas que difieren notablemente de las correspondientes que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Art. 98, al regular el incumplimiento de los contribuyentes en declarar. No se comprende la razón que se tuvo para duplicar las multas en el caso de incumplimiento en declarar por parte de la Sociedad, respecto de los Impuestos establecidos por el Decreto que se comenta".

"En efecto el Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece las sanciones que corresponde aplicar para el caso de que las declaraciones se presenten fuera del término prescrito por la Ley y fija las multas en una cuantía que va en relación directa con el atraso en presentar la declaración. Estimamos que este mismo sistema debe ser aplicado también al caso de atraso en la presentación de la declaración, por parte de las Sociedades y en relación con los impuestos que se introducen por el Proyecto de Decreto".

"En efecto, no existe razón alguna para que la presentación de la declaración con atraso para los casos regulados por el Proyecto de Decreto, se sancionen con una multa igual al doble de lo establecido para casos idénticos regulados por el Art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que en ambas situaciones, la naturaleza de las obligación es la misma y la importancia del interés fiscal es tan grande en un caso como en el otro. Por esa razón, el Art. 10o. de nuestro Anteproyecto establece las mismas multas que señala el Art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con la adición de

que también se sancione el caso de que no se presentare declaración".

"Por lo que respecta al último inciso del Art. 11o del Proyecto, por la cual se sanciona la presentación con atraso de la información a que está obligada la Sociedad, establecida por el Art. 10o. del mismo proyecto, estimamos que se trata de una infracción que por su naturaleza debe considerarse como de la sancionada por el Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que permite graduar la multa en consideración a las circunstancias que rodean a cada caso de infracción. - No vemos ninguna razón para que se establezca una multa de un cincuenta por ciento del impuesto que correspondiere pagar, para el caso en que se presentará con atraso la información a que se refiere el Art. 10o. que de todas maneras no es fundamental, puesto que existe por otra parte la obligación a cargo de la Sociedad, de declarar".

"14.- El Art. 12o. de nuestro Anteproyecto, es exactamente igual al Art. 1o. del Proyecto Gubernamental".

"15.- En lo que se refiere el Art. 14, de las Disposiciones Transitorias del Proyecto del Poder Ejecutivo, cabe señalar en primer lugar, que, a nuestro juicio, dicha disposición no cubre todas las situaciones que es necesario considerar respecto de las utilidades obtenidas en los ejercicios de 1963 y 1964, que estuvieron sujetas a la retención del 15% establecido por el Art. 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. - Por esa razón, el correspondiente artículo de nuestro Anteproyecto, que es el 13, difiere del Proyecto Gubernamental".

"En primer lugar se establece con claridad que las utilidades sometidas a este régimen especial transitorio, son las provenientes de ejercicios que concluyeron después del 30 de Diciembre de 1963. En esa forma hay certidumbre de que las "

disposiciones transitorias se aplican exclusivamente a los - ejercicios que se ha proyectado regular".

"Consideramos por otra parte, que lo dispuesto por el - segundo inciso del Art. 14 del Proyecto del Poder Ej. - ivo, cambia fundamentalmente el esquema que se discutió en la co - misión a que ya hemos hecho referencia, ya que grava con un 15% o un 10% según el caso, las utilidades que fueren distri - buídas a los accionistas, rompiendo así el sis tema introdu - cido por la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el tiempo en que se percibieron dichas utilidades, --- ya que según és - te, al socio que perciba utilidades, está obligado a computar las dentro de su renta personal y a pagar el impuesto que le corresponda, según la cuantía de ésta, teniendo derecho a que se le acredite la parte correspondiente retenida por la Socie - dad y a que se le devuelva el excedente en su caso".

"Asimismo en dicho esquema, se consideró que lo retenido por concepto del Art. 78 debería, aplicarse como crédito en contra del impuesto de capitalización o de mantenimiento de reservas que surjan a cargo de la Sociedad".

"El Proyecto del Poder Ejecutivo no menciona ni la facul - tad de acreditar lo retenido, ni menos de devolver al socio que reciba utilidades, la parte en que lo retenido exceda de su impuesto personal".

"Por las razones anteriores, el contenido del Art. 13, de nuestro Anteproyecto, regula cada una de las situaciones que se pueden prever respecto del destino de las utilidades obtenidas en los ejercicios indicados, estableciendo en ca - da caso las obligaciones y los procedimientos que correspon - dan".

"16.- Los Arts. 14, 15 y 16 de nuestro Anteproyecto tienen - idéntica redacción a los correspondientes 15, 16 y 17 del -



el cual ha sido elaborado ajustándonos estrictamente a la filosofía del nuevo esquema, discutido y aceptado dentro de la comisión a que nos hemos referido".

"Tendremos mucho gusto en proporcionar a esa Honorable Asamblea, cuando seamos requeridos para ello, las explicaciones e información adicional que se considere conveniente para mayor claridad y comprensión de la opinión que nos permitimos expresar".

"Consideramos que el juicio sereno de esa Honorable Asamblea Legislativa, dará a nuestras sugerencias la atención que se merecen".

Como consecuencia de la revisión que se le hizo por medio del estudio antes referido, surgieron varias nuevas redacciones del Proyecto (dos para ser exactos).

Al mes de Marzo de 1966 y a punto de aceptar la forma de redacción que se le había dado, se vió la necesidad de hacer un nuevo estudio del mismo, pero en vista de que el tiempo necesario para ello era demasiado corto y no estaría listo el 31 de Marzo, que era la fecha para ser el entero de la retención, según el Art. 89 inciso 2o. de la Ley, del ejercicio que comenzaba el 1o. de Enero de 1965 y terminaba el 31 de Diciembre de ese mismo año y que el mencionado Proyecto tenía como consideración especial entre las reformas sustanciales que se hacían a la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo relativo al sistema de retención de las Sociedades Anónimas domiciliadas en El Salvador, que verificaban a cuenta de la obligación tributaria que los socios deberán realizar sobre los dividendos que recibirían, la Asamblea Legislativa, se vió en la imperiosa necesidad de prorrogar dicho término promulgando un Decreto con ese fin.

DECRETO No. 559

Este fue el Decreto No.559 del 29 de Marzo de 1966 que decía:

"LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR"

"CONSIDERANDO":

"I.- Que ha sido sometido a la consideración de esta Asamblea un Proyecto por el cual se introducen sustanciales reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta en vigencia en especial a lo relativo al sistema de retención que las Sociedades Anónimas domiciliadas en el país deben verificar a cuenta del impuesto que a los socios le corresponde pagar sobre los dividendos que recibirían";

"II. Que de conformidad con lo estatuido en el Art. 89 inc.2o. de la mencionada Ley, las cantidades retenidas a que se alude en el considerando anterior, deben enterarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la retención";

"III. Que para la retención verificada respecto de las utilidades sociales percibidas en el ejercicio impositivo comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1965, dicho plazo vence el 31 de marzo corriente";

"IV. Que la naturaleza del indicado Proyecto de Ley exige de parte de esta Asamblea un detenido estudio, que es materialmente imposible llevarlo a cabo en el tiempo que falta para que finalice el término a que alude el inciso anterior";

"V. Que, en consecuencia, conviene prorrogar por dos meses el mencionado plazo para el cumplimiento, por parte de las Sociedades Anónimas, de la obligación que les impone el Art.89 inciso 2o. citado, mientras se estudia el referido Proyecto de Ley";

"POR TANTO"

"En uso de sus facultades constitucionales y a iniciati

va del representante por el Departamento de San Salvador, Dr. Francisco José Guerrero".

"DECRETA":

"Art. 1o. Las Sociedades Anónimas obligadas a efectuar la retención señalada en los Art. 76 y 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyo ejercicio de imposición hubiere terminado el 31 de Diciembre de 1965, podrán enterar la cantidad retenida de conformidad con los artículos citados a más tardar el 31 de Mayo del corriente año".

"Art. 2o. El presente Decreto entrará en vigencia el día de su publicación en el Diario Oficial".

"DADO EN EL SALON DE SESIONES DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA; PALACIO NACIONAL":

"San Salvador, a los veintinueve días del mes de marzo de Mil Novecientos Sesenta y Seis".

"Francisco José Guerrero, Presidente.; Julio Hidalgo Villalta, Vice Presidente; José Raúl Castro, Vice Presidente; Juan Elías Fernández., Primer Secretario; Vicente Amado Platero, 1er. Secretario; Mario Humberto Claros, Primer Secretario; José Francisco Guerrero, Segundo Secretario; Julio Góchez Calderón, Segundo Secretario; Luciano Zacapa, Segundo Secretario".

"CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los Treinta y Un días del mes de Marzo de Mil Novecientos Sesenta y Seis".

"PUBLIQUESE":

"Julio Adalberto Rivera, Presidente de la República, Alvaro Marino Ministro de Hacienda.

PUBLIQUESE EN EL DIARIO OFICIAL; Carlos Armando Domínguez, Secretario General".

Este Decreto suscitó problemas de interpretación que no debían haberse presentado, de haber desarrollado todo como se tenía en mente, pues al suspender y por consiguiente, posponer la obligación de

retener, y después entrar en vigor el sistema de 1966, la retención quedaba suprimida y las alternativas que podrían aplicarse como los de este nuevo régimen. El caso concreto que presentaba con mayor relevancia para las utilidades a partir del 1.º de Enero de 1966, al grado de que se aplicarón las disposiciones transitorias del nuevo sistema, a un sin haber entrado en vigor, pues si se lo hubiese hecho después de su entrada en vigencia confrontamos el problema de si él tenía carácter retroactivo. Esto sólo para señalar las dificultades que este Decreto 559 originó, al igual que la posposición de la vigencia del Decreto 609; por otra parte, casi el 90% de la empresa privada, con ocasión de este Decreto intermedio, aplicó a las utilidades de 1965 el Decreto 609, y no la retención del Art. 76 de la Ley".

De esta forma se llevo a cabo el nuevo estudio, del cual -- surgió una nueva redacción del proyecto, que sería la definitiva y con la cual promulgó el Decreto 609 del 20 de marzo de 1966, -- que conocemos.

#### POLITICA DEL DECRETO 609

El mencionado Decreto en sus considerandos establecen la política que los inspira.

A continuación transcribimos textualmente el contenido de la parte pertinente, que dice:

#### LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR.

##### CONSIDERANDO:

I. Que el gobierno de la República conciente de la necesidad de incrementar el desarrollo industrial del país, y con el permanente propósito de coadyuvar con el esfuerzo del sector privado en ese desarrollo, con vistas a la superación de la economía nacional.

II. Que para los fines enunciados en el considerando anterior,

es preciso auspiciar los basamientos legales que garanticen esa colaboración y que no entorpezcan el libre juego de las fuerzas económicas.

POR TANTO:

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda.

DECRETA:

El siguiente REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS.

ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES DEL DECRETO 609

Antes de entrar en materia estimamos conveniente anotar ciertas consideraciones respecto del Decreto, cuyas disposiciones entraremos a comentar.

El Decreto en concreto se divide en varias partes:

1a. Desde el Art. 10.-13 se refiere al tratamiento de las utilidades no distribuidas a partir de la conclusión del ejercicio de 1965.

El art. 14 se refiere al tratamiento de las utilidades de los ejercicios de 1963 y 1964, que serán regulados por el Régimen incluido en las Disposiciones transitorias de este Decreto.

3o. El Art. 15 incluido, hace referencia al tratamiento de las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en las materias que regule este Decreto más adelante veremos el inconveniente que presente tal disposición dadas las circunstancias del Decreto, que al ser Régimen Especial no forme parte de Impuesto sobre la Renta.

4o. Por el Art. 16, se derogan los arts. 76 y 22 de la Ley, referente a la retención y exención a la capitalización en el caso contemplado.

El motivo fundamental de él ha sido equilibrar la Equidad -

Tributaria y evitar la evasión del Impuesto, mediante el gravámen especial a las utilidades no distribuidas que provienen de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país, que antes se encontraban exentas, subsanando los problemas que presentaba el Régimen anterior, tanto al sector público como al sector privado, de la misma manera y con el resultado estudiado anteriormente. Además, debemos dejar apuntado que este Decreto al imponer esos dos impuestos, a diferencia de la retención que es un proceso o procedimiento de recaudación, lleva a cabo la disponibilidad de los ingresos públicos al entrar en el Fondo General del Estado y no a Fondos Ajenos en Custodia, como era el caso de la retención, solucionando los inconvenientes que traía consigo tal medida a los sectores interesados. Por último agregamos que este impuesto deben en definitiva pagarlos los socios, aunque la Sociedad, como responsable lo haga, por cuenta de ellos. También agregamos, que de manera implícita se refiere a los dividendos, cuyo trato se realiza por las disposiciones generales de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto a considerarlos como una alternativa más y quedar sujeta su decisión el plazo de 4 años, en lo referente al acuerdo del destino que debe dárseles.

#### A) DISPOSICIONES DEFINITIVAS

Dejando asentado lo anterior entraremos a analizar las disposiciones.

Art. 1o. "Toda Sociedad Anónima domiciliada en El Salvador, es responsable del pago de los impuestos sobre capitalización y mantenimiento de reservas, establecidos en los dos artículos siguientes".

"El acuerdo sobre capitalización o mantenimiento de reservas, deberá adoptarse dentro del término de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice cada ejercicio de composición de la Sociedad en que se hubieran obtenido las referi-

das utilidades".

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

Este artículo lo. cambió la redacción con que aparecía en el Proyecto.

En el inciso primero se hace referencia a los dos impuestos de que trata el presente Régimen Especial, que es el de capitalización y mantenimiento en reservas, que son establecidas, como muy bien apunta en los Arts. 2 y 3 en los cuales se encuentran consideradas las tablas conforme a las que se los gravará.

Sin embargo, en su primera parte este inciso, da lugar a pensarse en relación con otras disposiciones de este Decreto, que el sujeto del impuesto sería la Sociedad. La duda surge cuando se dice que ella "es responsable del pago de los impuestos". Esto queda solucionado al relacionarlo con el Art. 8, en donde se establece, aclarando esta duda, que "La Sociedad deberá pagar los gravámenes establecidas en los Arts. 2 y 3 de Este Decreto, por cuenta del socio", deduciéndose de ello que el sujeto de ambos impuestos es el socio; pero que en realidad podríamos calificar como dos especies de sujetos: la Sociedad como responsable del pago, y el socio como el obligado, en definitiva, al mismo. En todo caso, vemos que por su propia naturaleza la obligación de la Sociedad, es la de verificar un pago por cuenta ajena, o sea, por cuenta del socio, lo cual la coloca en una situación similar a la obligación de los agentes de retención. Por otra parte, tal actitud ha sido criticada, en el sentido de que ese enfoque se encuentra equivocado desde los puntos de vista de la práctica como de la técnica, y que en lugar de introducir esas complicaciones de crear para el socio obligaciones sobre utilidades que pertenece a la sociedad

y de que ella, en el caso comentado, debe cobrar a los socios lo pagado por cuenta de ellos, lo que no reporta beneficio alguno, - debería considerarse solamente a la Sociedad, como el sujeto de esos impuestos, terminando así con las complicaciones antes apuntadas. Inciso 2o.

Este inciso establece el plazo de 4 años para adaptarse la decisión del destino que se deberá dar a las utilidades no distribuidas, ya sea optando por cualquiera de las alternativas establecidas en este Decreto o acordando el reparto de dividendos.

Este plazo se adoptó con la idea de dejar disfrutar durante él, del derecho de retener las utilidades sin pagar impuestos ni retención ya para efectos de señalar un tiempo máximo para verificarse lo dicho en el párrafo anterior. Este plazo es el adecuado para realizar los propósitos y objetivos de este Régimen Especial, ya que favorece de una parte, los incentivos, y de otra, los ingresos públicos.

En la práctica lo dispuesto en él, en cuanto al acuerdo se refiere, se relaciona con el inciso último del artículo 3o. y con el Art. 5o. en los cuales se establece que si transcurrido el plazo no se hubiese acordado la capitalización en todo o parte de las utilidades de la Sociedad, se presume de derecho que ésta acordó mantenerlo en reserva a la fecha en que finalizó el referido término y deberá pagar el impuesto correspondiente "(Art. 3o.) y de ese acuerdo deberá presentarse declaración" en los formularios preparados" a la Dirección General de Contribuciones Directas "dentro del plazo de tres meses, a partir de la fecha en que se acuerda" capitalizar o mantener en reserva; sin embargo siendo esto así, lo hemos traído a cuenta, porque todo lo anterior presenta un problema en relación con lo establecido en el Art. 9. cuando hace referencia a si se hubiese llegado a un acuerdo durante el plazo de 4 años. En la práctica, si dentro de ese plazo una Sociedad

Anónima, al realizar un balance conforme al Código de Comercio, acordará mantener en reserva las utilidades percibidas conforme a los primeros artículos, dentro del plazo en ellos establecidos y en la forma en esos considerandos, debía hacerse el pago del Impuesto, si así se hiciera no se beneficiarán de la exención que conceda la Ley durante él y el Decreto no establece que debía hacerse o donde se debían colocar las utilidades para disfrutar de ese derecho. Referente a ese caso se encuentra, oscuridad al no haber sido contemplado. En la práctica se dejan esas utilidades, por aplicar.

Queremos hacer también mención, de que se podrían deducir de este inciso casos de evasión del impuesto, como serían los casos de liquidación de una sociedad durante el plazo, para evitar el pago del impuesto del Decreto 609, sin perjuicio de que se gravara conforme a la Ley de 1963, y cumplido este, la formación de una nueva, por las mismas personas (en la práctica habría que considerar se cada caso por los gastos que ellos representa, pero se expone aquí como una posibilidad); otros sería, por el mismo procedimiento o sea, el de liquidar antes de los 4 años se podría hacer uso del tratamiento que ofrece el Art. 9 de la Ley. También estaría el caso de varias Sociedades que se reportarán las utilidades quedan exentas del pago del impuesto, agravándose si los socios de unas lo fueran de otras, posponiéndose de esa forma indefinidamente el pago del impuesto. Este es caso de evasión legal.

Inciso 3o. Al establecerse en él la forma de calcular el monto del impuesto, se dice: "deberá aplicarse sobre la renta imponible deduciendo el impuesto pagado por la Sociedad". Este tiene relación con lo que se considera base del impuesto (1).

---

(1) Para mayor información en este sentido consultar obra inédita de Alvaro Magaña citada en el presente trabajo.

que en nuestra legislación al ser amplio ese concepto, resulta una base "erosionada" debido a las exclusiones, exenciones y deducciones que se le hacen al ser ello así y para asegurar la productividad fiscal se ha optado por establecer tasas más altas en comparación con otros casos, que con el mismo concepto amplio de base, no presentan las mismas condiciones.

En nuestra legislación se adoptó ese tratamiento con el fin de evitar evasión del impuesto, mediante la disminución artificial de la masa imponible, ya que en la práctica el aceptar esos gastos hubiera conducido a complicaciones y contradicciones.

En vista de lo último fue por lo que el legislador estimó conveniente, con referencia a este Decreto, tomar como base la "renta imponible, deduciendo el impuesto pagado por la Sociedad".

Esto se dice también en los Arts. 2o. y 3o. de este Decreto.

Sin embargo, cuando contemplamos el artículo 28 de la Ley, de Impuestos sobre la Renta que señala el caso de las reservas y las declara exentas, no se le aplicaría las Reglas de este Decreto, porque en ellas no aparece la renta imponible requerida, precisamente porque de una vez han sido declaradas exentas. Debemos dejar dicho, que por renta imponible a efectos del decreto, se entiende la cantidad que la Sociedad acuerda capitalizar o mantener en reserva.

En relación con el caso anterior, obtuvimos una opinión que a continuación transcribimos, que lo incluye como uno de tantos, de los referidos al problema de si las Sociedades que no han declarado renta imponible están sujetos al pago de los gravámenes establecidos por este Decreto 609, en sus Arts. 2o. y 3o.

El contenido de ello es el siguiente:

"En la aplicación de los impuestos sobre capitalización o sobre utilidad mantenidas en reserva han surgido dudas en cuanto a si las Sociedades que no han declarado renta imponible están obli

gadas o no al pago de los impuestos establecidos según los Arts. 2o. y 3o. del Decreto No. 609".

"Los casos en los cuales algunas sociedades pueden resultar sin renta imponible son los siguientes":

- "a) Por haberse acogido a la Ley de Fomento Industrial".
- "b) Por provenir su renta de ingresos exentos (café, intereses sobre cédulas, etc.)"
- "c) Por destinar utilidades al incremento de su capacidad productiva de conformidad con el Art. 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".
- "d) Por provenir su renta de dividendos, o sea, de sociedades que ya hubieran computado impuesto sobre la Renta. Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

"Tenemos entendido que al resolver las consultas que han sido presentadas al efecto., la Dirección General de Contribuciones Directas, se ha inclinado por la improcedencia de la aplicación de los impuestos que establece el Decreto No. 609, basándose para ello en que las tasas impositivas deben aplicarse SOBRE LA RENTA IMPONIBLE MENOS EL IMPUESTO SOCIAL, pero como no existe renta imponible en los casos arriba señalados se ha considerado que es prácticamente imposible la aplicación de los impuestos sobre capitalización y sobre utilidades que se acordare mantener en reserva".

"Mi opinión al respecto es de que existe incongruencia en el texto del mencionado Decreto, pues tratándose de gravámenes distintos del Impuesto sobre la Renta, no encuentro procedente que las utilidades exentas según esta última Ley se toman también en calidad de exentas para efecto de la aplicación del Decreto No. 609, ya que éste es de aplicación general sin contemplar excepciones o restricciones con respecto a las utilidades que se acordare capitalizar o mantener en reserva. Me parece que será interesante ob-

tener la exposición de motivos que se acompañó al anteproyecto del Decreto No. 609 y así talvez se podría sacar alguna conclusión con respecto al espíritu de la Ley, en cuanto al tratamiento que se quiso dar en el REGIMEN ESPECIAL DE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS a las utilidades exentas, según la Ley de Impuesto sobre la Renta. De acuerdo con lo que se derivare de la lectura de la exposición de motivos, podría entonces tenerse la base para sugerir la reforma conveniente del Decreto en referencia".

"De ser válido el criterio en cuanto a que existe imposibilidad de aplicar el mencionado Decreto No. 609 en los casos en que las sociedades no han declarado renta imponible, me parece que es de interés plantear la situación que se presenta anómala hasta -- cierto punto, en lo que respecta a sociedades que han destinado sus utilidades al incremento de la capacidad productiva o que aquellas provengan de sociedades que han computado impuesto sobre la renta. En tales casos, si se acordara la distribución de dividendos éstos tendrían que ser gravables para los socios por no ser utilidades exentas por su naturaleza, sino que una deducción especial en el caso del Art. 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y utilidades no computables, en el caso del Art. 23; pero por no existir renta imponible no serían aplicables las tasas que señala el Decreto No. 609 por capitalización o por mantener las utilidades en reserva. En esa forma se estaría propiciando la evasión legal, ya que las sociedades evitarían, hasta donde fuera posible, el acordar la distribución de dividendos, pues los sería más favorable el camino de la capitalización o de mantener las utilidades en reserva. En los otros casos no se presenta esta situación, pues las utilidades provenientes del cultivo del café pueden distribuirse exentas a los socios y lo mismo sucede con las que se deriven de empresas que se hubieren acogido a los beneficios que concede la

Ley de Fomento Industrial. Así pues, según lo antes expuesto, considero que procede la reforma del mencionado Decreto No. 609, ya sea sustituyendo en los Arts. 2o. y 3o. la expresión RENTA IMPONIBLE POR UTILIDADES, esto es siempre que el espíritu de la Ley sea de que los impuestos por capitalización o por mantener utilidades en reserva se paguen en todos los casos, o bien haciendo la salvedad, en caso contrario, de que se exceptúan de esos gravámenes las utilidades cuya exención es trasladable a los socios. De todos modos la situación debe ser aclarada y me parece que es necesaria la reforma del caso o que se evite la interpretación auténtica al respecto".

Art. 2. "El monto de las utilidades que acuerda capitalizar una Sociedad Anónima domiciliada en el país se gravará con las siguiente tabla".

SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL DE LA CUAL PROVIENE EL MONTO DE LAS UTILIDADES QUE SE ACUERDE CAPITALIZAR

El impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes -- sobre las utilidades capitalizadas

"Excede de ₡20.000.00 pero no de ₡ 40.000.00 .....	5%"
"Excede de ₡40.000.00 pero no de ₡ 80.000.00 .....	9%"
"Excede de ₡80.000.00 .....	12%"

Art. 3. "La parte de la renta imponible de una sociedad anónima - domiciliada en el país, deducido al impuesto social, que se acuerde mantener en reserva al vencimiento del plazo de cuatro años contados a partir de la expiración del ejercicio en que se hubieren obtenido, se gravará de acuerdo a la siguiente tabla":

SI LA RENTA IMPONIBLE, MENOS EL IMPUESTO SOCIAL DE LA CUAL PROVIENE EL MONTO DE LAS UTILIDADES QUE SE ACUERDE MANTENER EN RESERVA

El impuesto se calculará aplicando las tasas siguientes sobre las utilidades en reserva.

No excede de ₡20.000,00 .....	4%
-------------------------------	----

Excede de ₡ 20.000.00 pero no de ₡ 40.000.00 . . . . .	8%
Excede de ₡ 40.000.00 pero no de ₡ 80.000.00 . . . . .	11%
Excede de ₡ 80.000.00 . . . . .	13%

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

Estos dos artículos se refieren a las tablas de imposición aplicables a los impuestos por capitalización (Art. 2) y mantenimiento en Reserva. (Art. 3).

Con los establecidos en el Proyecto, se diferencian únicamente en que les han sido introducidos cambios de redacción.

Como primer aspecto, notemos que las tasas referidas a la capitalización son más bajas que las de las utilidades mantenidas en Reserva. La situación de la estructura de las mismas se basa en la idea de favorecer a las empresas pequeñas, al grado de dejar exentas las utilidades que no excedan de ₡ 20.000, en el caso de la capitalización; sin embargo, se nota que en el caso del mantenimiento en reserva, no se menciona el caso de las utilidades que no excedan de esa cantidad.

Es necesario decir que el volumen de las utilidades no coincide siempre con la dimensión de la empresa, pues al inicio de una empresa "grande" puede tener pocas utilidades. Por ello pretendiendo adoptar un criterio justo en materia impositiva y buscando una solución simple, muchas veces es necesario sacrificar el riesgo de los conceptos, ya que en verdad la necesidad apremiante en el caso que nos ocupa esa sustitución el sistema de 1963, de la retención que señala tasas diferentes según que el capital social excediera o no de ₡100.000 colones.

Por ello se evitó al elaborar un esquema más complicado que daría dificultades de administración.

Pero debido a que el 50% (1) de las empresas reciban un tratamiento preferencial con el nuevo sistema, teniendo en cuenta -- que el monto de las utilidades no es siempre proporcional a la dimensión de la empresa (2) y que algunas veces firmas insuficientes resultan favorecidas, por razones prácticas el sistema adoptado se justifica.

Sin embargo, hemos de aclarar, que estas tablas aunque su im- posición y estructura parece justificada . menoscaban el principio de equidad ya que prácticamente su tratamiento es proporcional, - quebrantando en parte, el principio de progresividad.

Además, se tiene con ellos problemas de interpretación, por - lo que es necesario acudir a la oficina administrativa correspon-- diente para evitar errores, por lo cual sería conveniente aclarar- los en ese sentido.

El inciso último del artículo 3 en concreto presenta la difi- cultad práctica de que para llevar a cabo, la oficina administrativa correspondiente, tendrían que conocer por ejercicio las utilidades que las Sociedades Anónimas tienen acumuladas y ellas al pre-- sentar su Balance lo hacen forma global, por lo que se dificulta, en ese sentido, el realizarse la presunción en lo establecido.

---

(1) Ver obra inédita del Dr. Alvaro Magaña: citada en este trabajo en la parte que refiere los datos estadísticos, respecto a la dis- tribución de las Empresas, presentadas por su número y porcentaje, según las Rentas Imponibles de la Sociedad, en la época que se dió esta reforma PARTE II, La reforma de 1966: El Decreto 609, No.3 - Solución del Decreto 609 (copia mimeografiada).

(2) Fuera del caso citado por la razón que se tuvo en mente al dar el nuevo sistema, este Decreto favorece al gran Empresario y no al pequeño Empresario.

También aquí se estima implícitamente la consideración de alternativa respecto de los dividendos, los cuales son tratados en lo demás conforme a las disposiciones generales de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referente al pago de los mismo y a la aplicación de las tablas respectivas, que determina el monto del impuesto.

"Art. 4.- Si trascurrido un término de dos años, contados a partir de la fecha en que expire el plazo a que se refiere el Art. 1, no se hubiera perfeccionado legalmente la capitalización, se presume de derecho que se acordó mantener las utilidades en reserva, debiendo la sociedad enterar la diferencia para completar el impuesto que debió pagarse conforme el Art. 3, sin perjuicio del pago de un recargo del uno por ciento mensual que se contara sobre esta diferencia a partir de la fecha de vencimiento del plazo para el pago del impuesto de capitalización".

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

En relación con el artículo del Proyecto, el del Decreto sufrió, en el inciso 1o. una leve reforma de redacción, pero agregó un segundo inciso referente a la escritura de capitalización que parecía como el inciso 2o. del Art. 5o. del Proyecto. La Asociación Salvadoreña de Industriales y las otras Asociaciones mencionadas cuando enviaron sus observaciones a la Asamblea Legislativa sobre este proyecto, sugerían colocar este inciso 2o. al final del Art. 2o. del Decreto, que alude a las tablas conforme a las cuales se tasarán y deberá pagarse el impuesto por Capitalización de las utilidades sociales.

En el inciso 1o. vemos que se presenta otra situación en que

se aplicará la presunción de Derecho a que se refiere el último - del Art. anterior. Se presenta cuando habiéndose acordado capitalizar, que es el requisito necesario para causar este impuesto - después de haberse declarado y pagado por él, dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que haya expirado el plazo para que se decidida sobre cualquiera de las alternativas - existentes respecto del destino que debería darse a las utilidades sociales acumuladas, que aparece en el Art. 1. en su inciso 2o., no se haya "perfeccionado legalmente la capitalización" mediante el otorgamiento de la escritura pública correspondiente habiéndose llenado los requisitos que para ellos se requieren

En este caso la presunción será de que las utilidades se mantendrán en reserva, por lo que siendo menor el impuesto que se paga por la capitalización, se deberá enterar la diferencia para completar, el que debe pagarse por el mantenimiento en Reserva. A esa diferencia se le aplicará un recargo del 1% mensual, que deberá pagarse por los años transcurridos.

Lo apuntado en el párrafo anterior tiene relación con los Arts. 91 y 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que están contenidos en el Título VII que se refiere a la "Recaudación y pago del impuesto, Capítulo III, que trata del "Impuesto en Mora". En ellos - se indica que la certificación de deuda expedida por la Dirección General de Tesorería, tendrá fuerza ejecutiva (Art. 9o.) señalándose a continuación el procedimiento aplicable al caso, cuando de los plazos prescritos no se hubiere pagado el impuesto (Art. 92).

●

Este inciso lo establece una excepción, como lo deja establecido el inciso 3o. del Art. 9o., a todo lo que dispone el mismo Art. 9o. respecto a la devolución en el establecido en él caso de la capitalización. "Esto viene a ser una forma de sanción por el incumplimiento de la obligación de perfeccionar la capitalización" (1).

Respecto de lo establecido en los artículos anteriores de la Ley, nunca se ha dado un caso, porque como puede apreciarse sería un contra sentido de la sociedad, aunque pudiera ocurrir que por negligencia de la misma se llegará a esos extremos lo que consideramos improbable.

Inciso. 2o.

Este inciso indica los requisitos necesarios al Notario para autorizar la escritura de capitalización. Por lo tanto estimamos que se encuentra relacionado con el Art. ~~12~~<sup>32</sup> numeral 13 de la Ley de Notariado cuando hace referencia, los requisitos que debe reunir la escritura matriz y establece: "Que se observen los demás requisitos que las leyes exigen en determinados casos".

Debe notarse, también, que el inciso en comento se refiere sólo a la exigencia de presentar" las constancias auténticas de estar pagado los impuestos de capitalización o reserva en su caso" o no las solvencias. Esto se explica por lo establecido en el Art. 15 de este Decreto, cuando dispone que "En las materias no reguladas por el presente Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta" y el caso de constancia de solvencia y su necesidad como requisito de inscripción están contemplados en los Arts. 111 y 112 de la misma Ley. •

---

(1) Obra inédita del Dr. Alvaro Magaña al final del comentario del Art. 9o. que ha sido citado en este trabajo.

Este inciso establece, además, una modalidad más el aspecto notorial,

Por otra parte, en la práctica la aplicación de él ha dado lugar a diferentes interpretaciones en el sentido de si debe entenderse que se otorgará una sola escritura para capitalizar las utilidades, en el caso de no dispñerse al momento de otorgarles todas las utilidades o disponiéndose de ellos, se prevee que en el futuro se observará la misma conducta o, si por el contrario, debe otorgarse tantas escrituras como cantidades disponibles se capitalicen.

Muchos hacen la interpretación en el primer sentido, como podemos deducirlo de la publicación realizada por la Dirección General de Contribuciones Directas, a raíz de un ciclo de conferencias que se llevó a cabo del 2 al 12 de Septiembre de 1969. Esta es la interpretación y el criterio que la Dirección General de Contribuciones Directas, también, tiene. Sin embargo, otros se inclinan por el segundo sentido, aduciendo, que la escritura se otorga por la capitalización de las utilidades disponibles a ese momento y no de las futuras que lo podrán estar. Es decir, se estaría que-riendo en el primer caso, poder incluir la capitalización de utilidades que todavía no están disponibles y que acaso no lleguen a existir, como dejándose una escritura..... "abierta" para incluir nuevas utilidades capitalizadas. Pensamos que lo correcto es otorgar una escritura para capitalizar las utilidades disponibles a ese momento, ya que el resto pudiera que nunca existiera o se captaren por mantenerla en Reserva o repartirlas como dividendos, pero sobre todo porque la ley cuando contempla los diferentes casos de modificación, sustitución, etc., está señalando el camino a seguir: otorgar una nueva escritura para modificar, sustituir, etc. una anterior, procedimiento que debe aplicarse al caso que nos ocupa, y es que si quisiera capitalizarse más utilidades, debe o--

otorgarse una escritura que autorece tal deseo; pero también ninguna escritura de modificación se le deja "abierta" para incluir en ella nuevas modificaciones; si se desea hacerlas, se deberá otorgar una nueva escritura de modificación que les abarque y comprenda.

Por todo expuesto, somos de opinión que la interpretación corr<sup>o</sup>recta es la contemplada en el segundo caso antes citado.

Para finalizar, agregamos, la sugerencia hecha por el Dr. Salvador Soto al emitir opinión sobre este Decreto, cuando hace referencia a este Art. en comento, que transcribimos más adelante, referente a la necesidad de llevar la Administración otro Registro o de la información que debe enviarse a la Dirección General de Contribuciones, para dar vida a la presunción de Derecho que aparece en el inciso 1o. de este artículo.

Este artículo se relaciona con el inciso 2 del Art. 6 en cuanto a la presentación de la declaración se refiere y constituye una variante, para este caso específico, de lo establecido en él, en cuanto a regular a partir de qué fecha deba contarse el plazo para presentar la declaración respectiva.

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

Con referencia a la redacción que tenía en el Proyecto, el inciso primero de este Decreto. Excepto, como lo dejamos anotado al mentar el artículo anterior, que en el Decreto se suprimió el inciso 2o. que tenía este así 5o. en el Proyecto y que aparece actualmente como el inciso 2 del Art. 4 del Decreto, que comentamos anteriormente.

Como de su sentido se deduce este artículo señala que el socio que recibiese utilidades en acciones no las deberá computar para -

el grado del impuesto que haya por razón de su renta personal, en el ejercicio que le fueran pagadas o acreditadas en esa forma:

Por otra parte, este artículo nos demuestra la estrecha relación entre este Régimen Especial y la tributación General sobre la Renta; pero a la vez nos manifiesta una modificación en cuanto al pago de los impuestos con relación al Art. 22 de la Ley, punto que a continuación explicaremos, demostrando así una separación total al tratamiento impuesto por el anterior régimen, en cuanto a la exención en él establecida para el caso de capitalización de utilidades sociales no distribuidas.

Así, al derogar el presente Decreto el Artículo 22 de la Ley, que establecía la exención antes mencionada como relativa al pago del impuesto, que debía darse al momento de liquidarse la Sociedad a prorroga de los socios por utilidades recibidas en esta forma de acciones, consecuencia de la capitalización, el Art. 5 continúa manteniendo la misma exención, pero al suprimir la parte última del Art. 22, mediante la cual se daba a entender el pago del impuesto en la liquidación, considera ese pago como definitivo, cuando se causa después de tomado el acuerdo de capitalizar.

Este artículo en comento en relación con lo dispuesto en el Art. 9 de este mismo Decreto, tratan de la naturaleza del pago. El primero, como hemos dicho, hace que él tenga el carácter de pago definitivo de la obligación tributaria y, el segundo lo considera como a cuenta del pago total a determinarse después, ya que como hemos dejado establecido anteriormente el Impuesto sobre mantenimiento en reserva, es considerado como un crédito compensable semejante al de la retención y aquí se demuestra tal tratamiento. En su oportunidad comentamos más detenidamente este último Art. 9 citado. Por el momento basta hacer esta relación.

Algunos consideran que este artículo 5o. en comento o lugar a evasión del impuesto, en el caso a que se refiere, cuanto exista

sobrecapitalización. No entraremos a analizarlo porque consideramos que amerite un estudio detenido y sólo hacemos referencia a él por la inquietud de contemplar todo lo que al análisis de esta disposición se refiera.

Para finalizar vemos que este Artículo favorece a la capitalización en mayor medida que lo hacía el régimen anterior en el Art. 22.

De aquí en adelante las disposiciones del Decreto son de carácter administrativo de procedimiento y ponible al establecer reglas al respecto, dejando sin considerar algunas situaciones jurídicas que se presentan (1).

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

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

Relacionado con los Arts. 7-11 y 12 del Decreto.

En relación con el artículo 6o. del Proyecto, el que ahora comentamos difiere de aquél, en cuanto a un pequeño cambio de redacción que presenta el vigente, que se reduce a una corrección de orden sintáctico.

---

(1) Ver opinión Dr. J. Salvador Soto al respecto, que se encuentra más adelante cuando transcribimos las opiniones sobre este Decreto 609.

Establece este artículo la obligación que tiene la Sociedad de presentar en el plazo establecido en él, la declaración de las cantidades que haya acordado capitalizar o mantener en reserva, a la Dirección General de Contribuciones Directas en los formularios por ella preparados.

No debemos perder de vista que, en este caso, se refiere a las utilidades que se capitalicen o mantenga en reserva, pues en el caso de haber optado por la alternativa de repartir dividendos, las reglas aplicables serán las contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, comprendidas en el Título V, Capítulo I.

Respecto de los formularios consideramos adecuado hacer alguna observación, debido a que en la práctica se presentan dificultades respecto de ellos. Se estima que no son adecuadas como aparecen, por traer problemas prácticos y funcionales, ya que sería mejor una nueva elaboración de ellos, de carácter más claro, adaptándolos a las necesidades que tratan de cubrir.

El artículo que nos ocupa, dentro del marco de los aspectos que se desarrollan en el presente decreto, es complementado por el Art. 10 del mismo, en cuanto que establece la obligación que tiene la Sociedad, también, de informar al socio y a la Dirección General de Contribuciones Directas, en relación con el monto de los impuestos que se hubieren pagado, de las utilidades que se acuerde capitalizar y a mantener la Reserva, como de aquellas que se distribuyan en efectivo. En su oportunidad veremos el artículo relacionado.

Estos dos artículos citados son la consecuencia de ser considerada la Sociedad como responsable de hacer el pago del Impuesto por cuenta del socio. Se considera que la información es vital para los socios y la oficina administradora, por cuanto en algunos casos ese pago del impuesto es un crédito del mismo.

Inciso 20.- Respecto de este inciso, dejamos dicho el papel que desempeña al relacionarlo con el Art. 4o. en el caso contemplado.

Resumiendo: el caso del Artículo 3o. Inciso último es aquél en que, cuando finalizado el plazo del Art. 1o. (4 años) no se hubiere acordado capitalizar las utilidades, se presumirá que se acuerda mantenerlas en reserva. Entom es el inciso 1o. del artículo 6o. regula la obligación de la Sociedad de presentar declaración.

El Art. 4o. Inciso 1o., se refiere al caso de que habiéndose acordado capitalizar las utilidades, no se haya perfeccionado legalmente tal acuerdo en los dos años posteriores. El inciso 2o. de este Art. 6o., regula la obligación de la Sociedad de presentar de claración en este caso y señala el plazo en que debe hacerlo,.

Este último caso se refiere a la presentación de la declaración por mantenimiento en reserva, cuando no se hubiese perfeccionado legalmente la capitalización, para efecto de pagar la diferencia que falta como complemento de un mayor impuesto que se causa; además, con el 1% de recargos sobre tal diferencia. Esto es así, porque debe tenerse en cuenta que por la capitalización ya se ha declarado y pagado, obligación que nace desde que se tome el acuerdo.

Hemos creído conveniente dar esta explicación para evitar -- cualquier dificultad que pueda darse al interpretar estos artículos Art. 7.- "Cuando la declaración presentada por la Sociedad para efectos del pago de los impuestos, a que se refieren los Arts. 2 y 3 de este Decreto no se estimare correcto, o cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración, la Dirección General de Contribuciones Directas, determinará los impuestos correspondientes".

"La facultad conferida a la Dirección General de Contribuciones Directas en el inciso anterior, prescribirá a los cinco años contados a partir de la fecha en que termine el plazo para presen-

tar la declaración correspondiente, si hubiere declaración; caso contrario, prescribirá a los diez años contados en la misma forma".

La redacción de este artículo difiere de la del Proyecto, sólo en cuanto una pequeña modificación para su mejor comprensión.

En el inciso 1o. se establece la facultad, a la Dirección General de Contribuciones Directas, para determinar el monto exacto y correcto de los impuestos, cuando hubiere estimado las declaraciones no correctas o cuando no se hubiera contestado los formularios de declaración.

En el inciso 2o. señala el plazo en que prescribirá tal facultad, según el caso de que hubiera habido o no declaración.

El contenido de este Artículo, no es más que la aplicación de las mismas reglas que se han establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, reguladas en el Título VI, Capítulo I. de la misma.

Por otra parte, estaría relacionado con los Arts. 6 (ya comentado), 11 y 12 del Decreto.

Con el 6o. en cuanto a ver si hubo o no declaración y la fecha a partir de la cual se empezará a contar la prescripción, dependiendo del término del plazo.

Con el Art. 12o. en cuanto a la sanción aplicable por incumplimiento de la obligación de declarar.

Con el Art. 11o. referente al caso de presentarse declaración fuera del término legal.

Para finalizar, en lo pertinente al contenido del inciso 2, respecto de las plazos de prescripción, se dice que debería reformarse los, a fin de igualarlos con los contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para realizar una mejor fiscalización de las declaraciones de Renta y Vialidad "Serie A".

Art. 8.- "La sociedad deberá pagar los gravámenes establecidos en los Arts. 2 y 3 de este Decreto, por cuenta del socio, dentro de los

dos meses siguientes después de vencido el término para declarar, o de que haya causado estado la resolución respectiva".

Difiere este artículo del Art. 8 del Proyecto, en cuanto por una parte, introduce la palabra "gravámenes" por "el impuesto o impuestos", mejorando la redacción y especifica "en los Arts. 2o. y 3o. de este Decreto", en vez de "en su caso", lográndose con ello más claridad para su comprensión e interpretación.

Por otra parte, suprimió el inciso 2o. del Proyecto y quedó constituido por un solo inciso, que es tal como aparece actualmente en el Decreto que comentamos.

Este artículo en relación con el lo. nos indica, propiamente, la existencia de dos sujetos: uno responsable del pago del Impuesto, (Sociedad), y el otro obligado en última instancia a pagarlo (socio). Por otra parte, se podría decir que el sujeto único es el socio y que la Sociedad sólo sería la intermediaria, al hacer el pago por cuenta de él como realmente se desprende de este Art. 8 en comento. Además se suscita la discusión si, como sucede en otras legislaciones, sólo la Sociedad debiera ser el único sujeto. Sería interesante hacer un estudio más detenido al respecto.

Ahora bien, el plazo para el pago que debe hacer la Sociedad por cuenta del socio, contemplado en este artículo, es el mismo que se establece en la Ley de Impuesto sobre la Renta en los incisos 1o. y 3o. del Art. 74.

También puede agregarse, que conforme el tratamiento establecido por el inciso último del Art. 1o. de este Decreto, en cuanto a la forma de calcularse el monto del impuesto y su aplicación, al socio que paga, se le está dando el asignado por la Ley de Impuesto sobre la Renta, a las personas jurídicas no domiciliadas. Este es otro punto interesante para ahondar en su estudio. O sea, este Decreto modifica las reglas generales de las tablas en cuanto al tratamiento de los sujetos pasivos.

Por último, queremos dejar explicado el caso de la alternativa de la fecha desde la cual debe comenzar a contarse el plazo de los meses para el pago del gravámen por la Sociedad, a cuenta del socio. En el párrafo antepenúltimo hablamos de la primera alternativa; ahora nos ocuparemos de indicar la segunda.

Por "haya causado estado la resolución respectiva" debe entenderse, que ha transcurrido el plazo que la ley señala para interponer recursos de una resolución y no se ha hecho uso de él dentro de tal término legal. El plazo en nuestra ley, para interponer el recurso a que nos referimos, es de 15 días; por lo tanto, a partir del vencimiento de ellos, si no se ha hecho uso de la facultad -- que le otorga la ley, se comenzarán a contar los dos meses a efecto de llevarse a cabo lo prescrito en este Art. 8 que comentamos. Art. 9.- "Si la sociedad hubiera acordado dentro del término de -- cuatro años a que se refiere el Art. 1, capitalizar todo o parte -- de las utilidades que acordó mantener en reserva, dentro del referido plazo, los socios tendrán derecho a que se les devuelva la -- cantidad en que el impuesto sobre reserva exceda al impuesto sobre capitalización, correspondiente al monto de utilidades que haya si do capitalizadas de dichas reservas".

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

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

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

En comparación con el Art. 9 del Proyecto, el inciso lo. tuvo una modificación de redacción para dejar más claro lo que en él se indicaba; en cuanto al inciso 2o. se suprimieron frases innecesaria--

rias, pero siempre quedó el mismo sentido.

En el inciso 3o. se aclaró el caso a que se refería, indicando el inciso del Art. 4o. relacionado que lo considera y, el 4o., se modificó con el agregado" y a la devolución correspondiente en su caso", que indudablemente faltaba.

Lo primero que notamos es que, este artículo, es el caso opuesto a lo establecido en el Art. 4o. inciso 1o.; pero que, además, se consignó en el inciso 3o. de este Art. 9, una excepción a la regla general, de que al ser el impuesto de reserva un crédito compensable y mayor, habría devolución, si el impuesto era menor, como en la capitalización.

En su inciso último establece la misma regla de devolución, - en caso que se acuerde distribuir en efectivo las reservas. Por una parte, este inciso hace referencia a una consecuencia del Sistema que establece este Decreto, siendo esta la primera ocasión que se especifica algo respecto de dividendos, ya que como sabemos, estos - están consideradas implícitamente como una tercera alternativa, además de los casos comprendidos en este Régimen Especial, aunque en tratamiento se rija por la Ley de Impuesto sobre la Renta. En una segunda ocasión, se hace referencia a ellos en el Art. 10 literal d), en el caso, en él comprendido.

También dijimos al comentar el Art. 5o., que éste y el Art. 9 que estudiamos, se referían a la naturaleza de los pagos, y a ello podemos agregar, que es claro que el legislador al respecto optó - por crear dos nuevos tributos. Posiblemente la decisión del mismo de considerar como impuestos a ambos fue por razones de índole presupuestaria, con el fin de hacer ingresar a Tesorería, esas cantidades recaudadas y con similares consecuencias a los otros ingresos generales. Con esto quedaba resuelto el problema que planteamos con respecto de - la retención del Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de - 1963. Sin embargo, en el caso del impuesto sobre las reservas, la

cantidad pagada en un crédito compensable para el pago de otro; - el impuesto sobre la Renta del socio; sino véase el caso del inciso último de este artículo 9o. en comentario.

O sea, concluyendo, el impuesto sobre capitalización tiene un carácter definitivo y guarda respecto del Impuesto sobre la Renta una relación distinta, que el impuesto sobre reserva, que a pesar de ser definitivo, viene a ser un crédito que se aplica a la obligación tributaria del impuesto general sobre la Renta, asemejándose en sus efectos a la retención.

Inciso 2o. La devolución tratada en este caso del Art. 9o. se hará efectiva hasta que se haya legalizado la capitalización correspondiente. A este inciso se le relacionan los Arts. 111 y 112 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Inciso 3o. Este inciso está demás, porque de las tablas mismas se deduce que no procederá devolución ninguna, al ser el impuesto sobre reservas mayor que el causado por capitalización.

Inciso 4o. El caso se da cuando después de haberse acordado mantener en Reserva y pagado el impuesto correspondiente, se acordase repartirlas en efectivo, y si fuera menor el impuesto causado por este último caso, se le devolverá lo correspondiente, o el caso contrario, si se diese; además, cuando el accionista no tuviere capacidad contributiva, se le devolverá lo pagado en concepto de Impuesto sobre Mantenimiento en Reserva.

Art. 10:- "Cuando la Sociedad efectúa el pago de los impuestos a que se refieren los Arts. 2 y 3 de este Decreto, deberá informar por escrito a cada socio".

- "a) El monto de los impuestos pagados";
- "b) El monto de las utilidades que se acuerde capitalizar";
- "c) La cantidad acordada mantener en reserva; y"
- "d) El monto de las distribuciones en efectivo".

"La misma información deberá enviarse por la sociedad a la Dirección General de Contribuciones Directas dentro de quince días de haberse efectuado el pago correspondiente".

En comparación con el mismo artículo del Proyecto, el vigente, en el inciso lo. presenta modificaciones de redacción. Le fué agregado un literal que aparece como el a), y los siguientes se mantuvieron, con redacción más apropiada. En cuanto al último inciso, se modificó, en el sentido de que no es un detalle de la información que se enviará a la Dirección General de Contribuciones Directas, sino la misma. Es un cambio de redacción que determinó y dejó más claro el sentido del inciso.

Al comentar el artículo 6o. lo relacionamos, y dejamos establecido el aspecto que comprende, como lo que señala.

Debemos agregar, que aquí se deduce que la Sociedad actúa como intermediaria. Al enviar la información siempre se incluye el literal a) y cualquiera de los otros, según sea el caso de que se trate.

Repetimos que tal información a los Socios, y la establecida en el inciso último, que se envía a la Dirección General de Contribuciones Directas, se lleva a cabo con el objeto de que es necesaria, ya que el plazo por su naturaleza, en algunos casos, es un crédito del impuesto y, además, para la Dirección General de Contribuciones Directas, un medio para fiscalizar las deducciones de los accionistas.

Se relaciona su inciso último con los Arts. 11, inciso último y 12, en cuanto se refiere al informe.

Adelante veremos en más detalles esas relaciones; por ahora queda expuesta de este artículo 10, que la información a los socios deberá hacerse por escrito y que no señala plazo para enviarla, después de haberse efectuado el pago; sin embargo, el informe que se envió a la Dirección General de Contribuciones Directas, se debe entender que es por escrito al cedirse "deberá enviarse", señalando un plazo de 15 días para hacerlo, desde que se efectuó el pago.

Art. 11.- "La sociedad que presentare la declaración fuera del término legal, será sancionada con las multas siguientes:

"a) Con el 10% del monto del Impuesto que corresponda pagar si se presentare la declaración con retardo no mayor de un mes".

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

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

"d) Con el 40% si el retardo fuera mayor de tres meses".

"Las multas a que se refiere el presente artículo no podrán ser inferiores a CIENTO COLONES".

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

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

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

Se refieren a las sanciones aplicables :

- a) Art. 11.- Para los casos de declaraciones o informes presentados fuera del término legal.
- b) Art. 12.- Para los casos de falta de presentación de las declaraciones o informes.
- c) Art. 13.- Para el caso de mora en el pago de los impuestos.

El artículo 11 del Decreto, en relación con el del Proyecto, presenta en el primer inciso un cambio de lugar de palabras para mejor redacción y en el último inciso, se cambia también la redacción, dejando más claro el caso del informe a que se refiere, al sustituir "por el Art. 10 fuera del término legal" por "el artículo anterior, a la Dirección General de Contribuciones Directas, fuera del término legal", de donde se deduce que se refiere al informe del inciso último del Artículo 10. Los literales a), b), c), d) y el siguiente inciso aparecen con la misma redacción y contenido.

Inciso 1o. El porcentaje de las multas que aparecen en el Decreto, en los literales antes mencionados, son mayores que los contemplados en la Ley de Impuesto sobre la Renta para el mismo tiempo, en el Art. 98 de la misma, que respectivamente establecen el 5%, 10%, 15% y el 25% como máximo.

Inciso 2o. Establece lo mismo que el inciso 2o. del Art. 98 de la Ley; varía únicamente en la cantidad mínima de la multa, que es superior en el Decreto: \$100.00. En la ley son \$25.00.

Inciso 3o. Para comentarlo lo haremos en relación con el artículo 10, inciso final, y el Art. 12 parte última.

El artículo 10, inciso final establece la obligación de enviar este informe a la Dirección General de Contribuciones Directas y el término para ello (15 días).

El artículo 11, inciso final, señala la sanción cuando se realiza fuera del término legal.

El Art. 12, cuando se incumple con esa obligación, o sea, -- cuando no se presenta tal informe.

Lo primero que notamos es que la sanción impuesta por el Art. 11, inciso final, no tiene proporción con la falta cometida; es decir, nos parece demasiado fuerte tal multa, porque incluso debemos tomar en cuenta que ese informe se envía después de haberse presentado la declaración y pagado el impuesto. Podrían muchas sociedades optar por omitir presentar la declaración, ya que por hacerlo fuera del término legal el porcentaje máximo de multa sería el 40% del monto del impuesto y no el 50% del mismo:

Sin embargo, respecto de esto último podría argumentarse, -- que además en ese caso se le aplicaría la multa que establece el Art. 12 por incumplimiento de presentar la declaración; pero diremos que también en cuanto al informe se refiere, lo que agravaría al igual la situación de éste, dejándoles en la misma situación de desproporción, optándose siempre por la medida antes citada.

También hay que decir que no siempre se aplicará en la práctica la multa por incumplimiento, aunque la intención del legislador y la filosofía de ese sistema pretenda sancionar con más fuerza esa doble situación: incumplimiento y retardo, debido, en primer lugar, que para aplicar la sanción por incumplimiento, que se da al no haberse presentado la declaración en el plazo legal o el informe en su caso, además de la del retardo, es necesario que la administración "descubra" que hubo ese incumplimiento, ya sea por que haya requerido al contribuyente, o descubierto, en el momento de serles presentados fuera del término legal. Para ello tendrá los términos de prescripción que señala el Art. 7, inciso 2o., de lo contrario, la única multa sería por retardo.

En los casos citados, siempre la multa por el informe sería mayor que por la declaración, pudiéndose optar por la actitud citada, a riesgo de ser descubierto.

Son situaciones que estimamos dignas de consideración para ha

cer lo apropiado en cuanto a la desproporción de las multas, según los casos, y en referencia al caso planteado y sus alternativas. - Esto habrá de ser estudiado, y adoptar lo que se estime conveniente al respecto.

La sanción establecida por el Artículo 101, es de "una multa de \$25.00 a \$100.00, según la capacidad económica del infractor y la gravedad, reiteración y circunstancias del caso, por cada infracción".

También queremos hacer constar lo siguiente: del Art. 8 del Decreto, se ve que es la Sociedad la que paga el impuesto, por cuenta del socio, y del Art. 6, que es ella la que hace la declaración, como el Art. 10, la que debe enviar los informes al socio y a la Dirección General de Contribuciones Directas, pero siempre en el carácter de intermediaria, y no por cuenta propia. Pues, bien, las multas del Art. 11 en relación con el 98 de la Ley, se refieren al socio. En el Decreto se deduce del Art. 8 que citamos, pues, la Sociedad es intermediaria solamente y, básicamente, es la misma -- del 98; en la Ley se deduce, porque el inciso último de dicho artículo dice, que si fuera una sociedad se le aplicará, además, la multa del 101, como considerados entre los comprendidos en el literal b) del mismo, de donde vemos que al establecerse tal disposición aplicable en el Art. 12 del Decreto, en el caso de incumplimiento de presentar la declaración o el informe, se les estaría aplicando a los socios una multa considerada para la sociedad, lo cual estimamos que no debiera ser así, por cuanto si bien es la sociedad la responsable conforme al Decreto, ésta es sólo intermediaria, porque en definitiva los obligados son los socios y ella actúa por cuenta de ellos. O sea, que el Decreto asimila a los socios las sanciones imputadas a la Sociedad, según se desprende de lo dicho anteriormente. Podría muy bien ser que el socio fuere una Sociedad y entonces por asimilación aplicarle ese tratamiento; pero tal como aparece se ha querido recargar en demasía al socio con --

sanciones, mediante esa figura "suingeneresis". Una consecuencia de ello sería que los dividendos en efectivo, contemplados en el literal c) del Art. 10, estarían sometidos a este tratamiento y no al de la Ley, en este aspecto.

Sin embargo, algunos interpretan que en el Art. 11 y 12, en el caso de infracciones, el único responsable al pago es la Sociedad. Pero aún hecha esta consideración nos remitimos a lo anterior, ya que si no fuese así no habría problema.

Para finalizar diremos, que el artículo 12 del Decreto, en relación con el Proyecto, difieren en cuanto a la forma de redacción, que el Régimen Especial cambió y aclaró.

El artículo 13 varía, en relación con el Proyecto, en cuanto a la redacción, quedando con términos más adecuados y claros para una disposición legal.

Se aplica, en su caso, las mismas reglas contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a los recargos por la mora en el pago de los impuestos.

#### B) DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art. 14.- "Respecto de las utilidades obtenidas por una Sociedad Anónima domiciliada en el país, provenientes de ejercicios que concluyeron después del 30 de Diciembre de 1963, pero antes del 31 de Diciembre de 1965, se aplicaran las siguientes reglas especiales".

a) "La parte de la renta imponible, deducido el impuesto social, que al 31 de diciembre de 1968 se acordara definitivamente mantener en reserva, se gravará con un impuesto del 10% si el capital social a la época en que se percibió la renta de que se trate, no excedía de \$100.000.00; y del 15% en los demás casos; debiendo acreditarse contra este impuesto lo que hubiere retenido y enterado al Fisco por la sociedad en cumplimiento de lo prescrito por el Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

b) "Las utilidades que dentro del plazo comprendido entre el 1.º de enero de 1966 y al 31 de diciembre de 1968 se distribuyan al -

socio, serán computadas por éste dentro de su renta personal, pudiendo acreditar a su impuesto la parte proporcional de lo retenido por la sociedad en cumplimiento del Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; si esta parte proporcional excediera del monto de su impuesto, el socio tendrá derecho a que se le devuelva el excedente o a que se le acredite contra otras obligaciones del "Impuesto sobre la Renta".

c) "Si las utilidades se distribuyen después de haberse pagado el Impuesto sobre la Reserva a que se refiere el literal a) de este artículo, se procederá conforme lo dispuesto por el último inciso del Art. 9".

d) "Las utilidades obtenidas en el período a que se refiere el inciso primero de este artículo que acordara capitalizar la sociedad se gravarán con un impuesto del 10% si el capital social a la época en que se obtuvieron dichas utilidades no excedía de \$1000.000. y del 15% en los demás casos; y se deberá acreditar a este impuesto la parte proporcional de lo retenido y enterado al Fisco por la sociedad en cumplimiento del Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

e) "Si el acuerdo de capitalización se tomara después de haberse pagado el impuesto sobre reservas a que se refiere el literal a) de este artículo, la sociedad podrá acreditar en contra del impuesto de capitalización que le resulte de acuerdo con el literal d), lo pagado por concepto del mencionado impuesto sobre reserva".

f) "Las utilidades que se capitalicen de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, estarán exentas de impuestos para el socio, cualquiera que sea el tiempo y forma en que éste las perciba".

g) "Los impuestos a que se refieren los literales a) y d) de este artículo deberá pagarlos la sociedad, dentro de los dos meses siguientes al vencimiento del término para declarar o de que haya causado estado la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que los determina".

"La declaración correspondiente deberá presentarse dentro de los tres meses posteriores a la fecha en que se acuerde la capitalización. Para el caso de las utilidades que se haya acordado mantener en reserva, los tres meses se contarán a partir del primero de enero de 1969".

Este artículo en relación con el del Proyecto, cambió totalmente de redacción en el Decreto, incluso fue modificado en cuanto a su distribución, dándole otro orden y especificando mediante numerales los casos que contempla.

A la fecha estas disposiciones tienen una importancia relativa, según se desprende del inciso último del mismo, excepto para aquellos casos de presentación de la declaración e informe fuera del término legal o aplicarse las sanciones por incumplimiento.

Este Art. está redactado en una forma oscura presentando innumerables dificultades para su interpretación.

Así, del inciso lo., hemos obtenido tres formas de interpretación que a continuación citaremos:

- 1) Qué solo abarca el ejercicio de 1964
- 2) Que contiene los ejercicios de 1964 y 1965
- 3) Que se refiere a los ejercicios de 1963 y 1964.

Estimamos correcta esta última por el siguiente razonamiento: los ejercicios se inician normalmente el 1o. de Enero de cada año y concluyen el 31 de Diciembre del mismo. Pues bien, el inciso lo. dice en lo pertinente: "provenientes de ejercicios que concluyeron después del 30 de Diciembre de 1963", por lo cual vemos que se quiso dar a entender que el ejercicio que concluía después de esa fecha, era el que concluía al día siguiente, o sea, el 31 de Diciembre de 1963, que era el ejercicio de 1963. Si hubiera querido excluirlo, hubiese dicho "provenientes de ejercicios que concluyeron después del 31 de Diciembre de 1963.

Continúa el referido inciso, "pero antes del 31 de Diciembre de 1965", dando a entender que el ejercicio que concluía a esa fecha no estaría comprendido, pues para ello con la redacción que aparece se hubiera tenido que decir "pero antes del 31 de Diciembre de 1966" o cambiar por otra redacción que se refiriera a la conclusión y dijera "y después del 31 de Diciembre de 1965" o "pero antes del inicio del próximo a partir del 1.º de Enero de 1966" o "pero antes del 1.º de Enero de 1966". Por lo tanto deja sin comprender el ejercicio de 1965 y se refiere al de 1964.

Por ello, estas disposiciones transitorias son aplicables solamente a los ejercicios de 1963 y 1964. Al de 1965, se le aplica el sistema de 1963, comprendido en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Decreto intermedio dado por la Asamblea Legislativa, bajo el número 559, de fecha 29 de Marzo de 1966, suscita otros problemas, en cuanto así esa prórroga para el entero de la retención que concluía el 31 de Mayo de 1966, daba lugar a aplicar el Decreto 609, a las cantidades enteradas después de la entrada en vigencia del mismo (20 de Mayo de 1966). La solución se encuentra en la doctrina, y es conocida con el nombre de "supervivencia de la Ley", mediante la cual se estima que aunque una nueva ley derogue una anterior. Los efectos de ella se mantienen. En el caso concreto, el Decreto 559, venía a regular los efectos de la Ley de 1963 en cuanto al entero de la retención, los cuales concluían el 31 de Mayo de 1966; a partir de esa fecha regía el Decreto 609.

Otro problema era el que se presentaba respecto al sistema aplicable a las utilidades a partir del 1.º de Enero de 1966 y la entrada en vigencia del Decreto 609. También respecto de esto ha habido varias interpretaciones pero estimamos correcta la siguiente; que al no estar en vigencia el Decreto 609, se le aplicaba el sistema de 1963, porque el Decreto no podía tener efectos retroactivos, ya que se estarían lesionando derechos adquiridos, y aplicán

dose un régimen no vigente, cuando otro lo estaba. Esto es así que al no aplicarse el Decreto 609 al ejercicio de 1965, el sistema continuaba rigiendo hasta la entrada en vigencia de nuevo sistema. Por consecuencia, tampoco se le podía aplicar las disposiciones transitorias, ya que estas se limitaban a los ejercicios de 1963 y 1964, con sus respectivos efectos.

a) Por lo tanto, el nuevo Sistema en este Art. 14, tenía por objeto normalizar la situación de las utilidades retenidas en virtud del artículo 76 de la Ley de 1963, adoptándolo a los ejercicios de 1963 y 1964. En otras palabras, hacer de esa retención un impuesto, y - así, la disponibilidad de los ingresos públicos era completa al pasar de Fondos Ajenos en Custodia al Fondo General del Estado, obviando las dificultades que eso traía, tanto al sector privado, como al Fisco.

b) Repetición innecesaria por estar considerado este aspecto en los artículos 78 y 93 de la Ley.

c) Esta correcto.

d) En relación con el literal a) existe una diferencia de forma, en cuanto a que en éste no señalan fechas límites.

e) Le faltó agregar la devolución en lo que excede el Impuesto de Reserva al de capitalización. No se aplica aquí el Art. 78 y 93 de la Ley, porque el Decreto 609 es Ley especial y prevalece sobre la general.

f) Es el artículo 5o. del Decreto, aplicado a los ejercicios de 1963 y 1964.

g) Es el artículo 8o. del Decreto, aplicado a los ejercicios de 1963 y 1964, inciso 2o. parte última. Señala que el plazo para declarar las utilidades acordadas mantener en reserva, no corre dentro de - tres meses a partir del acuerdo, sino desde el 1o. de Enero de 1969.

En este caso el perjudicado es el Fisco, por no poder pasar las cantidades retenidas de Fondos Ajenos en custodia al Fondo General del Estado, posponiendo su disponibilidad.

Para finalizar, señalaremos una situación que debe ser analizada; es la que se presentaría en el caso de que la sociedad sufriera pérdidas de capital, pues estas pérdidas harían desaparecer las utilidades acumuladas que hubieren a la fecha en que aquellas ocurrieran. Ahora bien, según el Art. 14 que comentamos, en relación con el Art. 27, numeral 8 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las pérdidas de capital no son deducibles; sin embargo, no sería lógico obligar a las sociedades al pago de impuesto sobre reservas en el caso de ya no existir éstas al finalizar el plazo de cuatro años que señala el artículo 10. de este Decreto.

Art. 15.- "En las materias no reguladas por el presente Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

Este artículo aparece idéntico en el Proyecto y en el Decreto.

Es una disposición mediante la cual se pretende preveer los problemas que surgirían de este Decreto, para las situaciones no contempladas en él.

De aquí surge una consideración, derivada de la propia naturaleza de los pagos en los casos de capitalización y mantenimiento en Reserva, que contiene este ordenamiento: el problema de técnica impositiva, con respecto a si este nuevo sistema debió incorporarse dentro del marco General de nuestro Sistema Impositivo, modificando la Ley de Impuesto sobre la Renta o llevarse a cabo tal tratamiento en un Régimen Especial, como el del Decreto 609 que ahora comentamos.

Siguiendo en esto al Sr. Alvaro Magaña, diremos que en el presente Decreto existen varios artículos que indican que los gravámenes establecidos en él, son distintos de los contemplados en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El artículo 10. hace referencia a los alcances de este Régimen Especial, cuando se refiere a) "pago de los impuestos" (inciso 10.) y al "monto del impuesto" (inciso 30.) precisando el límite de ellos.

De igual forma, en otros artículos que a continuación relacionaremos, se hace referencia a gravámenes distintos del Impuesto sobre la Renta: Art. 3o. inciso último; Art. 4o. inciso 1o. y 2o.; - Art. 7 inciso 1o.; Art. 8; Art. 9 inciso 1o. y 4o.; Art. 10, Art. 14 (transitorio) y Arts. 2o. y 3o.

A continuación transcribiremos el comentario que el Dr. Magaña hace sobre este punto:

"Respecto al problema formal de separar en un régimen distinto del sistema general aplicable a las otras rentas nosotros pensamos que habría sido preferible comprenderlo en el propio ordenamiento de nuestro Impuesto sobre la Renta, al cual con toda propiedad, debe integrarse el tratamiento de las utilidades de Sociedades Anónimas, objeto del Decreto 609. Consideramos que ello hubiera sido más técnico y también más acorde con nuestro sistema de legislar.

Siempre es fácil incluir disposiciones como el Art. 15 del Decreto de mérito que dice: "En las materias no reguladas por el presente Decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta" nosotros exponemos nuestras dudas sobre este procedimiento y es que consideramos necesario señalar que el sistema adoptado por el Decreto 609 se aparta de nuestro sistema legislar - al establecer el "Régimen Especial" pues nuestra tradición ha sido y se pudo haber hecho efectuar reformas sustituyendo disposiciones, modificándolas o lo que fuera necesario pero dentro del mismo ordenamiento básico; en este caso, la Ley de Impuesto sobre la Renta. Este nuevo procedimiento de legislar que pretende resolver los problemas que ya se esperaban surgirían por medio del Art. 15 citado, es a nuestro juicio un precedente inconveniente. Como es fácil percibir, aún con el Art. 15, es de preverse que surgirían cuestiones de interpretación, complicaciones y problemas para la administración que posiblemente escaparían a la solución adoptada por los autores del Decreto".

"Es necesario dejar claro que no se trata simplemente de una

cuestión formal. El problema tiene raíces más hondas que atañen a la propia filosofía aceptada por nuestro legislador, que en la tributación de la renta aceptó desde 1915, el concepto global y unitario de ese tributo. Cualquier esfuerzo para integrar los principios del Régimen Especial dentro de la unidad que es nuestra tributación a la Renta, habría significado mantener principios fundamentales de nuestro sistema impositivo, evitando el peligroso precedente -- que nos pueda llevar a la proliferación de "Impuestos" sobre la Renta. Porque de ese modo seguiríamos curiosamente un camino contrario al que se ha observado en muchos países en los últimos años. Nos estaríamos alejando del impuesto global para adaptar formas "curiosas" del impuesto cédular". (1)

Esto lo dejamos anotado por considerarlo de suma importancia, y sobre lo cual habrá de hacerse un examen detenido al verificarse las formas que este Decreto al momento necesita.

Art. 16.- "Quedan derogados los Art. 22 y 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y todas las disposiciones de la misma que se opongan el régimen establecido por el presente Decreto".

Estos artículos en el Proyecto y Decreto aparecen semejantes en redacción y contenido.

Establece la derogatoria de los Artículos que integraban en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el anterior régimen tributario en el caso que nos ocupa, como la de otras disposiciones que se opongan a lo establecido por el presente Decreto, a algunas de las cuales hemos hecho referencia en el desarrollo del presente trabajo.

Faltaría hacer un examen exhaustivo para transcribir la totalidad de ellas, que de suyo será interesante y provechoso.

---

(1) Obra inédita del Dr. Alvaro Magaña citada en el presente estudio (mimeografiada) no se especifica página por carecer de numeración pero se encuentra contenida en parte II, LA REFORMA DE 1966. EL DECRETO No.609, en el subtítulo 3. "La solución al 609".

Art. 17.- "El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial".

Aparecen iguales en el Proyecto y Decreto. Establece el tiempo a partir del cual entrará en vigencia el presente Decreto, contado desde su publicación en el Diario Oficial.

Dicha publicación apareció en el Diario Oficial, No. 91, tomo 221 del día 20 de Mayo de 1966, entrando en vigencia ocho días después de ella, o sea, el día 28 de Mayo de 1966.

Con esto finalizamos el examen de las Disposiciones contenidas en el Decreto 609, que venimos estudiando.

#### RESUMEN DEL DECRETO 609.

A continuación pasaremos a exponer un breve resumen de su contenido: (1).

"El Régimen Especial puede caracterizarse en forma breve así":  
1o. "Se establece un período de cuatro años para que las empresas hagan sus decisiones sobre mantener las utilidades como reservas o acordar la capitalización"(Art. 1o.)".

2o. "Al optarse por cualquiera de las dos alternativas anteriores se causa el impuesto respectivo. La escala de tasas aplicables es inferior en el caso del impuesto de capitalización comparativamente con el impuesto de Reserva", en ambos gravámenes el sujeto del impuesto es el socio y las tasas aplicables son progresivas de acuerdo con el monto de la renta imponible de la Sociedad deducido el Impuesto Social "(Arts. 2 y 3)".

3o. "El mantenimiento de las utilidades en Reserva se presume cuando al expirar el plazo de cuatro años no se acordó la capitalización (Art. 3 Inciso último). De igual modo se presume de derecho que se acordó mantener las utilidades en Reserva, cuando no se formalice la capitalización dentro de los dos años siguientes a la expiración del plazo general de cuatro años (Art. 4o.)".

---

(1) OBRA INEDITA: Dr. Alvaro Magaña, citada en el presente trabajo-mimeografiada. Parte segunda; LA REFORMA DE 1966. Subtítulo 4: Este resumen

4o. "El pago de Impuesto de capitalización es definitivo y en consecuencia la distribución de utilidades por medio de reparto de acciones no causa impuesto a nivel del socio (Art. 5o.)".

5o. "El pago del impuesto de Reserva es definitivo únicamente cuando habiéndose acordado la capitalización no se formalice dentro de los dos años siguientes a la expiración de los cuatro años. (Art. 9o. inciso 3o. y Art. 4o.). En los otros casos el monto pagado en concepto de impuesto de Reserva se considera como un crédito del socio que se aplica al pago del impuesto de capitalización o de renta, en su caso, ocurriendo devolución o pago del complemento si el monto de estos gravámenes fuera superior o inferior al de Reserva (Art. 9o.)".

6o. "La estrecha relación de los nuevos gravámenes con la tributación general sobre la renta no sólo se percibe en la calidad de verdadera retención que se le asigna al pago del gravamen sobre reserva y en la exclusión de la renta del socio de lo percibido por reparto de acciones (Art. 5o.), sino además en los procedimientos, plazos, sanciones, etc. que son los mismos del sistema general (Art. 6 al 13)", agregando, que los porcentajes del Art. 11 difieren de aquellos al ser estos del Decreto mayores".

7o. "Se establece que la Sociedad es la responsable por cuenta del socio (Art. 8) y que en el caso de infracciones ella será la que responderá (Art. 11-12)".

8o. Que esta parte del Decreto se aplicará a las utilidades a partir de la conclusión del ejercicio de 1965.

9o. Disposiciones transitorias establecen el mismo sistema para los ejercicios de 1963 y 1964 (Art. 14).

10o. En lo que no se encuentre regulado, se aplicarán las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Art. 15).

11o.- Se derogán los Arts. 2o y 76 de la Ley, que regulaban el sistema anterior (Art. 16).

12 .- Fué publicado el 20 de Marzo de 1966 y entró en vigencia ocho días después de dicha publicación. (1).

A continuación presentamos datos estadísticos obtenidos en la Dirección General de Contribuciones Directas y de los cuales se deduce, relativamente, el incremento de Sociedades Anónimas e ingresos del Fisco, durante la vigencia de el Decreto 609, que analizamos.

	Número de Sociedades Anónimas (Pagaron)	Renta Imponible Millones	Impuesto (Millones \$).
1969	456	62.639.123.27	6.945.184.59
1968	378	54.195.957.52	6.520.837.70
1967	355	59.011.050.78	7.210.468.94
1966	316	42.216.083.23	5.709.441.78
1965	320	50.675.989.31	6.228.035.27
1964	284	45.161.314.50	5.538.863.77
1963	273	43.257.047.02	4.902.981.97
1962	226	35.022.715.40	3.924.374.79
1961	222	39.603.668.68	1.960.888.07
1960	171	22.450.936.46	1.096.753.28

(Fuente : Dirección General de Contribuciones Directas)

Decimos que relativamente, porque los datos son de las Sociedades Anónimas que pagaron por el impuesto de la Sociedad, sin incluir los pagos por concepto de capitalización, mantenimiento en reserva y/o dividendos, debido a la dificultad de ser obtenidos -- por razones ajenas a la voluntad de la Oficina Administradora de la nuestra. Sería interesante que se obtuvieran esos datos para dar una conclusión y un resultado práctico del Decreto, más definitivo.

---

(1) Para ampliar este tema y como medio de información consultar "Gaceta de Jurisprudencia", "Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas" Año 10, No.1. San Salvador 1970, en donde se encontrarán casos de consultas y soluciones respecto de este Decreto 609.

Basta, pues, la intención ante la imposibilidad de dar un cuadro más completo respecto del resultado práctico del tema estudiado. Concluimos, repitiendo, que en la imposibilidad de dar datos más definitivos, en última instancia ellos serían, también, relativos debido a lo cambiante de las realidades personales y colectivas, que en una buena medida están fuera de la previsión, en cualquier campo de la vida misma.

OPINIONES SOBRE EL DECRETO 609.

1) Dr. Francisco Lima

Finalizado lo anterior pasaremos a transcribir algunas opiniones sobre el Decreto 609 en comento.

"Señor doctor don

Francisco Bertrand Galindo

Segundo Jefe de la Unidad de Ciencias Políticas y Sociales

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales

Universidad de El Salvador".

Ciudad.

"Estimado doctor":

"En contestación a su a tenta nota del 24 de febrero próximo pasado, me permito exponer a continuación mis puntos de vista sobre el Decreto 609 que establece el "Régimen Especial sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País", promulgado con fecha 20 de mayo de 1966 con la finalidad primordial de reformar el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1963 le dio a las utilidades no distribuídas de las Sociedades Anónimas".

DECRETO 609 de 20 de MAYO DE 1966.

"Si tuviéramos que basarnos exclusivamente en los considerandos del Decreto 609 para comprender los motivos que se tuvieron en consideración y los fines que se perseguían al dictarlo, nos enfrentaríamos a una tarea prácticamente imposible. Es difícil encontrar algo más vago que estos dos Considerandos que textualmente dicen:".

"I- Que el Gobierno de la República consciente de la necesidad de incrementar el desarrollo industrial del país y con el permanente propósito de coadyuvar con el esfuerzo del sector privado en ese desarrollo, con vista a la superación de la economía nacional"

"II- Que para los fines enunciados en el considerando anterior, es preciso auspiciar los basamentos legales que garanticen esa colaboración y que no entorpezcan el libre juego de las fuerzas económicas";

"A nosotros no se nos puede ocultar que la verdadera razón que impulsó al sector privado a violar el pacto de caballeros y solicitar la reforma del tratamiento que la Ley de 1963 le dio a las utilidades no distribuidas, fue la insaciable sed de lucro que podían satisfacer en parte por medio de la evasión de los impuestos. Y la verdadera razón detrás de la aceptación del Poder Ejecutivo para introducir las reformas solicitadas fueron de orden político. En ningún momento el sector privado presentó en apoyo de sus pretensiones argumentos serios basados en estadísticas, sino que se limitó a repartir hasta la sociedad razones de índole general como son las que dicen que se paraliza el desarrollo económico, que se nos pone en desventaja en el Mercado Común Centroamericano, que ahuyentamos la inversión extranjera, que se encarecen los costos de producción, etc. Estas afirmaciones que sin lugar a duda son dignas de tomarse en consideración cuando son ciertas, nunca fueron comprobadas con investigaciones o estudios serios y por otra parte fueron desmentidas con los pocos datos que teníamos a mano, con el incremento del producto territorial bruto, la tasa de industrialización, el porcentaje de los impuestos totales en relación con el producto territorial, el incremento de la inversión extranjera, etc."

"El 3 de Enero de 1966 le dirigí una carta abierta al Presidente Rivera en la que le decía lo siguiente: "De conformidad con datos publicados por el Consejo de Planificación y Coordinación -

Económica el porcentaje de la totalidad de los impuestos con relación al ingreso nacional para los países del área es el siguiente"

"Costa Rica . . . . .	16.2%"
"Guatemala . . . . .	16.3%"
"El Salvador . . . . .	15.3%"
"Honduras . . . . .	13.0%"

"Vemos por consiguiente que al comparar los sistemas tributivos de los países centroamericanos (Nicaragua no aparece en el cuadro) El Salvador no está en desventaja. Los que desean demostrar que la Ley del Impuesto sobre la Renta nos pone en desventaja en el área centroamericana, por ser este impuesto superior en El Salvador, usan de una artimaña deleznable. Comparan las tablas impositivas de nuestra Ley con las tablas de los otros países de la región. Esta comparación es técnicamente imposible ya que las tablas, por sí solas, no reflejan la realidad sobre la cuantía del impuesto. Las regulaciones sobre las deducciones, sobre las depreciaciones, etc. influyen sobre esta cuantía. Lo correcto es comparar la cantidad total recaudada en concepto de impuestos en cada país. Sólo así se puede apreciar el impacto que tienen los sistemas tributivos en cada país. (Fin de la cita)".

"El Decreto 609 establece un impuesto sobre las utilidades no distribuidas llamado "impuesto de capitalización y mantenimiento de reservas" mediante cuyo pago se permite a las sociedades Anónimas ya sea capitalizar estas utilidades o mantenerlas en reserva, dándoles además a las Sociedades un plazo de cuatro años para el pago del referido impuesto".

"Llama la atención el diferente tratamiento que este Decreto le da al caso de la capitalización y al caso de mantenimiento en reserva de las utilidades no distribuidas. No creemos que existan razones técnicas valederas que justifiquen esta diferencia. Asimismo debemos decir que el plazo de cuatro años que da la Ley para el pago del impuesto no descansa en ninguna base técnico-fiscal ni

en ninguna razón práctico-económica puesto que anteriormente hemos demostrado que las Sociedades Anónimas no solamente gozaban de fuertes reducciones para atender sus necesidades de expansión sino que además podían acumular más de la tercera parte de su renta imponible".

"Al quedar derogado el artículo 22 de la Ley de 1963 y sustituido por el artículo 5 del Decreto 609 se reabre la puerta a la evasión del impuesto ya que en el proceso de capitalización uno o más socios pueden recibir acciones nuevas por un valor superior al que les correspondería de acuerdo con las acciones que tenían originalmente".

"Para terminar debo dejar establecido que con las reformas introducidas por el Decreto 609 se vuelve a la situación creada -- por la ley de 1951, en virtud de la cual la política de distribución de dividendos que seguían las Sociedades Anónimas no tomaba en consideración sus necesidades reales de capital sino que se basaba en la evasión del impuesto de Renta. Esta situación producirá a mi juicio, por una parte, o bien una sobre capitalización de las empresas o bien una acumulación de reservas más allá de sus necesidades, y, por otra parte, una concentración de capital en muy pocas manos que le dará a estas entidades y a sus socios una fuerza económico-política incompatible con los principios democráticos que inspiran nuestra Constitución Política".

"La concentración de capital que he señalado continuará fortaleciendo la formación y mantenimiento de sociedades familiares lo cual a su vez es uno de los grandes obstáculos a un sano desarrollo económico y a una tasa sostenida de crecimiento".

"Para terminar, permítame, doctor Bertrand Galindo, agradecerle por la consulta que tuvo a bien hacerme y por la atención -- que se sirva darle a mi contestación".

"Me valgo de la oportunidad ad para saludarlo y suscribirme -- de usted su atento servidor y amigo".

2) Dr. José Salvador Soto.

"CONSIDERACIONES SOBRE EL REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS TOTALIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS".

"Con la promulgación del Decreto Legislativo No.609, que regula en forma especial las utilidades provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país, se pretende resolver el problema clásico que existe en la teoría financiera del impuesto, como es, la forma de integrar el impuesto de Sociedades Anónimas y el de sus socios, buscando el punto de justicia tributaria en el tratamiento impositivo y hacer de este tratamiento, un instrumento de política fiscal para el fomento de las Sociedades de capital que tanto lo necesitaban los países en desarrollo".

"Ahora bien, apartándonos de este problema puramente financiero, podemos apreciar en el cuerpo de disposiciones que regulan dicho régimen, que contiene aspectos de carácter administrativo y aspectos de carácter estrictamente impositivos, que si se hubiesen presentado con más claridad, especialmente el Art. 14 de dicho Decreto, la Administración trabajaría con más agilidad y el contribuyente pagaría con menos incertidumbre el impuesto".

"En efecto, la aplicación de las tablas del Art. 2, no son claras y para evitar errores, se hace necesario acudir a la asesoría de la Delegación Departamental de Contribuciones Directas. Desde el punto de vista administrativo, para darle vida a la presunción de derecho que contiene el Art. 3, la Administración tiene que llevar registradas, ejercicio por ejercicio, las utilidades acumuladas de todas las Sociedades Anónimas y así poder contar el plazo de cuatro años. Actualmente las Sociedades presentan en sus Balances Generales en forma global, el monto de las utilidades acumuladas sin referencia a ningún ejercicio. Esto desde luego, no permite verificar una fiscalización efectiva".

"También para que cobre vida la presunción de derecho que contiene el Art. 4, es necesario llevar otro registro de parte de

la Administración, que obligue desde luego a las Sociedades, a detallar en sus balances las utilidades acumuladas, o a que informen a la Dirección General de Contribuciones Directas en forma especial, sobre el cambio de decisión sobre el destino de dichas utilidades".

"Respecto al Art. 5, que sustituyó el Art. 22 de la Ley de 1963, se ha dicho que reabre la puerta a la evasión del impuesto, porque en el proceso de capitalización uno o más socios pueden recibir acciones nuevas por un valor superior al que les correspondería de acuerdo con las acciones que tenía originalmente. Esta afirmación habría que estudiarla detenidamente, porque no siempre en la capitalización de utilidades se aumenta el valor de las acciones existentes".

"Después del Art. 5, las disposiciones que siguen, son de carácter penales y administrativas, habiendo omitido el legislador, una serie de situaciones que se dan en la práctica tales como la reinversión de utilidades que después se capitalizan; el porcentaje de las utilidades que se deja para reserva legal; y otros casos que en este momento se nos escapan".

"Respecto al formulario para declarar, debería de ser más claro y sencillo, pues el que actualmente se usa en nada lo hace funcional y práctico".

"El plazo de prescripción que contiene el inciso segundo del Art. 7, debe de cambiar por el de tres, y cinco años cuando haya o no declaración respectivamente, con ésto se iguala dicho plazo, con el que actualmente señala la Ley de Impuesto sobre la Renta para fiscalizar las declaraciones de Renta y Viabilidad, Serie "A"."

"En este impuesto, aparecen dos especies de sujetos pasivos, una como responsable del pago, que es la Sociedad, y el otro como definitivamente obligado al pago, que es el socio. Esto es lo que se deduce a los Arts. 1 y 8 del Decreto en estudio; pero en el caso de infracciones el único responsable al pago es la Socie

dad, según se desprende de los Arts. 11 y 12 del mismo Decreto.

"Respecto al crédito fiscal que el socio puede usar contra su impuesto a pagar, según la situación en que lo coloque la Sociedad, es el Art. 9 quien lo regula; si no fuera por el papeleo, fiscalizaciones y otros incidentes administrativos, podríamos asegurar que lo del crédito fiscal y la devolución de impuesto es algo que no incomoda. La verdad es que los vicios administrativos que acabamos de mencionar vuelven ineficaz el incentivo fiscal que contiene dicho Decreto".

"De las disposiciones transitorias, ya dijimos que el Art. 14 es el más confuso, especialmente el literal a), que se presta a variadas interpretaciones. Cabe mencionar que el legislador omitió regular el tratamiento que debe dárseles a los ejercicios sociales que se liquidaren entre el 1.º de Enero y a la fecha de vigencia del Decreto. Este problema sólo puede resolverse, a la luz de la interpretación jurídica que se le pueden dar a las disposiciones".

"Para terminar estas consideraciones, me permite señalar, de que es hora de reformar esta Ley, tomando en cuenta la experiencia y la efectividad de la Administración. Por otra parte, se impondrá la reforma de muchas de las disposiciones, con base en el nuevo Código de Comercio que entrará en vigencia a partir del 1.º de Enero del próximo año, ya que dicho Código trae aspectos novedosos en materia de capitalización y de reservas".

Al igual, hemos obtenido otras opiniones verbales que es imposible consignar en este trabajo, pero que en pocas palabras podrían considerarse así: El Decreto 609 en general ha cumplido su cometido, pero es un Decreto incompleto, cuya principal finalidad fue reformar el sistema anterior de la retención, tratando de equilibrar con el nuevo sistema los objetivos de todo sistema impositivo con los intereses reales de los sectores privado y público. Sin embargo, debido al apresurami-

ent con que fue gac. para cumplir con el fin expuest , presenta defectos y deja lagunas en su aplicaci3n, debido a que d3 m3rgen para aplicar varios criterios de interpretaci3n, sin relaci3n entre s3 y a veces opuestas, mediante los cuales se trata el pago del impuesto desde diferentes puntos de vista.

Con esta conclu3mos este apartado y, con 3l, el T3tulo III que ven3amos comentando. (1)

---

(1). Para informaci3n adicional, consultar tesis de Carlos Escalante h., citada en el presente trabajo, p3g. 212 y comienzo de la 213, referente a un breve extracto de consideraciones acerca de este Decret. 609.

T I T U L O I V

CAPITULO I

CRITICAS 1) Esquema teórico, 2) Técnica Legislativa, 3) Aspecto Práctico. CONCLUSIONES.

Habiendo finalizado el estudio doctrinario y práctico de los títulos anteriores, en éste haremos dos consideraciones, con el afán de condensar en pocas frases las que deducimos y concluimos del estudio realizado.

Por lo tanto, veremos a continuación la primera consideración que aparece bajo el subtítulo de:

CRITICAS

- 1o. ESQUEMA TEORICO: Creemos que en sus lineamientos fundamentales este esquema teórico del nuevo Sistema ha cumplido con su configuración, en su mayor parte, el fin propuesto: el de ser un Sistema de integración que trata de sintetizar equilibrando y armonizando los diferentes intereses de los actores participantes, resolviendo los problemas suscitados por el sistema de 1963, con los objetivos tributarios de reinversión, ingresos públicos y equidad; salvo en cuenta a este último principio se refiere, que en ciertos aspectos se ve menoscabado, como lo dejamos apuntado durante el desarrollo del presente trabajo.
- 2o. TECNICA LEGISLATIVA: Debido al apresuramiento de su formulación, adolece de oscuridad en la redacción de las disposiciones, no abarcando todas las soluciones expuestas en el esquema teórico, dejando por tanto sin consideración (lagunas) algún punto de los anotados en él, en cuanto a los lineamientos fundamentales que le inspiran.
- 3o. ASPECTO PRACTICO: Como consecuencia de lo anterior, se da lugar a diversos criterios de interpretación con sus respectivos resultados prácticos, lo que dificulta la unifor-

medida de aplicación de los mismos, en cuanto al tratamiento para resolver los problemas planteados, dejados de lado puntos importantes que se pretenden solucionar con este Régimen Especial, afectándose por una parte al sector privado, y por otra, al público, en las oficinas administrativas encargadas de ella y produciendo, como consecuencia, una aplicación ineficaz del mismo. A esto se añaden otras factores, como la carencia de los instrumentos idóneos necesarios para su realización, por parte de la Administración, como formularios anacrónicos y detalles relacionados con esto (organización, disciplina...). Al igual, las circunstancias imprevistas que suceden en el medio cuando se aplican tales medidas y que influyen en el resultado práctico del sistema financiero, independientes de poderse prever y que se producen según el acontecer político, social y económico (sólo para mencionar algunos - campos en que se desarrollan esos otros medios no financieros que evidente influencia tienen en la realidad práctica, como dijimos anteriormente) del país, y que tan marcados efectos tienen en la consecución de los regímenes legales, en concreto, en medidas de la naturaleza del Decreto que nos ocupa y hemos analizado.

Finalizado esto pasaremos al siguiente subtítulo.

#### CONCLUSIONES

- 1o. Que por el momento se realicen estudios por parte de los sectores interesados, con el fin de uniformar criterios de interpretación.
- 2o. Que se agilice por parte de las oficinas administrativas, los medios necesarios para el eficaz cumplimiento del Decreto, creando y/o reformando los instrumentos adecuados a tal fin, por ejemplo los formularios que prepara la Dirección General de Contribuciones Directas, como el prestar especial atención administrativa a la fiscalización de las declaraciones y puesta al día de los datos resultantes de la aplicación práctica del mencionado Decreto.

- 3o. Reformar el presente Decreto para subsanar los defectos y llenar los vacíos que presenta, evitando con ello que se creen nuevos problemas en el futuro.
- 4o. El esquema teórico en sus lineamientos fundamentales resolvió los problemas del régimen anterior, logrando los objetivos propuestos: equilibrar y armonizar los distintos intereses y subsanar las dificultades surgidas del Sistema de 1963.
- 5o. Que en general ha dado el resultado esperado en el aspecto práctico, a pesar de las dificultades enunciadas, que puedan superarse mediante reformas que conduzcan a uniformar los criterios de interpretación y llenen los vacíos dejados.
- 6o. En general el resultado práctico ha sido satisfactorio, como dijimos anteriormente, aunque ahora se tiene la tendencia a aplicarse en mayor medida la alternativa de mantener en Reserva las utilidades no distribuidas.
- 7o. Que debe hacerse un estudio sobre si conviene integrar este Sistema del Régimen Especial, dentro del marco del Sistema General de la Ley de Impuesto sobre la Renta, midiendo las consecuencias que ello implique.
- 8o. Que otras legislaciones han tratado este problema de las utilidades no distribuidas, gravándolas (Estados Unidos, Nueva Zelanda, etc.), pero que algunas son contrarias a las reglamentaciones especiales. (1)
- 9o. Que se debe llevar a cabo un estudio para saber que disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, además de las derogadas, resultan afectadas por este Régimen Especial, a fin de evitar ulteriores problemas.
10. Que se tomen en consideración los defectos enunciados en el

(1) Para complementación de este estudio e información de este

case, consultar LUIGI EINAUDI-Principios de Hacienda Pública-Editorial Aguilar-Madrid 1955-Cap. VIII. págs: 171-191 exclusiva y Cap. IX págs. 191-202 Exclusiva. En cuanto al impuesto especial sobre Reservas ver párrafo único en pág. 201 de la misma obra citada.



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

- 1.- ENCICLOPEDIA UTHERA.  
Unión Tipográfica. Editorial Hispano Americana, México. 1952.
- 2.- ERNESTO FLORES ZAVALA.  
"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 7a. Edición. México. 1965.
- 3.- MOISES BEATRIZ.  
"Notas acerca de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Publicaciones de la Asociación de Estudiantes de Derecho. San Salvador. 1964.
- 4.- ANTONIO BERLIRI.  
"Principios de Derecho Tributario". Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1964.
- 5.- ARCHE DOMINGO.  
"Estudio preliminar y notas al libro Principios de Derecho Tributario de Antonio Berliri". Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1964.
- 6.- MANUEL MATUS BENAVENTE.  
"Finanzas Públicas". 2a. Edición. Editorial Jurídica de Chile. Chile. 1956.
- 7.- GUNTER SCHMOLDERS.  
"Teoría General del Impuesto". Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1962.
- 8.- ALEJANDRO RUZO.  
"Curso de Finanzas". Librería Científica y Literaria el "Ateneo". Buenos Aires. 1933.

- 9.- BELARMINO SUAREZ.  
"Impuesto sobre la Renta en El Salvador". Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas. San Salvador. 1921.
- 10.- MEMORIA DE HACIENDA.  
San Salvador. 1915.
- 11.- CARLOS ESCALANTE h.  
"Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Tesis. San Salvador. 1966.
- 12.- COLECCION JURIDICA.  
"Impuesto sobre la Renta". 1a. Edición. Editorial Universitaria de El Salvador. San Salvador. 1968.
- 13.- OLIVER OLDMAN.  
"Memorandum sobre Reforma Impositiva en El Salvador". San Salvador. 1963.
- 14.- MARIO ALBERTO FERNANDEZ.  
"El Impuesto sobre la Renta en El Salvador". Instituto de Estudios Económicos, Universidad de El Salvador. Revista de Economía Salvadoreña No.31. Enero - Junio. 1965.
- 15.- JOSE MARIO TULIO FLORES.  
"Consideraciones acerca de las Personas Jurídicas de Derecho Privado". Tesis. San Salvador. 1965.
- 16.- MARIO AUGUSTO GOMEZ ZARATE.  
"Las personas jurídicas". Tesis. San Salvador. 1966.
- 17.- JAMES M. BUCHANAN.  
"Hacienda Pública". Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1968.

18.- HUGO FLORES MENJIVAR.

"Normas Jurídicas que regulan en El Salvador el gravámen a las utilidades de las personas naturales, socios de compañías Anónimas". Tesis. San Salvador. 1967.

19.- ALVARO MAGAÑA h.

"Los intereses pagados a los socios como ingresos gravables en la Ley de Impuesto sobre la Renta". Tesis. 1961.

"Ciencia de la Hacienda Pública". Publicaciones de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador. Apuntes de Clase. 1966-1967. San Salvador. 1967.

OBRA INEDITA. "Régimen Tributario de las utilidades no distribuidas de las Sociedades Anónimas en El Salvador" Mimeo--  
grafiado. San Salvador. 1966.

20.- JOSE SALVADOR SOTO.

"Análisis Jurídico de las Instituciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Tesis. 1967

21.- PETICIONES DE REFORMAS A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA - SOLICITADAS POR LA ASOCIACION SALVADOREÑA DE INDUSTRIALES A LA ASAMBLEA LEGISLATIVA. Mimeo--  
grafiado. 1964.

22.- OBSERVACIONES AL PROYECTO DEL DECRETO 609, por la Unión de Industriales Textiles, Sociedad de Comerciantes e Industriales de El Salvador, Asociación Salvadoreña de Industriales y Cámara de Comercio de El Salvador. Mimeo--  
grafiado. 1965.

23.- PUBLICACIONES DE PERIODICOS.

Prensa Gráfica y Diario de Hoy del 14-15-16 de Diciembre de 1961. "El Salvador al día" del 19 de Diciembre de 1961.

Prensa Gráfica del 5 de Julio de 1970.

Otros.

24.- LUIGI EINAUDI.

"Principios de Hacienda Pública". Editorial Aguilar. Madrid.  
1955.

25.- OPINIONES.

JOSE SALVADOR SOTO.

"Consideraciones sobre el Régimen Especial sobre las utilidades provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país"(copia particular), 1970.

FERNANDO BALLETE.

"Algunas consideraciones con respecto a la aplicación del Decreto 609".(copia particular) - 1970.

26.- Entrevistas é investigaciones personales a funcionarios públicos, profesionales, oficinas administrativas, etc.