

T
343.052
H 557c
1978
F. de J. C. S.

093087

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

EJ 4

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

T-UES

343.052

H557c

*Comentarios a la Ley de Vialidad
de el Salvador*

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

José Franklin Hernández

PARA OPTAR AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES



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

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

COMENTARIOS A LA LEY DE VIALIDAD
EN EL SALVADOR

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

JOSE FRANKLIN HERNANDEZ FLORES

PARA OPTAR AL TITULO DE

D O C T O R

E N

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DICIEMBRE 1978

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA

TRIBUNAL DEL EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES:

PRESIDENTE DR. JOSE ERNESTO CRIOLLO
PRIMER VOCAL DR. OSCAR LACAYO ROSALES
SEGUNDO VOCAL DR. JUAN PORTILLO HIDALGO

TRIBUNAL DEL EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS:

PRESIDENTE DR. CARLOS AMILCAR AMAYA
PRIMER VOCAL DR. FRANCISCO VEGA GOMEZ h.
SEGUNDO VOCAL DR. CARLOS RODOLFO MEYER GARCIA

TRIBUNAL DEL EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL:

PRESIDENTE DR. JOSE FABIO CASTILLO
PRIMER VOCAL DR. ANA ARACELY HENRIQUEZ
SEGUNDO VOCAL DR. RAFAEL DURAN BARRAZA

ASESOR DE TESIS:

DR. ENRIQUE ARGUMEDO

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS:

PRESIDENTE DR. ROBERTO OLIVA
PRIMER VOCAL DR. FRANCISCO RAFAEL GUERRERO AGUILAR
SEGUNDO VOCAL DR. FRANCISCO MEDINA GONZALEZ

D E D I C A T O R I A

LA PRESENTE TESIS LA DEDICO:

A MIS PADRES:

PROF. HECTOR DAVID HERNANDEZ OLIVA Y

PROF. EMILIA FLORES DE HERNANDEZ

(Q.E.P.D.)

con un profundo respeto y agradecimiento que, con gran sentimiento, nace del corazón de este autor que desea reconocer los sacrificios, esfuerzos y ánimo que ellos en todo momento y circunstancia me brindaron y que nunca me faltaron para coronar mi carrera profesional.

A MIS HERMANOS:

DOCTOR EN MEDICINA

HECTOR ANTONIO HERNANDEZ FLORES

DOCTOR EN MEDICINA

GRACIELA EMILIA HERNANDEZ FLORES

INGENIERO CIVIL, MASTER OF SCIENCE Y DOCTOR OF PHILOSOPHY

HECTOR DAVID HERNANDEZ FLORES

ARQUITECTO

JORGE LUIS HERNANDEZ FLORES

DOCTOR EN CIRUGIA DENTAL

RHINA VIOLETA HERNANDEZ FLORES

INGENIERO QUIMICO

ANA ISSA MARIA HERNANDEZ FLORES DE BRAN

con especial admiración al constarme sus brillantes trayectorias estudiantiles y profesionales.

A MI FAMILIA

A MIS PROFESORES

A MIS COMPAÑEROS DE ESTUDIO DE LA PROMOCION "DR. CARLOS ALFREDO RAMOS"

A MIS ANTIGUOS Y ACTUALES COMPAÑEROS DE TRABAJO

A MIS COMPAÑEROS DEL CLUB ORO

A MIS AMIGOS

con un testimonio de estimación.

JOSE FRANKLIN HERNANDEZ FLORES.

COMENTARIOS A LA LEY DE VIALIDAD EN EL SALVADOR

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	1
I - CONCEPTOS FUNDAMENTALES	
1) Gasto Público e Ingreso Público	3
2) Clasificación de los Ingresos Públicos	5
3) Tributos - Impuestos	9
4) Impuestos	
a) Sus fines, principios y consideraciones prácticas.	11
b) Su impacto, Traslación e Incidencia	18
c) Su naturaleza jurídica	19
d) Su Clasificación	22
e) Sus elementos	25
f) Su legalidad	27
5) Impuesto de Vialidad	
a) Su origen	29
b) Su conceptualización moderna	30
II - HISTORIA DE LA LEY DE VIALIDAD EN EL SALVADOR	31
III - EXPOSICION COMENTADA DE LA LEY	
a) Sujeto pasivo del impuesto	37
b) Objeto	40
c) Exenciones	41
d) Determinación de la base gravada	42
e) Estructura del impuesto	44
f) Administración	45
IV - ANALISIS CRITICO DE LA LEY	51
BIBLIOGRAFIA	69

INTERVENCIÓN

A cada instante, a cada momento de su vida, el individuo tiene un contacto con el Estado. El hombre participa de sus actividades con él o frente a él, y precisamente, desde la época en que el ente estatal se formó, múltiples y variadas han sido las relaciones que entre ambos se han presentado y presentan continuamente; día tras día, el Estado hace notar su existencia ante sus habitantes con los ingresos que percibe, con los gastos que realiza y con los servicios públicos que presta al conglomerado social correspondiente, y toda esta gama de realidades permite advertir en sus habitantes, su sentido de identidad y participación.

Cualquiera que fuese la posición en que, en un determinado momento, se ubique la persona, ciertamente mantendrá un contacto con el Estado, ya por medio de sus actos, ya por medio de sus leyes o bien por sus decisiones, las cuales éste, en un momento, puede hacerlas efectivas aún contra la voluntad de sus habitantes, en vista de que cuenta con los instrumentos de coercibilidad.

Naturalmente, según las ideas dominantes en la época, el Estado ha actuado y ha sabido llevar adelante sus actividades y la afirmación anterior ha sido históricamente comprobable; para el caso, ha quedado establecido que en un momento determinado el Estado tuvo intervención notoria en las opiniones y creencias religiosas y si bien, ello no ha desaparecido del todo, es cierto advertir que también nunca antes como ahora ha tenido mayor intervención en la vida cultural y económica de su pueblo. Así, cada vez que el Estado actúa hace notar su existencia y demuestra el papel de primera importancia que desempeña en la comunidad.

Una de las maneras por las cuales el Estado afirma su existencia ante los demás son los Impuestos, los cuales constituyen parte de los ingresos públicos orientados a cubrir los gastos públicos. Precisamente, por la trascendencia que ello implica, he decidido referirme en mi Tesis de Graduación a la Ley de Vialidad, con referencia a la legislación salvadoreña.

Quiero hacer constar, que el tema que he escogido para desarrollar esta Tesis, representa el interés personal por contribuir al enriquecimiento bibliográfico

que, sobre la Ley de Vialidad de El Salvador, ha tenido poca aceptación jurídica en nuestro país. En efecto, pocos han sido los esfuerzos que para abordar la temática relacionada se han efectuado en el país. y, en este sentido he creído conveniente dar a luz mis ideas personales respecto a un impuesto que gravita en el orden nacional, posiblemente no en el impacto que otros lo hacen, y lo hago con la firme idea de agrupar y coordinar conocimientos adquiridos e ilustrar sobre su articulado.

Esta Tesis de Graduación sobre el Impuesto de Vialidad en El Salvador contiene, pues, en primer lugar, una exposición de principios y fundamentos jurídicos correspondientes, puesto que, en realidad, para poder comprender mejor los alcances de la citada imposición, preciso es tener presente la conceptualización de los impuestos en general. Establece asimismo, el análisis jurídico de sus disposiciones y sus comentarios críticos, elaborados en orden a demostrar que dicha ley, incluso desde su nombre, merece ser reformada, lo cual pretende servir también como un texto de estudio para las nuevas generaciones que, con verdadero espíritu renovador, den cabida en sus inquietudes al estudio de una temática jurídica como la expuesta.

De conformidad con lo anterior, la exposición que contiene esta Tesis comprende, en primer lugar, la determinación de unos conceptos fundamentales y básicos relativos a este estudio, entre los que incluyo la significación de: Gastos Públicos e Ingresos Públicos, la clasificación de los Ingresos Públicos, los Tributos e impuestos, los Impuestos en general y los Impuestos de Vialidad en particular; en segundo lugar, se hace una relación de la historia de la precitada ley, estableciendo el número de leyes emitidas al respecto y sus principales modificaciones; en tercer lugar se aborda el contenido jurídico de la ley, haciendo referencia a los sujetos del impuesto, objeto, determinación de tasas, administración de los mismos y otros aspectos de relevancia jurídica; y finalmente, las conclusiones personales a las que he llegado tras detenido estudio de la indicada ley.

I - CONCEPTOS FUNDAMENTALES

1) GASTO PÚBLICO E INGRESO PÚBLICO

Dice el Art. 2 de nuestra Constitución Política vigente que "es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social." No obstante que es reconocible las positivas aspiraciones contenidas en nuestra Carta Magna, es comprensible afirmar desde un principio que el Estado por sí no puede asegurar a la población salvadoreña el goce de esas situaciones, puesto que a lo sumo lo que realiza son actividades tendientes a fomentar, a propender y a crear las condiciones más propicias para que sus habitantes puedan desarrollar sus actos de conformidad a tales aspiraciones.

En el cumplimiento de tal finalidad, que debemos entenderla no con los términos de "asegurar", sino que de la manera ya relacionada, el Estado desarrolla actividades diversas entre las que a manera de ejemplo se citan las siguientes: construcción de escuelas, hospitales, la atención del aseo público, del alumbrado público y del agua a todas las comunidades del país, la intervención en mayor o menor grado en los procesos económicos, monetarios, crediticios y bancarios, así como en los sectores industriales, agrícolas y comerciales del país, es decir, en todos los órdenes de la vida que tienen trascendencia social.

La participación estatal al respecto se suaviza o se acentúa de conformidad a los criterios y al pensamiento dominante elaborados en atención a los fines que el Estado persiga en una época dada. En efecto, el Estado como obra cultural responde a fines, discutibles en su concretización, aunque desde luego existe un común denominador mínimo que se refiere a la defensa colectiva, la paz y la seguridad interna y el cumplimiento del orden jurídico; más allá de ese mínimo, la discusión es compleja, puesto que en realidad, incluso hay quienes amplían la esfera de acción estatal en materia de educación, salud, economía, trabajo, etc. En tal sentido, tenemos que en los Estados "gendarmes", ideal del siglo pasado, la intervención del Estado sólo lo es para atender la justicia, la policía y la guerra internacional, o sea el mínimo común mientras que en los Estados "de policía",

para el caso, la intervención estatal depende de todas las actividades humanas susceptibles de organización colectivizada, existiendo entre este tipo de estado y el primero, una serie de posibilidades que hacen intervenir al Estado en las actividades de una comunidad, entre los cuales se destaca el "Estado promotor del bien público", en el cual las áreas de salud, educación, economía, trabajo, justicia social, etc., son también de responsabilidad del Estado, que lo hace estimular estas áreas, suavizar la actividad privada en ellas cuando es débil, dirigir las eventualmente y en casos precisos, sustituirlas.

Como quiera que fueren los fines estatales, es advertible precisar que el Estado, para poder atender las actividades correspondientes, debe contar con los fondos necesarios para poder sufragarlos; el Gasto Público, en consecuencia, tiene una cercana relación con los fines hacia los cuales el Estado orienta sus actividades y naturalmente, con los Ingresos Públicos. En esta forma, una planificación integral de las actividades estatales permite determinar que ante ciertos gastos que el Estado hará en la cuantía, forma y demás condiciones que se establezcan, el ingreso público permitirá cubrirlo y naturalmente, ellos serán menores si son referidos a "Estados gendarmes" y serán mayores, si lo son a "Estados promotores del bien público" y a "Estados policías".

De conformidad al pensamiento de G. Cabanellas, los gastos constituyen "un conjunto de desembolsos pecuniarios o de valores y bienes equivalentes, realizados en el ejercicio o desempeño de una actividad periódica, permanente o compleja, o frecuente si es discontinua"; y son públicos, "los que para la realización de sus fines y para el mantenimiento de su organización efectúa el Estado, las Provincias y los Municipios, integrando la parte deudora del Presupuesto del Estado u otra Corporación. (1)

(1) Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Tomo II, Pág. 250 y 255.-

Por su parte, los Ingresos Públicos son aquellas transacciones monetarias o de cosas de valor pecuniario que en virtud del Derecho Público se imponen a la población, o más exactamente, a las personas o comunidades determinadas en la Ley, cuyo rendimiento se destina a satisfacer los gastos ocasionados por las Instituciones públicas en servicio de los intereses generales.

Ciertamente, los Gastos Públicos afectan al ingreso nacional a través de sus componentes, el volumen del consumo y el volumen de la inversión privada; ambos están profundamente interrelacionados, puesto que el consumo influye en el monto de la inversión, al cual, a su vez, afecta el nivel de empleo e ingreso y, de este modo, el consumo.

También es correcto destacar que la relación entre los gastos de igual índole determina el equilibrio del presupuesto si ambas partidas se compensan o la diferencia entre ellas es ocasional: existiendo déficit si los gastos son superiores a la recaudación y superávit, en el caso contrario, o sea, cuando los ingresos son mayores que los desembolsos.

Finalmente, es preciso establecer que, en materia financiera, el Estado determina primero sus gastos, tanto la suma total como en detalle, y posteriormente decide cómo adquirir los fondos necesarios (empéfitos, impuestos, emisión de billetes, etc.)

2) CLASIFICACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS

Teniendo presente el significado de ingreso público mencionado anteriormente, es preciso considerar en estos instantes la clasificación de los mismos.

Es natural indicar que las clasificaciones que de los ingresos públicos se hacen dependen del punto de vista desde el cual se enfocan, de tal suerte que existirán tantas clasificaciones como puntos de apoyo puedan establecerse. Al respecto, diversos autores presentan las siguientes clasificaciones:

a) Por la manera como se originan en: Extracontractuales y Contractuales.

Los primeros se basan en un hecho (Ejemplo: percibir un ingreso, poseer un bien raíz, realizar una compraventa, etc.) al que la Ley atribuye ciertos efectos traducidos en entradas para las Arcas Fiscales; en tanto que los segundos se basan en el acuerdo de voluntades del Estado y otras personas naturales y jurídicas que por su libre consentimiento originan un ingreso estatal. Tal clasificación se subdivide así: INGRESOS EXTRA-CONTRACTUALES: Impuestos, Contribuciones, Multas, Intereses penales, Indemnizaciones, Requisiciones, Coristas. INGRESOS CONTRACTUALES: Donaciones, Empréstitos voluntarios, Ingresos de dominio. Estos últimos, a su vez, se subdividen en: Tasas, Utilidades, Dividendos, Rentas de arrendamiento y Enajenación de bienes.

b) Por la periodicidad en que son percibidos por el Estado: son ORDINARIOS y EXTRAORDINARIOS. Son Ordinarios cuando su percepción es regular en cada ejercicio fiscal y cubren los gastos ordinarios, tal como sucede con los Impuestos de Vialidad, en donde ya se establece claramente el período de pago, y son Extraordinarios cuando su percepción se efectúa en circunstancias anormales, para cubrir necesidades provenientes de catástrofes, guerras, etc., tal como ocurre con los Impuestos Extraordinarios y los empréstitos.

c) Por la actividad que desarrolla el Estado: son Originarios y Derivados. Son Originarios cuando el Estado los procura de una manera directa desarrollando una actividad, tal como ocurre con los impuestos sobre la Renta y Vialidad, en donde el Estado precisamente desarrolla una actividad

de manera indirecta, directa e indirecta, mediante el leer, no una vez, sino que también una mejor percepción de dichos impuestos: y son Perivañs, cuando al Estado los ocurre de una manera mediata, tal como ocurre cuando al Estado preceden eventos culturales, deportivos, o de actividades directas en las cuales se perciban derechos de participación como uno de sus efectos mediatos.

Sin embargo, una clasificación completa es la que divide los Ingresos Públicos en Ingresos de Derecho Privado e Ingresos de Derecho Público. Son de Derecho Privado aquellos ingresos que el ente estatal percibe en igualdad de condiciones que los particulares, pues en éstos no hace uso de su poder de imperium, pudiendo provenir bajo las modalidades de precios y productos, empréstitos voluntarios e ingresos a título gratuito. Son de Derecho Público, cuando en el ingreso a las Arcas nacionales no intervenga la voluntad humana como originadora de la acción, sino que éste es percibido por el Estado, haciendo uso de su poder de imperium tal como ocurre en los Impuestos sobre la Renta y Vialidad, en donde el sujeto del impuesto lo es no por voluntad propia, sino porque existe una ley dictada por el Estado, que lo obliga al pago, estos ingresos públicos pueden presentarse en las modalidades de Empréstitos forzados y Tributos y dentro de estos últimos encontramos a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, que a su vez pueden ser: Contribuciones de mejoras y Contribuciones de seguridad social.

Al hablar de los ingresos públicos de Derecho Público hemos ubicado en ellos a los Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales. Es conveniente indicar entonces, la significación de unos y otros, a fin de poder comprender su aplicación en un momento determinado, dado que entre tales tipos de ingresos existan ciertas similitudes y diferencias.

Las Tasas, también denominadas derechos, son contraprestaciones del Estado a cambio de determinadas cuotas de pago a cargo de sus habitantes. Dicho en otras palabras, es un pago parcial inferior al costo, obtenido por un servicio público, ofreciendo como contraprestación directa al beneficio

derivado del uso del servicio. Se presta a la injusticia contributiva por gravar igual a todos, puesto que en efecto, todo aquel que requiera gozar de la prestación que presta el Estado, independientemente de su personalidad estado económico, tendrá que pagar el mismo costo por su disfrute, es natural que eso lo sea en detrimento de los menos favorecidos y en beneficio de los sectores que cuentan con mayores recursos económicos.

Las Contribuciones Especiales son cuotas en dinero que aporta el sujeto obligado al Tesoro Público, impuestas por el Estado para una obra de interés colectivo que en parte le reporta o no un Beneficio particular. Dicho en otras palabras, son prestaciones exigidas obligatoriamente a cambio de una prestación directa a favor de quien las aporta.

Finalmente, los Impuestos son prestaciones en dinero o especie que el Estado fija unilateralmente y exige con carácter obligatorio en virtud del poder de imperio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin contraprestación directa en beneficio de quien los aporta.

En síntesis, tanto los Impuestos, como las Tasas y las Contribuciones Especiales, son ingresos públicos que, para la mayoría de autores difieren en que mientras que los Impuestos y Contribuciones Especiales son prestaciones exigidas obligatoriamente por el Estado, las Tasas son voluntarias, y mientras que los Impuestos no producen contraprestación directa alguna a favor de quien los paga, las Contribuciones Especiales y las Tasas lo hacen. No obstante lo anterior, ciertos autores, como Giuliani Penroupa, afirman que las Tasas no tienen carácter voluntario o facultativo, sino que son prestaciones obligatorias al contener la coerción como característica implícita, desde el instante en que el Estado organiza el servicio para su utilización por los particulares, los cuales aunque no lo usen, no pueden rehusar su pago por otro lado, dicho autor niega también al que las Tasas produzcan contraprestación directa a favor de quien las paga, pues no siempre ésta se reporta, por lo que para él no existe diferencia sustancial entre Impuestos y Tasas.

3) TRIBUTOS - IMPUESTOS

Si el impuesto es una clase de tributo o si ambos términos se refieren a la misma situación es el punto que se analiza a continuación. En efecto, se ha planteado una discusión al respecto que exponemos a continuación:

En primer lugar, José Luis Pérez de Ayala nos indica que la doctrina moderna admite que el tributo es definido de conformidad a las siguientes características: " 1º) Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público; 2º) Encuentran su fundamento en el poder de imperio del Estado; 3º) Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas." (1).

La primera de las citadas características nos establece que los Tributos son obligaciones que están establecidas en una ley y que, precisamente, en atención a esa circunstancia, adquieren la relevancia jurídica correspondiente; para el caso, cabe destacar que el Art. 119 de nuestra Constitución Política vigente establece que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley; es, pues, a partir de la vigencia de una ley impositiva cuando la obligación de tributar surge a la vida jurídica.

La segunda característica hace relación al poder del imperio con que el Estado se manifiesta en estos órdenes, indicándonos que son ingresos de Derecho Público establecidos por el Estado en la forma, cuantía y modos que más le parece conveniente. No se atiende, pues, a la voluntad de la persona, la cual, quiéralo o no, al ser considerado en una ley como sujeto de la obligación fiscal, deberá cumplir con la norma para con el Estado, quien fundándose en su poder de imperio puede usar de sus instrumentos de coercibilidad cuando aquél ignore, contraríe o no cumpla con su deber.

La tercera característica citada hace relación a los fines fiscales que con la tributación se persigue; en efecto, dada la creciente complejidad de fun

(1) Pérez de Ayala, José Luis. "Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, Pág. 47.

ciones que tiene que atender el Estado y la satisfacción de necesidades de una población también creciente, es preciso que aquél tenga que estudiar - la manera de allegarse fondos con que cubrir sus actividades y en este sentido surge la tributación como un instrumento de gran utilidad en la percepción de medios con los cuales se pueden satisfacer aquellas necesidades.

Plantado así el esquema del significado del tributo para el citado autor, él mismo establece cuales son las clases de tributos que existen y al efecto indica las siguientes clases: tasas, contribuciones e impuestos, reconociendo que la doctrina alemana, de carácter tradicional sostiene que las tasas no tienen cabida entre los tributos.

Por su parte, el Dr. Oscar Adalberto Zepeda manifiesta que prefiere el término " impositivo " a tributo o tributario, pues este último término conduce a la idea de sumisión y ésta lleva a la de esclavitud. Con tal afirmación, implícitamente reconoce que ambos términos "Impuesto" y "Tributo" se identifican y que, por parecerle ofensivo, descarta el último, prefiriendo el primero.

De conformidad con lo expuesto, en tanto que para uno el impuesto es una clase o especie de tributo, para otro ambos términos se asimilan; en tanto que para uno el tributo es el género y el impuesto una de sus partes; para el otro, tributo e impuesto significan la misma cosa.

Personalmente, me uno a la primera posición al considerar que el tributo es mucho más amplio que el impuesto, pues en efecto-como se estableció anteriormente-además de éstos, el tributo comprende a las contribuciones especiales y a las tasas; no creo en lo que el Dr. Zepeda sostiene, puesto que el emplear términos menos ofensivos no conduce a establecer similitudes o diferencias entre ambos. Creo que la discusión al respecto debe centrarse en el fondo del asunto y en tal sentido, sostengo que el tributo es el género al cual pertenece, entre otras especies, el impuesto.

4) IMPUESTOS

Teniendo presente que los impuestos, al decir de G. Cabanellas "es la participación económica que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado y constituye un derecho que este último tiene junto a su deber de atender los servicios públicos y la necesidad de recursos materiales para su realización", (1) precisamos sus características diciendo que son: a) un aporte establecido por el poder público; b) de carácter obligatorio; y c) sin contraprestaciones directas a favor de quien los paga.

Tales características permiten señalar al impuesto como el instrumento más eficaz para satisfacer las necesidades financieras del Estado, establecidas en orden a los fines a los cuales se orienta, y permiten iniciarnos en su estudio que lo hacemos de conformidad al siguiente plan.

Siguiendo su etimología, impuesto viene de "imponer" y éste significa "hacer cumplir algo" efectivamente, la prestación la exige el Estado a los sujetos de la obligación quienes al no cumplir con la norma fiscal, pero que el caso que, su cumplimiento, tal obligación ha sido contraída voluntariamente puesto que los impuestos son fijados por los representantes del pueblo en la Asamblea Legislativa. Es, pues, el impuesto una obligación adquirida voluntariamente por los sujetos o través de sus representantes, cuyo cumplimiento es exigido obligatoriamente por el Estado.

a) Sus fines, principios y consideraciones prácticas

Al referirnos a las finalidades del impuesto, afirmamos que éstos pueden ser fiscales o extra-fiscales. Los primeros persiguen primordialmente obtener recursos para el Erario fiscal; en tanto que los últimos buscan básicamente otros fines para los cuales el impuesto es sólo un medio. Al explicar tales finalidades indicamos que en todo impuesto se dan ambos fines y que en su ubicación en uno u otro tipo se atiende a la finalidad que predomina.

(1) Cabanellas, Guillermo. 'Diccionario de Derecho Usual.' Editorial Heliasta S.E.L., Buenos Aires, Tomo II.

Los discípulos de Wagner y los escritores de la Escuela del Socialismo de Estado ; tal vez que el impuesto tiene una finalidad política social en la actualidad, pues, al contrario de lo que operó en el período puramente fiscal, en el que los gobiernos sólo se preocupaban por obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos estatales, en la actualidad, por el contrario, hay un predominio de las consideraciones sociales sobre las fiscales. Así, el Estado interfiere en la propiedad privada para distribuir más equitativamente la riqueza, preocupándose en la dirección político-social de las relaciones de las clases sociales entre sí y en su regulación satisfactoria.

A tal respecto, muchos autores, por no decir la mayoría, aceptan tal finalidad, sintetizando las distintas formas de intervención social a que se presta el impuesto, así: corrige el comportamiento indeseable de los seres humanos, logra cierto reajuste del poder económico entre los grupos y las clases sociales y combate los abusos del capitalismo, facilitando la transición a otro orden económico. De tal manera, pues, que la forma como el impuesto se exige y se distribuye entre los contribuyentes responde a tal finalidad político-social, fines que se realizan mediante la progresión impositiva y la discriminación tributaria, principios que en su oportunidad se explicarán.

Ya se ha dicho que la función principal del impuesto es la de cubrir las necesidades financieras, pero los Estados lo han utilizado para lograr otros fines. Así, en Roma, con él se fomentaba la natalidad; en las Edades Media y Moderna, con él se combatía el lujo; los mercantilistas lo consideran como instrumento eficaz al servicio de la política económica; en el comercio exterior es muy importante el proteccionismo.

En cuanto a su manifestación en la política económica, se señala que no hay sector económico en que no encuentre aplicación: en la agricultura, industria, comercio; opera, asimismo, en compañías mercantiles, indicándose que la política sanitaria lo utiliza bastante satisfactoriamente.

También se apela a él para intervenir con eficacia, en las oscilaciones de la vida económica, corrigiendo sus excesos, ya para estimular, ya para frenar la inversión, con los efectos multiplicadores del caso.

En cuanto a los principios fundamentales de los impuestos

Tenemos un aporte valioso que nos da Adam Smith, quien en 1776 publicó su tratado "La Riqueza de las Naciones", plasmando en su Libro V los principios fundamentales que rigen el impuesto considerados como la declaración de los derechos de los contribuyentes; tomando tal punto de vista, se critica a Smith que para establecer estos principios sólo tomó en cuenta al contribuyente y dejó el interés financiero y el interés estatal.

Los principios que aporta Smith son cuatro: principio de justicia, principio de certidumbre, principio de conodidad y principio de economía.

Principio de Justicia. Se señala que los impuestos deben ser justos, pero el concepto de justicia es una categoría histórica, variando de una época a otra y de un país a otro luego, debemos de acoplar esta categoría al campo financiero actual, indicando que actualmente el principio de justicia se justifica con los tres elementos siguientes: el principio de la generalidad, el principio de la uniformidad y el principio de la legalidad.

El principio de la generalidad tiene su enunciado: "Todos deben de pagar impuestos", el cual también se puede tomar y exponer en su sentido negativo "Nadie está exento de pagar impuestos". En realidad, debemos entender este principio no en una manera o sentido totalmente absoluto, sino con un sentido relativo referido a que deberán pagar impuestos todos aquellos que tengan capacidad contributiva para poder pagar el impuesto; así, no todos podemos ni estamos obligados a pagar todos los impuestos, sino que se pagarán aquéllos a los cuales estamos capacitados para poder pagar.

El principio de uniformidad considéralo como elemento integrador del principio de justicia; supone y expone que "todos somos iguales frente al impuesto". Tenemos que en la actualidad, con el Estado Democrático, todos somos iguales ante la ley, de los que sacamos la deducción lógica en el campo financiero "todos somos iguales frente al impuesto". Para que pueda cumplirse este principio, debe existir la proporcionalidad del impuesto, de tal suerte, por ejemplo, aquél que tiene cien, debe pagar diez; aquél que tiene mil, pague cien; pagando diez veces más el que tenga diez veces más, etc. Así también, el impuesto debe ser progresivo que se funda en que la capacidad contributiva aumenta progresivamente, justificándose, por lo menos, con la teoría del sacrificio, la cual indica de que las molestias, inconvenientes, etc., del impuesto sean igual para todos, lo cual es un criterio puramente subjetivo y no objetivo.

Principio de Certidumbre. Se puede enunciar así: "El impuesto que cada ciudadano está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario; la época, la forma y la cantidad de pago deben ser claras para cada contribuyente, así como para cada otra persona". En resumen, este principio garantiza al contribuyente el no abuso y no mala intención de las personas encargadas de efectuar el cobro de los impuestos.

Principio de Comodidad. Smith nos dice que "todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma que parezcan más convenientes para el contribuyente". Este principio no presenta mayor dificultad, pues la regla anterior se justifica y vale por sí mismo, cuando establece "el impuesto debe ser recaudado en la forma que parezca más conveniente para el contribuyente". Con relación a esto, tenemos que, dentro de lo posible, el contribuyente debe pagar su impuesto en su domicilio para luego evitar contratiempos sin fundamento y lograr mayor comodidad para el contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria, en el pago de sus impuestos.

Principio de Economía. "Toda contribución debe ser establecida de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el Tesoro del Estado, sea la más pequeña posible", nos dice Adam Smith, entendiendo que el costo del tributo para el Estado, el costo de recaudación, sea lo más pequeño posible. Es conveniente e importante para un Estado, que los egresos que realiza para la liquidación de créditos fiscales o para la determinación de las bases necesarias para su liquidación, las notificaciones y la recaudación del impuesto, sean lo más bajo posibles.

Con este último principio Smith concluye los principios fundamentales de los impuestos, criticados porque no tomó en cuenta el interés estatal o financiero del Estado.

Adolfo Wagner, que es posterior a Smith, aporta principios que tienen una influencia enorme sobre el derecho tributario moderno, pues trata el punto de vista del contribuyente y el interés financiero del Estado. Los principios que eran nueve, se han resumido en cuatro postulados: postulados de política financiera, postulados de economía pública, postulados de equidad y postulados de administración fiscal.

Postulados de Política Financiera. Comprende el de suficiencia y el de elasticidad. Se entiende por suficiencia de un sistema tributario impositivo que el monto total de los ingresos que el Estado percibe por concepto de impuestos debe bastar para satisfacer las necesidades estatales es decir, que los impuestos deberán ser suficientemente proporcionales con las obligaciones proporcionales con las obligaciones estatales, para que éste los pueda satisfacer. El principio de la elasticidad consiste en que, dentro de un sistema tributario, deberán existir dos o más impuestos susceptibles de producir un ingreso determinado, cuando así lo deseen o así lo justifiquen las necesidades estatales.

Postulados de Economía Pública. Comprende dos principios: la elección de buenas fuentes y la elección de clases de impuestos. Wagner considera

que hay tres clases de fuentes de imposición: la renta nacional, el capital y los medios de consumo, señalando que la mejor fuente de imposición es la Renta, porque indudablemente no consume el capital productor, no agota la fuente misma del impuesto; en cambio, cuando se trata del capital nacional, su imposición fuerte puede llegar a traer consecuencias que trastornan la economía nacional.

Postulados de Equidad. Wagner señala los principios de generalidad y uniformidad, consistiendo el primero en que todos debemos pagar impuestos, pero no en una forma absoluta, como ya se dijo. En relación a la uniformidad, se entenderá la igualdad de los impuestos en su pago que tiene su fundamento en la doctrina democrática, ya tratada anteriormente.

Postulados de Administración Fiscal. Wagner señala tres principios: - principio de fijeza, principio de comodidad y principio de economía, - principios que coinciden exactamente con los principios de Smith, identificándose fijeza con certeza, certidumbre para el contribuyente, respecto al monto que tiene que pagar, de la forma en que tiene que pagar y - en la época en que deberá pagar.

Wagner recomienda que las leyes de impuestos deben ser sencillas, claras, precisas, todo por supuesto, dentro de lo posible; más, debido a la complejidad que tiene el impuesto en las finanzas modernas, el Estado no puede hacer tan sencillo el impuesto y así exige una técnica especializada para su elaboración, aplicación y administración.

Por su parte, el profesor John F. Due sostiene que la evolución de los principios de la imposición es producto de la aplicación de la teoría del bienestar económico. Considera que dichos principios pueden ser seleccionados sólo en función de las metas que se consideran como los objetivos adecuados del sistema económico, los cuales son: 1) máxima libertad de elección compatible con el bienestar de los demás; 2) niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado

actual de la técnica y las preferencias de los contribuyentes y propietarios de factores; y 3) una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por las sociedades. En tal sentido, enumera los siguientes principios como básicos en la imposición:

- a) máxima neutralidad económica, según el cual la imposición de un país debe establecerse de una manera tal que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo;
- b) equidad, según el cual la distribución de la carga impositiva ha de adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos y el cual coincide con el principio de justicia de Smith y de equidad de Wagner;
- c) costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observación de las obligaciones fiscales, el cual coincide con el principio de certidumbre de Smith y el de administración fiscal de Wagner

Finalmente John Maynard Keynes, el célebre economista cuyo pensamiento continúa influyendo en los tiempos actuales al recomendar la intervención del Estado como medio para asegurar la existencia del sistema de la libre empresa, en sus propuestas sostiene que la actividad económica de la comunidad debe ser objeto de estímulo por la intervención estatal, teniendo presente que la imposición es uno de los instrumentos más valiosos con que cuenta el Estado Moderno. Considera correcto usar un sistema de imposición progresiva que permita redistribuir la renta social de las personas de altos ingresos hacia aquellos de bajos ingresos, para que, por medio de las obras públicas, se pueda elevar la propensión media al consumo de la comunidad.

De conformidad con las anteriores ideas, es posible advertir tres tendencias que, respecto a los fines de la imposición, han expuesto los tratadistas en la materia. La primera de ellas, que pudiéramos llamar clásica, atiende únicamente al beneficio y la comodidad del contribuyente; la segunda, considera la imposición con sus fines fiscales exclusivamente; en tanto que la tercera posición, sostiene que la imposición persigue, además de sus fines fiscales, los extra-fiscales al considerársela como un verdadero instrumento de política económica financiera.

En cuanto a las consideraciones prácticas, preciso es tener en cuenta en el momento en que se estructure la imposición su rendimiento, su justicia, sus costos administrativos y los efectos económicos y sociales que se produzcan, todo ello en relación a los principios que anteriormente se ha relacionado.

B) SU IMPACTO, TRASLACION E INCIDENCIA

El impacto, la traslación y la incidencia del impuesto constituyen fases de un mismo fenómeno que se da en los impuestos y que se denomina el fenómeno de la repercusión.

El impacto es el punto donde la ley impone la caída del impuesto; la traslación es el proceso por el cual se fuerza a otra persona a pagarlo; y la incidencia es el último lugar donde descansa el impuesto.

Este fenómeno es de gran importancia tenerlo siempre presente en vista de que, como se verá en su oportunidad, es fundamental para poder distinguir los impuestos directos de los indirectos. Por de pronto señalamos que dicho fenómeno no ofrece muchas variantes, entre las cuales se encuentran las circunstancias de monopolio o de libre concurrencia; así, si un producto se da con circunstancias de monopolio, el productor como consecuencia de ello trata de elevar el precio, hasta donde lo permita la elasticidad de la demanda, dando como resultado que no hay problema alguno con la oferta, pues él es el único que ofrece el producto. Distinto ocurre cuando hay libre concurrencia o libre competencia: entonces, el producto se encuentra con problemas como son los de la oferta, demanda, competencia, etc. Así, la repercusión, como consecuencia de lo anterior, se dá más intensamente en este sistema, pues en el monopolio, el productor monopolista tratará de aguantar al máximo el impuesto, porque su problema mayor es lograr un mayor precio de su producto. Más, si hay libre competencia, los productores serán gravados en la misma forma y cuantía por determinados impuestos, lo que hace que las condiciones de oferta permanezcan iguales. Como consecuencia de ello, viene la traslación del impuesto, que no es sino una lucha, sin darla a conocer, entre el productor y el consumidor.

Para la traslación del impuesto se requiere la concurrencia de fenómenos que repercuten en la misma traslación; así por ejemplo, cuando se trata de un artículo insustituible, la posibilidad del productor de trasladar el impuesto al consumidor será plena o casi plena; por el contrario, cuando el producto tiene substitutos, existe la posibilidad y riesgo para el productor, al trasladar el impuesto al consumidor, de disminuir en una manera notable la demanda de su producto, porque como consecuencia de ellos, el consumidor al analizar el mercado, puede sustituirlo por otro que no se encuentre gravado, con el perjuicio para aquel producto.

C) SU NATURALEZA JURIDICA

Con el propósito de fundamentar el derecho de establecer la imposición, se han elaborado una serie de teorías que tratan de justificar el impuesto o de caracterizar su naturaleza, sobresaliendo entre ellas las más comunes, ingeniosas y atractivas, siguientes:

Teoría de la Equivalencia- Considera que el impuesto es el precio de los servicios que recibimos del Estado. Lo más interesante de esta teoría es que considera al impuesto como el precio de la protección de la vida y de los bienes, es decir, como precio de los servicios que presta el Estado.

Afirmase que esta teoría es inexacta porque los servicios que presta el Estado, así como sus atribuciones que como ente soberano le corresponde, no sólo se limita a la protección de la vida o a la protección de la propiedad; por ejemplo: si analizamos un presupuesto, notamos que la porción que se dedica a la policía, al servicio de seguridad, es pequeña en relación con el total del presupuesto; quiere esto decir que ni siquiera es la mayor parte de los ingresos del Estado la que se vierte para la protección de la vida o de la propiedad, sino que, por el contrario, gran parte o la mayor parte de los ingresos que obtiene el Estado a través del impuesto se vierten en otras obras, en otros servicios estatales, tan generales, tan amplios, tan variados, como la cultura, la higiene, el desarrollo económico; en fin, que podemos concluir que las atribuciones del Estado, las funciones del Estado, no se restringen de ninguna manera.

Otro argumento dado sobre esta teoría es el que consiste en hacer observar que, precisamente, quienes más se aprovechan de los servicios que el Estado proporciona, son los pobres, los desheredados de fortuna. Efectivamente, se sabe que la educación pública gratuita es aprovechada casi exclusivamente por los pobres, así como los hospitales, las clínicas, etc. Estas personas que reciben beneficios concretos de la existencia del Estado, en cambio no pagan impuesto o casi pagan alguno relativamente poco, lo que viene a destruir o a poner de manifiesto la inexactitud de la teoría de la Equivalencia, ya que los servicios percibidos por el pobre, por el hecho de vivir dentro del Estado, no tienen la misma equivalencia con los impuestos que paga.

Teoría del Seguro.- Girardín es su autor, señalando que ella consiste en considerar que el impuesto es la prima del seguro de nuestra vida y de nuestras propiedades; es decir, que considera que el Estado es la empresa aseguradora,

por así decir, que no está garantizando nuestra vida y nuestras propiedades y que el impuesto que le pagamos es la cuota en la prima del seguro.

También esta teoría ha sido descartada por inexacta. En efecto, ya se dijo al objetar la teoría de la equivalencia, que las atribuciones del Estado no se restringen a la protección de la vida humana o a la protección de los bienes, pues hay un cúmulo de atribuciones que tienen como finalidad, como mira, un interés mayor, sobre todo en el Estado Constitucional Moderno, en que ha ido desapareciendo la concepción del Estado Gendarme, que deja a la libertad de la empresa privada, a la libre concurrencia, la tarea de satisfacer las necesidades de una colectividad. El Estado, tal como se concibe en la actualidad, aún en aquellos países más conservadores, exige una serie de atribuciones que desde el prudente intervencionismo estatal, hasta el socialismo de Estado, llevan por mira la de tomar una ingerencia decisiva, un control manifiesto y eficaz, sobre la esfera particular en aras de los intereses generales. Por esta razón, se considera que es inexacta, que es incorrecta, la teoría del seguro.

Además, si el Estado fuere realmente una empresa aseguradora, al realizarse un riesgo, es decir, por ejemplo, al ocurrir un homicidio o robo, que serían los riesgos que cubriría ese supuesto seguro, la empresa aseguradora, el Estado, estaría obligado a resarcir, a indemnizar, a pagar el valor del seguro. Tal cuestión, real y evidentemente, no sucede, y por lo tanto, el impuesto no es una prima del seguro por la protección de nuestras vidas y de nuestros bienes.

Teoría del Capital Nacional.- Esta teoría sostiene que el Estado cobra el impuesto para poder explotar el capital nacional, constituyendo aquél, pues, el costo de explotación del capital nacional.- Esta teoría se debe a Menier, quien creyó que debía establecerse un impuesto único sobre el capital.

Para contra argumentar esta teoría, hay que afirmar nuevamente que el Estado no se limita a realizar una atribución en un sólo cauce. No es sólo una finalidad la que posee el Estado, sino que es un conjunto de atribuciones cuya finalidad total es la de garantizar el progreso de todos los componentes del Estado, asegurándoles ya no sólo la paz interior, sino también la adquisición de los medios mejores de vida.

Teoría del Sacrificio.- Es debida a John Stuart Mill, la cual no tiene por objeto dar, precisamente, un concepto de impuesto, dar los elementos que ca racterizan su naturaleza, sino que señala un elemento muy útil para poder - realizar aquel principio de la equidad en la imposición. Mill estima que el impuesto significa un sacrificio y que la igualdad en el impuesto estriba - precisamente en la igualdad del sacrificio que nos trae, a que nos obliga - el impuesto.

El fundamento científico en que se ha querido basar la teoría del sacrificio es la teoría de la utilidad marginal o utilidad límite, que consiste - en que un bien va experimentando una disminución en su capacidad de produ- cirnos utilidad a medida que aumenta el número de bienes que poseemos de - esa naturaleza. Así, la utilidad que proporciona un colón a una persona - que tiene un millón; es decir, que el desprendimiento de un colón que hace una persona de enorme capacidad económica, no implica para el pobre el des- prenderse de esa misma unidad de colón.

Se objeta a la teoría del sacrificio diciendo que, sin duda, teniendo un - valor cierto cuando se contempla cada caso individualmente, no es posible encontrarse un denominador común, una regla cierta cuando se trata de com- parar entre todos los individuos ese descenso, esa disminución, esa utili- dad decreciente del bien, porque ese descenso, esa utilidad decreciente, es de naturaleza puramente subjetiva. Si pretendemos que el sacrificio sea - igual para todos necesitamos una medida objetiva, un dato cierto que res- ponda a la realidad.

En conclusión, se afirma que todas estas teorías que tratan de justificar el impuesto, tienen elementos comunes, que consisten en que el Estado ne- cesita medios para realizar sus fines y en esa necesidad estriba precisa- mente el fundamento jurídico, el fundamento social, el fundamento políti- co y económico del impuesto. Edgard Allix, fundamentando el impuesto en la soberanía del Estado, dice que el Estado es una necesidad histórica y so- cial que tiene que cumplir un cierto número de fines materiales y morales

y proveer a un cierto número de necesidades colectivas: ha de mantener la solidaridad material entre todos los individuos presente y entre las generaciones actuales y pasadas, y como tal misión entraña gastos, el Estado tiene el derecho de hacer concurrir a ellos, en nombre de la solidaridad nacional, a todos aquellos que viven bajo su ley. Añade, así, pues, que el impuesto es atributo de la soberanía del Estado.

De tal forma que, siendo el Estado la sociedad políticamente organizada e independiente, la forma imprescindible de convivencia humana, necesita para poder cumplir sus fines, la aportación económica de sus súbditos, fundamentándose, así, el impuesto en esa necesidad y en la existencia misma del Estado.

D) SU CLASIFICACION

De igual manera como se estableció cuando hablamos de los ingresos públicos, también aquí en los impuestos existen varias clasificaciones que atienden a diferentes puntos de vista. En este sentido existirán tantas clasificaciones como puntos de apoyo se mencionan y esto es así por la amplitud de concepciones y maneras de analizar los impuestos que exponen los tratadistas y expertos en la materia.

No obstante lo anterior, se mencionan las siguientes clasificaciones como las más relevantes:

- 1) La que atiende a los sujetos activos de la soberanía tributaria: que los divide en federales, municipales y provinciales.
- 2) La que atiende a las características externas de la técnica empleada para recaudarlos: que los divide en impuestos sobre la propiedad, el producto, el tráfico o el consumo.
- 3) La que atiende a circunstancias recaudadoras: que los divide en objetivos y subjetivos, siendo los primeros la que se basa en puntos de vista objetivos y los segundos, los que toman en cuenta las circunstancias personales del contribuyente. No pocos autores emplean los términos "reales" y "personales" para referirse a la clasificación de impuestos

relacionada anteriormente que en todo caso no es del todo correcta, pues da lugar a una serie de confusiones y a casos que no son posibles ubicar los en alguna de esas categorías.

- 4) La que atiende al fenómeno económico de la repercusión y al criterio que se ha dado del control administrativo que los divide en directo e indirecto. Es ciertamente ésta la división más conocida de los impuestos y cuya conceptualización ha sido difícil de destacar por la variada serie de interpretaciones que al respecto existen y que no pocos hacen caer en confusiones, de tal modo que es preciso establecer claramente su significado, sobre todo por la trascendencia jurídica financiera que su conceptualización tiene.

Dijimos de que el criterio que serviría de base para poder distinguir uno y otro tipo de impuesto atiende al fenómeno económico de la repercusión, el cual comprende 3 etapas: a) el impacto o percusión, b) la traslación y c) su incidencia. La primera, como lo dijimos antes, atiende a la caída del impuesto en el sujeto pasivo, o sea la persona titular del hecho generador de la obligación. La segunda, o sea la traslación, tal como lo apuntamos anteriormente, es el proceso por el cual se fuerza a otra persona a pagarlo, mediante el traslado que hace el sujeto pasivo de la carga del impuesto a tercero y, finalmente, por incidencia se entiende, como se explico en su oportunidad, el último lugar donde descansa el impuesto, o sea, la caída final del impuesto en el que realmente lo paga. De conformidad con ese criterio, los impuestos pueden ser directos o indirectos según se dé ese fenómeno en los casos concretos y así será directo si hay una determinación inmediata del verdadero contribuyente, confundiendo el sujeto pasivo de la obligación fiscal con el pagador del impuesto, ya que no hay traslado de la carga tributaria en otra persona, siendo por tanto el sujeto pasivo quien absorbe el impuesto y recibe su caída inicial y final. Por otra parte, el impuesto será indirecto, cuando precisamente el fenómeno de la repercusión se presente en los casos concretos y no obstante que el legislador grave en principio a un contribuyente, por su traslación, el impuesto lo resulta pagando una persona diferente a aquella en quien originalmente pensó el legis

lador, tal como ocurre con los impuestos que gravan el consumo, en los cuales el sujeto pasivo de la tributación traslada su carga tributaria al consumidor y es éste quien en definitiva paga el impuesto, al pagar el producto que consume, en cuyo costo se incluye el impuesto.

El otro criterio que nos sirve para distinguir los impuestos directos de los indirectos es el que atiende al control administrativo. En este sentido son impuestos directos los que recaen sobre las personas, sobre los bienes y el disfrute y posesión de las riquezas, que gravan situaciones normales y permanentes y que son más o menos estables, pudiendo recaudarse con listas nominativas de contribuyentes; por su parte, son impuestos indirectos aquellos que son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental y que no pueden ser recaudados mediante el sistema de lista de contribuyente, no pudiendo determinarse al sujeto del impuesto mientras no ocurran las circunstancias indicadas por la ley como su puestos necesarios.

Se estableció anteriormente que la clasificación más conocida de los impuestos es la que los divide en directos e indirectos, atendiendo al fenómeno de la repercusión y al control administrativo. No obstante lo anterior, no pocos autores critican tal distinción al advertir lo incierto de las reglas de incidencia cuando se evidencian algunos impuestos considerados como directos que, ciertamente, resultan trasladados a terceros: de hecho, los propietarios de empresas calculan sin mencionarlos, como incorporados en los costos de sus productos los impuestos directos que les tocaría pagar, los cuales de esa manera resultan en verdad pagados por terceros de tal suerte que la intransferibilidad de aquéllos en el campo de los hechos no se da por esas prácticas cotidianas; del mismo modo se critica el criterio del control administrativo relacionado antes, por atender a un hecho mudable y arbitrario como es la organización administrativa. En tal sentido, esta clasificación, no obstante que es la más conocida, ha sido poco feliz ante la evolución de los conceptos económicos.

E) SUS ELEMENTOS

Podemos señalar, como regla general, que en toda relación tributaria existen sujetos, objeto o hecho generador, base imponible y tipo impositivo.

El sujeto impositivo puede verse desde su punto de vista activo como también del pasivo. El primero está constituido por el Estado en sus diversas modalidades (Nación, Municipalidades y Provincias), puesto que únicamente tal ente tiene la titularidad para recibir el impuesto, constituyendo la parte acreedora de la relación jurídica tributaria, haciendo el señalamiento de que en nuestro país, las Municipalidades lo son a tenor del impuesto en el Art. 104 de nuestra Ley Primaria, que establece que "los fondos municipales no se podrán centralizar en el Fondo General del Estado ni emplearse sino en servicio de los municipios", y en el Art. 105 de la citada ley fundamental que dice que "las Municipalidades elaborarán sus Tarifas de Arbitrios para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, la cual podrá decretar las modificaciones que juzgue necesarias. Hay casos en que el Estado, al disponer la creación de organismos específicos los provee de recursos financieros y los faculta para exigir directamente y en su beneficio determinadas contribuciones, a nivel internacional, incluso, es posible hallar organismos con facultades tributarias, como sucede con la Organización de las Naciones Unidas que ha dispuesto un impuesto progresivo a los sueldos de sus funcionarios y la Comunidad Europea del carbón y del Acero que ha establecido un gravamen sobre la producción de carbón y acero.

Entre los segundos, o sea en el sujeto pasivo de la obligación encontramos a las personas naturales o jurídicas que legalmente tienen la obligación de pagar los impuestos representando la parte deudora del crédito fiscal o del municipio son, pues, las personas obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea como contribuyente o como responsable. Naturalmente que en su determinación el legislador toma en cuenta ciertos factores concurrentes que atienden principalmente a la edad, al sexo, al estado civil, a la nacionalidad y al domicilio del sujeto, disminuyendo o acentuando

La carga tributaria de conformidad a las políticas que, en relación a tales factores, en un momento determinado, el sujeto activo haya establecido; pero en el caso, frecuentemente los Estados adoptan una actitud de gravar más a los extranjeros que a los nacionales, a los no domiciliados que a los domiciliados, etc., pudiendo considerarse de esta manera hasta qué punto estos factores concurrentes se toman en cuenta en la formulación de una política impositiva.

Asimismo, la edad tiene una enorme influencia sobre el sujeto pasivo, así por ejemplo en la Ley de Vitalidad no pagaron impuestos de las Series N, G y F las personas mayores de sesenta años; también el sexo tiene influencia en la relación tributaria, así en nuestro caso, con la Ley de Vitalidad, no pagarán impuestos las mujeres cuyo capital no exceda de \$ 2,000.00 ni perciban sueldo mensual mayor de \$ 100.00 .

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas naturales, caracas o incanacas y personas jurídicas, incluso pueden serlo unidades económicas sin personalidad jurídica, cuando así lo dispone la ley.

El objeto, como elemento del impuesto, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación, o dicho de otro modo, es el hecho generador de los créditos fiscales o presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Su estructura presenta un contenido económico que contiene la capacidad contributiva del sujeto que la norma jurídica tipifica como hecho imponible y que se traduce a través de disposiciones en la cual se expresa la situación de hecho, su atribución a un determinado sujeto, la determinación de los límites espaciales dentro de los cuales ha de surtir sus consecuencias jurídicas y la delimitación de la realización de dicho hecho en el tiempo, naciendo así la obligación tributaria.

La base imponible, como elemento del impuesto, hace relación a la medida o

dimensión referida a hechos generadores que permitirá cuantificar la obligación. En algunos casos se advierte evidentemente como cuando se dice, por ejemplo, que cualquiera que fuere la cantidad que se devengue se deducirá un 5 % de impuesto; basta hacer en este caso una simple operación para saber la cuantía exacta del impuesto. Más, hay otras manifestaciones de riqueza en las que, constituyendo hecho generador, hay problema para determinar la base del hecho que se tomará como base imponible, su cuantificación y valoración, como sucede por ejemplo en la valuación de los bienes inmuebles que está conectado con situaciones catastrales bien complicadas.

El tipo impositivo, por su parte, es el elemento del impuesto que, aplicado sobre la base imponible, permite cuantificar la obligación tributaria. El tipo impositivo puede ser: a) específico, si están expresados en moneda sobre cantidades físicas, ejemplo \$ 5.00 por quintal y b) ad-valorem, si el tipo impositivo es un por ciento de la base imponible. Los primeros, si bien es cierto que son más prácticos de determinar, no permiten cuantificar su incidencia económica en cuanto a los segundos decimos que se presentan bajo la forma proporcional o bajo la forma progresiva, siendo proporcionales cuando la detracción porcentual se mantiene constante pese a las variaciones de la base imponible, y siendo progresivas si dicha detracción varía a medida que varía la base imponible, pudiendo ser progresividad simple o progresividad por escala.

F) SU LEGALIDAD

Hablar de la legalidad del impuesto es traer a cuenta lo que al respecto establecen las normas jurídicas vigentes.

Dice el Art. 47, numeral 15 de la Constitución Política vigente que corresponde a la Asamblea Legislativa decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos en relación equitativa. Establece también el Art. 118 de nuestra Carta Magna que la Hacienda Pública la forman entre otros los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a in-

puestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le corresponda. Finalmente el Art. 119 del citado Código máximo - afirma que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para servicio público.

DE conformidad con las anteriores disposiciones, es posible afirmar que todo impuesto debe ser decretado por una ley dictada por Asamblea Legislativa; pero en principio un examen del Art. 119 nos establece que la exigencia de una ley sólo lo es para el caso de dictarse contribuciones y no para el caso de impuestos, puesto que si el legislador hubiera querido que éstos hubiesen quedado comprendidos en la exigencia del Art. 119 de la Constitución, así lo hubiera expresamente manifestado. Por tanto, se diría - que si el legislador no previó en el contenido del citado Art. el término "impuesto", como sí lo hizo expresamente en el Art. anterior al incluirlo como constitutivo de la Hacienda Pública, no puede nadie ampliar dicha disposición hacia aspectos no contemplados.

No obstante el planteamiento anterior, afirmo con plena seguridad de que - los impuestos deben ser decretados también mediante leyes, correspondiendo su emisión a la Asamblea Legislativa y que si bien es cierto que el Art. - 47 Numeral 15 de nuestra Ley Primaria establece como atribución de la Asamblea Legislativa decretar impuestos, también me baso para robustecer mi - afirmación en el mismo Art. 119 de la Constitución en el cual el término - "contribuciones" el legislador lo toma como sinónimo de tributo, el cual - comprende a su vez a los impuestos, tasas y contribuciones especiales. En efecto, si sólo se hubiera querido limitar a éstas la aplicación del Art. 119 de la Constitución, entonces el legislador hubiera empleado en él el - término " contribuciones especiales " para evitar equívocos; si no lo hizo y por el contrario usó simplemente "contribuciones" fue porque su ánimo fue el de asimilarlo con "tributos" para ampliar su radio de aplicabilidad.

5) IMPUESTO DE VIALIDAD

a) SU ORIGEN

La llamada Ley de Vialidad fue decretada originalmente creando impuestos para la formación del Fondo de Vialidad; en efecto, en sus inicios este impuesto ha tenido por finalidad crear un fondo permanente para llevar a cabo la construcción de una red de vías modernas de comunicación que facilite el transporte de productos de un lugar a otro del territorio nacional, que valore propiedades y tierras sin cultivo y que lleve la prosperidad a todos los lugares del país.

Ciertamente, la misma etimología de la palabra "vialidad" nos indica que se deriva del término "vía", el cual, de conformidad al pensamiento de G. Cabanellas, significa "camino, carretera, calle"; el mismo autor señala que en el Derecho Romano y en los ordenamientos influenciados por sus disposiciones era la servidumbre predial rústica que concedía derecho a pasar por un camino a pie, en carruaje o con ganado y en tal sentido expresa: "Distinguía éste (el Derecho Romano) tres clases de paso, el iter, el actus y la vía, que las Partidas tradujeron como senda, carrera y vía. El primer derecho consistía en pasar a pie, en caballería o en litera; el segundo comprendía el paso en carro y con ganado; el tercero, de facultad más amplia de paso, utilizando una faja de terreno cuya anchura fijaban las XII Tablas: en 8 pies en las rectas y en 16 en las curvas. El actus podía ser independiente del iter; mientras la vía lo incluía siempre. El actus permitía pasar lo necesario; la vía, cuanto no perjudicaba al predio sirviente."

De esta manera, pues, el impuesto de vialidad se estableció con el propósito de obligar a todo salvadoreño y extranjero residente en el país a prestar su colaboración en la construcción de caminos modernos, en la conservación y mejoramiento de los ya existentes y todas sus obras auxiliares para afirmar la prosperidad del país; pretendíase con el establecimiento de tal impuesto intensificar todas las actividades del país, impulsando

favorablemente las fuentes de riqueza patrias, tales como la agricultura, industria, comercio, ganadería y todo producto salvadoreño, acrecentando el rápido transporte de la producción nacional.

El origen del impuesto fue, en consecuencia, el establecimiento de un fondo específico destinado única y exclusivamente a la construcción y conservación de los caminos y obras anexas y que se denominó Servicio de Caminos.

b) SU CONCEPTUACION MODERNA

En vista de que el Art. 120 de nuestra Constitución Política establece que "Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que es tará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado" el impuesto de vialidad ha perdido su finalidad específica por el que se había establecido. En efecto, si los fondos percibidos en tal concepto - constituyen uno solo afecto a las necesidades y obligaciones del Estado, - ya no puede destinarse única y exclusivamente en la construcción de los caminos y obras anexas como originalmente se pretendía, lo que tiene validez en cuanto a los de Serie A se refiere, pues los de Serie B, C y D corresponden a las Municipalidades de la República con el carácter de arbitrio municipal, percibiéndose su producto como fondo específico e invirtiéndose en la consecución de los fines originales. Posteriormente se le quitó a estos fondos el carácter específico, quedando afecto de manera general, a todas las necesidades y obligaciones del Municipio.

También se ha considerado que el impuesto de vialidad consiste en extraer del capital de los contribuyentes, en la cuantía determinada en sus disposiciones, la aportación ciudadana para los gastos públicos; y en este sentido, se ha advertido en la actualidad que el término "Vialidad", ya no resiste a la crítica de los comentaristas cuando afirman con certeza que no es el apropiado para un impuesto cuyas finalidades son diferentes del Servicio de Caminos.

De conformidad con las anteriores ideas, se indica que un término más apropiado para denominar a este impuesto sería "sobre el Capital", o bien "sobre la Riqueza neta", puesto que ciertamente el impuesto en la actualidad afecta directamente el capital de los contribuyentes, desde luego, en la cuantía y condiciones que la ley establece.

II) HISTORIA DE LA LEY DE VIALIDAD EN EL SALVADOR

El 30 de abril de 1925 se emitió por el Poder Legislativo el Decreto por medio del cual se estableció el servicio de contribución obligatoria para la construcción y conservación de los caminos y obras anexas, denominado Servicio de Caminos. En efecto, este Decreto publicado en el Diario Oficial N° 118, Tomo 98 - del 26 de mayo de 1925, se puede considerar como el primer antecedente relativo a la Ley de Vialidad en El Salvador, puesto que de conformidad con su Art. 6° - todos los fondos recaudados para caminos se emplearía única y exclusivamente al objeto a que han sido destinados sujetando a los culpables de otra inversión o irregularidad en su manejo y empleando a las responsabilidades civiles y criminales correspondientes.

Dicho Servicio de Caminos comprendía la obligación de contribuir pecuniariamente o de trabajar para los caminos públicos y obras anexas, cierto número de días al año, en relación con la capacidad económica y utilidad reportada por el uso de los caminos, en la escala siguiente:

a) personas cuyo capital exceda a más de un millón	300	días
b) de un millón a 800,000	200	días
c) de 800,000 a 600,000..	175	días
d) de 600,000 a 400,000	150	días
e) de 400,000 a 200,000	100	días
f) de 200,000 a 100,000	75	días
g) de 100,000 a 50,000	40	días
h) de 50,000 a 40,000	35	días
i) de 40,000 a 20,000	15	días
j) de 20,000 a 10,000	10	días

k) de 10,000 a 5,000	5 días
l) de 5,000 a 1,000 ,.....	3 días
Profesionales, inclusive los sacerdotes de cualquier religión	5 días
Empleados cuyo sueldo mensual	
sea de ¢ 800.00	20 días
" " " 600.00	15 días
" " " 400.00	10 días
" " " 300.00	8 días
" " " 200.00	5 días
" " " 100.00	2 días
Menor de ¢ 100.00	1 y medio día

Artesanos sin taller 2 días

Jornaleros tres días de trabajo, pero éstos tendrán derecho a colones 0.50 diarios para su manutención.

Su Art. 13 establecía que el "Servicio de Caminos" podría redimirse por todo contribuyente, sin excepción, mediante el pago en efectivo del valor de los jornales correspondientes, a razón de un colón por día de trabajo.

Haciendo relación a ese antecedente, la Asamblea Legislativa de El Salvador emitió en mayo de 1926 la que por primera vez se denominó Ley de Vialidad, publicada en el Diario Oficial N° 144, Tomo 101 de fecha 1° de julio de 1926, que derogó la ley anterior que establecía el Servicio de Caminos. Esta ley establecía el Fondo de Vialidad integrado por los siguientes impuestos:

SERIE A) Un impuesto progresivo sobre el capital líquido, que pagarán anualmente todas las personas, cualesquiera que sea su edad y sexo, en la proporción siguiente:

Un capital de col. 10,000 hasta col. 100,000 pagará	1/2 por millar
Un capital que pase de col. 100,000 pagará además, por el exceso, hasta col. 300,000	3/4 por millar
Un capital que pase de col. 300,000 pagará además, por el exceso, hasta col. 600,000	1 por millar

Un capital que pase de col. 600,000 pagará además, por el exceso, hasta col. 1,000.000 1 1/2 por millar

Un capital que pase de col. 1,000.000 pagará además, por el exceso 2 por millar

SERIE B) Un impuesto que pagarán anualmente todas las personas que ejerzan profesiones liberales, inclusive los sacerdotes de cualquier religión o culto, col. 10.

SERIE C) Un impuesto anual sobre los sueldos o salarios que devenguen los empleados particulares o del Estado, de cualquiera nacionalidad, categoría o sexo, que pagarán en la proporción siguiente:

Por un sueldo menor de col. 50.00	col. 1.50
Por un sueldo de col. 50.00 a col. 100.00	col. 2.00
Por un sueldo de más de col. 100.00 hasta 200.00	col. 3.00
Por un sueldo de más de col. 200.00 hasta 300.00	col. 6.00
Por un sueldo de más de col. 300.00 hasta 400.00	col. 10.00
Por un sueldo de más de col. 400.00 hasta 600.00	col. 15.00
Por un sueldo de más de col. 600.00 hasta 800.00	col. 20.00
Por un sueldo de más de col. 800.00 hasta 1,000.00	col. 25.00
Por un sueldo de más de col. 1,000.00 en adelante	col. 30.00

Capitalistas, agricultores y comerciantes en pequeño, cuyo capital sea menor de col. 10,000.00 pagarán col. 5.00 c/u.

SERIE D) Un impuesto personal a los artesanos y jornaleros, al año, así:

Artesanos con taller de 1a. clase, cuyo valor sea de col. 5,000 a col. 10,000	col. 5.00
Artesanos con taller de 2a. clase, cuyo valor sea de col. 1.000 a col. 5.000	col. 3.00
Artesanos con taller de 3a. clase, cuyo valor sea de col. 100 a col. 1,000 pagarán	col. 2.00
Artesanos sin taller	col. 1.50
Jornaleros	col. 1.00

Los aprendices menores de 18 años, que no tengan capital, no pagarán impuesto.

Como se puede advertir, esta primera Ley de Vialidad ya contemplaba entre sus regulaciones las distintas series de impuestos (lo que no hacía la anterior Ley ca Caminos), estableciendo su artículo 20 el carácter específico del impuesto al decir que "El 90 % del producto total de los impuestos recaudados para el Fondo de Vialidad, se empleará exclusivamente en la construcción y Conservación de una red de carreteras y obras anexas en todo el territorio de la República, conforme detalle técnicos y condiciones que constan en los contratos que se han celebrado o en los que en lo futuro se celebraren por el Ministerio de Fomento, quien tendrá la vigilancia inmediata y las responsabilidades de las obras efectuadas, para lo cual empleará todos los medios que crea convenientes y que ponen a su alcance las leyes vigentes u otras que sea necesario decretar en lo futuro."

"Las obras anexas a la construcción de carreteras comprendían la construcción de puentes, acueductos y diques, desecación de pantanos, regularización del curso de los ríos y construcción de defensas contra las inundaciones de éstos y del mar; obras de irrigación cuando sean de interés y de carácter público, higienización de puertos y ciudades, en lo que respecta a construcción de defensas contra inundaciones."

En su Art. 10, esta ley establecía para las Series B, C y D las siguientes exenciones'

- 1° Los individuos no capitalistas, de tropa en servicio activo, los pertenecientes a la reserva activa, y los oficiales de los grados de subteniente y teniente, también en servicio activo;
- 2° Los comandantes de cantón y alguaciles de patrulla;
- 3° Las personas que no siendo capitalistas, adolezcan de defectos físicos o enfermedades incurables que las incapaciten para el trabajo;
- 4° Las personas mayores de 60 años que no tengan un capital que exceda de colones 10.000;
- 5° Los profesionales mayores de sesenta años que no sean capitalistas;
- 6° Los estudiantes matriculados que no sean capitalistas, ni estén empleados; y

7° Las mujeres de los artesanos y jornaleros que no sean capitalistas.

En su Art. 9, esta primera Ley de Vialidad contemplaba el sistema de retención en la siguiente forma: "Con el fin de facilitar a los contribuyentes el pago de los impuestos, se faculta ampliamente a las Municipalidades de la República para que cobren, por el sistema de retención de sueldos o salarios, los que corresponda pagar a los empleados, artesanos, obreros y jornaleros, para lo cual podrán aquéllos entenderse directamente con los jefes o patronos de las casas comerciales, oficinas, fincas, fábricas y talleres, exigiéndoles, a más tardar en cada uno de los meses de enero y febrero, una lista o planilla de los empleados, artesanos, obreros y mozos que no hubieren pagado el impuesto a que se refiere esta ley, en que conste el nombre, la clase del empleo y sueldo mensual, semanal o diario de cada uno. Dicha lista o planilla podrá pedirse nuevamente en el mes de marzo, si así lo creyere conveniente la Municipalidad; debiendo ser firmada por el jefe o patrono, quien será garante de su exactitud, quedando solidario y personalmente responsable por cualquier omisión o inexactitud. En posesión de estas listas o planillas, cuya exactitud tendrá la Municipalidad el derecho y la obligación de controlar en la forma que lo estime conveniente, el Tesorero Municipal entregará, contra pago en efectivo, a los respectivos jefes o patronos, caso que hubiere habido arreglo entre ellos y la Municipalidad, los boletos-recibos que fueren necesarios para hacer efectivos los impuestos; el reembolso se lo harán los jefes o patronos al hacer el pago de los sueldos o salarios.

Cada fin de mes, las Municipalidades enviarán a los Administradores de Rentas respectivos, para que éstos las remitan en legajos a la Dirección General de Contribuciones Directas, juntamente con las nóminas de la Serie "A" las listas de los contribuyentes que hayan pagado su contribución, y la Dirección General de Contribuciones Directas hará publicar estas listas, por departamento, en el "Diario Oficial".

Mediante su Art. 27 establecía la obligación del cartulario de tener presente y relacionar los boletos-recibos que comprobaban el pago del impuesto en todo contrato por el cual se transfirieran o gravaran bienes, al decir: "En todo contrato de transferencia o de gravamen de bienes, los contratantes deberán

presentar al cartulario sus respectivas matrículas o boletos-recibos que comprueben el pago del impuesto que les corresponde por el Fondo de Vialidad en el año en curso, sin este requisito el cartulario no podrá autorizar la transferencia ni el gravamen; y tampoco el Registrador de la Propiedad Raíz e Hipotecas podrá inscribir ninguna de estas escrituras si no estuvieren relacionadas dichas matrículas o boletos-recibos, so pena de multa de cincuenta a quinientos colones, según el caso, multa que les será impuesta y se hará efectiva gubernativamente."

Por Decreto N° 241 del 15 de noviembre de 1933, la primera Ley de Vialidad fue objeto de importantes reformas, entre las cuales se citan las siguientes: 1°) - el establecimiento del impuesto sobre la circulación de vehículos, considerando la necesidad de obtener recursos que permitieran atender el sistema vial de la República en forma eficiente directamente por el Gobierno Central, las Juntas de Caminos Departamentales y las Municipalidades; y 2°) el establecimiento del destino de los impuestos así' el 80 % a las Administraciones de Rentas y el 20 % - restante a las Municipalidades que lo administrarían en forma exclusiva en la conservación y mantenimiento de los caminos vecinales correspondientes, todo en relación a los fondos provenientes del impuesto Series B, C y D.

Desde entonces hasta 1951 la ley fue objeto de reformas más que todo de índole administrativa, siendo la más importante la contenida en el Decreto N° 152 del 15 de marzo de 1951, la cual consistía en que el producto del Impuesto Series B, C y D correspondería totalmente a las Municipalidades para ser utilizado en forma exclusiva en la apertura, mejora y conservación de caminos vecinales y - calles urbanas correspondientes.

Llegamos así al año de 1953 en el cual, mediante Decreto Legislativo N°1308 de fecha 22 de diciembre de 1953, se emitió por la Asamblea Legislativa la actual Ley de Vialidad que derogó en todas sus partes la anterior y sus reformas considerando: "I- Que la llamada "Ley de Vialidad" fue decretada creando impuestos para la formación del fondo de Vialidad; ingresos que de conformidad al actual régimen constitucional entraron a formar parte de un solo fondo, afecto - en forma general a todas las necesidades y obligaciones del Estado. Que en -

virtud de reformas de diciembre de 1950 y marzo de 1951, las contribuciones procedentes de las series "B", "C" y "D" como contribuciones municipales pasaron a formar un fondo específico administrado por las propias Municipalidades del país; II- Que mientras no se concluyen en forma exhaustiva los estudios sobre el estado de las finanzas municipales y un buen sistema de tributación municipal, y mientras no se legisle exclusivamente sobre contribuciones al capital, conviene, por razones fiscales, modificar las contribuciones creadas por la mencionada Ley, en una escala justa en lo que respecta a la cuantía del capital de los contribuyentes, y acoplar en lo particular sus procedimientos a los de la Ley del Impuesto sobre la Renta", la cual desarrollaremos en el siguiente punto.

III) EXPOSICION COMENTADA DE LA LEY

A) SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

Se consideran como sujetos del impuesto de vialidad, a todos aquellos que están considerados como obligados a su pago; y al efecto el Art. 1 de la citada ley establece, que éstos son:

a) las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país.

Por persona natural se debe entender, de conformidad al Art. 52 del Código Civil, a todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición; y su calidad de nacional o extranjera atiende al país del cual es originario.

Por "domiciliadas en el país" debe entenderse lo que al respecto establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, según remisión que a este precepto nos hace el Art. 2 de la ley. En este sentido se considera como domiciliadas en el país las siguientes: 1) las personas naturales que residan provisoriamente en el país por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales de estas personas no modifican su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de 270 días; 2) los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno, Municipios o Instituciones oficiales que desempeñan cargos en el exterior; 3) todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios; 4) los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadore

ña; y 5) los fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reunan cualquiera de los requisitos siguientes: que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, y que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.

- b) Las personas naturales o jurídicas, domiciliadas en el exterior, que tengan capitales dentro del territorio nacional.

De conformidad con lo anterior, quedan también incorporadas como sujetos de impuesto, además de las personas naturales aquellos entes ficticios capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial o extrajudicialmente (Art. 52 inc. 2°C.G.), que tienen capitales en el ámbito geográfico de El Salvador.

- c) Los funcionarios o empleados del gobierno o instituciones oficiales que desempeñen cargos en el exterior.

Sobre el significado de uno y otro término G. Cabanellas sostiene lo siguiente: "entre empleado y funcionario se suelen trazar diferencias señaladas. La primera, el carácter profesional del empleado, inferior en la jerarquía; y la índole directa y menos estable del funcionario. Por eso el Ministro es funcionario y no empleado público, condición que sí posee un oficinista del Estado. El empleado ha de estar forzosamente retribuido por lo general con sueldo mensual. Aunque cada vez más excepcionalmente, hay funcionarios que carecen de retribución, o sólo perciben determinadas dietas" (1) Curiosamente el Art. 459 del Código Penal contiene, para los efectos penales únicamente, las siguientes definiciones: "1°) Funcionario público, todas las personas que presten servicios, retribuidos o gratuitos, permanentes o transitorios, civil o militar en la administración pública del Estado, del municipio o de cualquier institución oficial autónoma o semi-autónoma, que se hallen investidos de la potestad legal de considerar y decidir todo lo relativo a la organización y realización de los servicios públicos" 2°) Empleados públicos, todos los servidores del Estado o de sus organismos descentralizados que carecen del poder de decisión y actúan por orden o delegación del funcionario o superior jerárquico".

Unos y otros, o sean los funcionarios y empleados referidos, son sujetos de

del impuesto si desempeñan cargos en el exterior como lo manda la ley y

d) Las sucesiones y fideicomisos que tengan capitales en el territorio de la República.

Por sucesiones debe entenderse la sustitución de una persona por otra por causa de muerte, o como dice Savigny "el cambio meramente subjetivo de una relación jurídica", con enfoque mortis causa.

Por fideicomiso debe entenderse, de acuerdo con lo que afirma el ilustre tratadista Guillermo Cabanellas, como la "disposición de última voluntad en virtud de la cual el testador deja sus bienes, o parte de ellos, encomendados a la buena fe de una persona para que, al morir ésta a su vez, o al cumplirse determinadas condiciones o plazos, transmita la herencia a otro heredero o invierta el patrimonio del modo que se le señale. Estrictamente constituye el encargo de confianza que el testador, en este caso fideicomitente, hace a un tercero "fiduciario o heredero gravado", para que disponga de cierto modo de sus bienes o los entregue a un tercero (el fideicomisario)."

Unos y otros, o sea sucesiones y fideicomisos, son sujetos del impuesto de vitalidad cuando tienen capitales en el territorio de la República de lo contrario quedan fuera del ámbito de aplicación personal de la ley.

Cabe consignar en estos momentos que las sociedades y comunidades sucesorias domiciliadas en el país, cualquiera que sea su forma o constitución está obligada a pagar, como intermediaria, el impuesto de vitalidad serie "A" que corresponda al valor del derecho social de cada uno de los socios no domiciliados en el país, sobre el capital que la sociedad tenga en el territorio nacional. Para tal fin la sociedad, a la fecha en que cierre su ejercicio económico, hará la evaluación del patrimonio que tenga en el territorio nacional, conforme a su valor real, y dividirá el monto que arrojé éste por el número de acciones o participaciones para determinar el valor que le corresponda a cada una (Art. 11)

- (1) Cabanellas, Guillermo-Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Tomo II, Pág. 240.
- (2) Cabanellas, Guillermo-Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Tomo II, Pág. 190.

B) O B J E T O

En cuanto al objeto del impuesto, es preciso establecer que: si se trata de la serie "A", el objeto es el capital líquido poseído en el país; y si se trata de la Serie "B", "C" y "D", es el ejercicio de una profesión liberal, de un empleo público o privado o la calidad de ser capitalista, agricultor, comerciante o artesano, etc.

Cuando en el Impuesto de Vialidad Serie "A" se dice de que grava al capital líquido poseído en el país, se entiende que el capital líquido se establece restando a la suma de valores que formen su activo el valor de las deudas debidamente comprobadas que formen su pasivo; el activo comprende el valor real o comercial de los bienes e inmuebles de toda naturaleza y por supuesto el dinero en efectivo, las acciones, las participaciones, los créditos activos, los valores en cartera y cualesquiera otros valores apreciables en dinero; y por deuda debidamente comprobada, la que conste en un acto notarial, en un registro público o en una contabilidad llevada con todos los requisitos legales, a juicio de la Dirección General de Contribuciones Directas y cuando no hubiere otro medio legal de prueba. El valor del capital líquido ha de determinarse al 31 de diciembre de cada año, a menos que el contribuyente tenga autorizado otro ejercicio fiscal para los efectos del impuesto sobre la Renta, encuyo caso la determinación debe hacerse el último día del ejercicio de imposición especial.

En cuanto al objeto de los Impuestos de Vialidad Series B, C y D hemos dicho que éstos atienden: los de Serie B, al ejercicio de una profesión liberal, entre los cuales se incluye a los sacerdotes de cualquier religión y se excluye a los militares por disposición legal; los de la Serie C, al ejercicio de un empleo público o privado, cualesquiera que fuere la nacionalidad, categoría y sexo, para cuyos efectos se considera domiciliado en el país a los funcionarios o empleados del gobierno o instituciones oficiales aunque desempeñen cargos en el exterior; y los de la Serie D, a las calidades mencionadas en su oportunidad, todos los cuales pagan un impuesto proporcional que la misma ley específicamente ha establecido.

C) EXENCIONES

En cuanto a las personas y bienes que están exentos del pago del Impuesto de Vialidad, es preciso distinguir dos categorías:

1) Los exentos del Impuesto de Vialidad Serie "A", entre los cuales tenemos:

a) Como bienes exceptuados: los siguientes, previa justificación del contribuyente ante la Dirección General de Contribuciones Directas:

- Prestaciones en beneficio de los trabajadores: el de las viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural y el de análogas prestaciones que el contribuyente proporcione gratuitamente a sus trabajadores para la superación cultural y bienestar material de éstos;
- Casas baratas: los valores de las casas baratas, incluyendo el valor del terreno, cuyos alquileres estén exentos del Impuesto sobre la Renta, por el mismo período señalado en dicha ley;
- Depósitos bancarios: los depósitos bancarios en el país, de ahorro, a la vista, a plazo o de los llamados en cuenta corriente.

b) Como sujetos exceptuados los siguientes:

- Las personas o empresas que gocen de exención por Decreto Legislativo o por contrato con aprobación Legislativa.
- Las sociedades domiciliadas en el país, cuyos socios o accionistas sean contribuyentes del impuesto;
- Los socios o accionistas o herederos, respecto del valor que corresponda a su derecho social o cuota hereditaria en sociedades o comunidades sucesorias que sean sujetos del impuesto;
- Los obligados al pago del impuesto de Vialidad Serie A y además a alguna otra Serie (B, C o D) cuando el monto del impuesto a pagar fuere mayor de acuerdo a las tasas de dicha otra Serie;
- Los que poseen un capital líquido valorado en menos de Q 25,000.01

2) Los exentos de los Impuestos de Vialidad Series B, C y D, entre los cuales se encuentran, de conformidad al Art. 21 de la indicada ley, los siguientes:

1º) Los individuos no capitalistas, de tropa en servicio activo y los pertenecientes a la reserva activa;

- 2°) Los comandantes y comisionados de cantón y alguaciles de patrulla;
- 3°) Las personas mayores de 60 años y las que adolezcan de defectos físicos o de enfermedades incurables que las incapaciten para el trabajo;
- 4°) Las mujeres, los menores de 10 años y los estudiantes matriculados, cuyo capital no exceda de \$ 2,000.00, ni perciban sueldo mensual mayor de \$ 100.00 .

Cabe considerar en este estado que las instituciones financieras no domiciliadas en el país están también exentas del pago del impuesto de Vialidad en lo referente a créditos otorgados a personas naturales o jurídicas con domicilio en el territorio nacional, siempre que estos créditos se orienten a la construcción y adquisición de vivienda media y mínima dentro de la República, a tenor de lo que estableció el D.L. N°570 de fecha 14 de febrero de 1968, publicado en el D.O. N°36 del 21 de febrero de 1968, que se emitió considerando: " I- Que es de urgencia para los intereses económicos del país, dar facilidades al ingreso de fondos provenientes del exterior, especialmente de aquellos que se invertirán en la construcción de vivienda media y mínima; II- Que el ingreso de capital extranjero puede ser en forma de créditos a largo plazo, otorgado por Instituciones Financieras y Bancarias a personas naturales o jurídicas nacionales; III- Que la Ley de Vialidad grava el capital líquido poseído en territorio nacional, sin que estén exentas de dicho impuesto las Instituciones Financieras domiciliadas en el exterior, que tengan capitales dentro del territorio nacional; IV- Que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece exenciones para el pago de intereses provenientes de créditos otorgados por Instituciones de Crédito domiciliadas en el exterior, circunstancia por la cual es conveniente conceder el mismo tratamiento cuando se trate de capital extranjero, destinado a la construcción y adquisición de vivienda media y mínima;"

D) DETERMINACION DE LA BASE GRAVADA

La Ley de Vialidad establece que la valoración debe hacerse cada año, al valor real o de mercado, refiriendo a la Reglamentación lo que se refiere a

normas de valoración. Sin embargo, se establecen disposiciones especiales en los casos siguientes:

1- Usufructo vitalicio y nuda propiedad: que se valora cuando corresponde a diferentes personas, determinándose al respecto la siguiente tabla:

<u>EDAD DEL USUFRUCTUARIO</u>	<u>VALOR DEL USU- FRUCTO</u>	<u>VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD</u>
Hasta 20 años cumplidos	7/10	3/10
Más de 20 hasta 30 años cumplido	6/10	4/10
más de 30 hasta 40 años cumplidos	5/10	5/10
más de 40 años hasta 50 años cumplidos	4/10	6/10
más de 50 hasta 60 años cumplidos	3/10	7/10
más de 60 hasta 70 años cumplidos	2/10	8/10
más de 70 años cumplidos	1/10	9/10

Si el usufructo vitalicio correspondiera simultáneamente a varias personas, se calculará el valor de la nuda propiedad en relación/^{con} la edad menor de los usufructuarios, de acuerdo a la tabla precedente, dividiéndose el resto entre el número de usufructuarios.

2- Usufructo sucesivo, temporal u oneroso: en este caso el valor del derecho del usufructo será la mitad del valor real del bien y el valor del derecho de la nuda propiedad estará representado por la otra mitad.

3- Renta vitalicia a título oneroso: su valor básicamente está representado por el precio pagado por el derecho de percibirla y debe disminuirse periódicamente con la parte de la renta vitalicia percibida en un ejercicio, de acuerdo con la Ley y Reglamento de Impuesto sobre la Renta, deba considerarse como reintegro del precio. Para el obligado a pagar la renta vitalicia a título oneroso constituye un pasivo computable que ha de disminuir a medida y en la cuantía que disminuya el valor del derecho de la renta determinado conforme se ha indicado anteriormente.

4- Impuesto correspondiente al socio o accionista no domiciliado en el país; en este caso la sociedad domiciliada a la que pertenece aquél debe determinar, al cierre de su ejercicio fiscal, el capital líquido que tenga en el país de acuerdo a su valor real y dividir su monto por el número de acciones o parti-

cipaciones de cada socio o accionista no domiciliado.

Todo lo que anteriormente se ha dicho se refiere a la determinación del Im puesto de Vialidad Serie A, puesto que en efecto la determinación de los de las Series B, C y D atienden a circunstancias determinadas en las cuales no entran en juego sino más que otras consideraciones especiales.

E) ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

El Impuesto de Vialidad se aplica de conformidad a tablas de tasas colecti- vas, atendiendo a las circunstancias propias de la serie a la que se refie- ra.

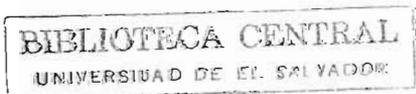
En efecto, para el de la Serie A, la tabla es la siguiente:

<u>Si el capital imponible es de:</u>	<u>El Impuesto será de :</u>
¢ 25.000.01 a ¢ 50.000.00	0.10% sobre el monto.
¢ 50.000.01 a ¢ 100.000.00	¢ 50.00 más 0.15% sobre el excedente de ¢ 50.000.00
¢ 100.000.01 a ¢ 300.000.00	¢125.00 más 0.35% sobre el excedente de ¢ 100.000.00
¢ 300.000.01 a ¢ 600.000.00	¢825.00 más 0.60% sobre el excedente de ¢ 300.000.00
¢ 600.000.01 a ¢1,000.000.00	¢2,625.00 más ¢ 1.00% sobre el exceden- te de ¢ 600.000.00
¢1,000.000.01 a ¢2,000.000.00	¢6,625.00 más ¢1.25% sobre el exceden- te de ¢ 1,000.000.00
¢2,000.000.01 en adelante	¢19,120.00 más 1.40% sobre el exceden- te de ¢ 2,000.000.00

Por su parte los sujetos que paguen el Impuesto de Vialidad Serie B (que - son las personas que ejercen profesiones liberales, incluyendo los sacerdo- tes y excluyendo a los militares) lo hacen anualmente en la cantidad de quin- ce colones en todos los casos.

Por otro lado, el Impuesto de Vialidad Serie C tiene su propia tabla estruc- turada de acuerdo al saldo que devengan los empleados particulares o del Es- tado en la porporción siguiente:

Por un sueldo menos de ¢ 50.00	¢ 1.50
Por un sueldo de ¢ 50.00 a ¢ 100.00	¢ 2.00



Por un sueldo de más de ¢ 100.00 hasta ¢ 200.00	¢ 3.00
Por un sueldo de más de ¢ 200.00 hasta ¢ 300.00	¢ 6.00
Por un sueldo de más de ¢ 300.00 hasta ¢ 400.00	¢ 10.00
Por un sueldo de más de ¢ 400.00 hasta ¢ 600.00	¢ 15.00
Por un sueldo de más de ¢ 600.00 hasta ¢ 800.00	¢ 20.00
Por un sueldo de más de ¢ 800.00 hasta ¢ 1.000.00	¢ 25.00
Por un sueldo de más de ¢ 1.000.00 en adelante	¢ 30.00

Finalmente , el Impuesto de Vialidad Serie D se paga en la proporción siguiente:

- a) Capitalistas, agricultores o comerciantes cuyo capital sea hasta de ¢ 2.000.00 ¢ 1.50
- b) Capitalistas, agricultores o comerciantes cuyo capital fuere mayor de ¢ 2.000.00 hasta ¢ 5.000.00 ¢ 3.00
- c) Capitalistas, agricultores o comerciantes cuyo capital fuere mayor de ¢ 5.000.00 hasta ¢ 25.000.00 ¢ 5.00
- d) Artesanos con taller de primera clase, cuyo valor fuere mayor de ¢ 5.000.00 hasta ¢ 25.000.00 ¢ 5.00
- e) Artesanos con taller de segunda clase, cuyo valor sea mayor de ¢ 1.000.00 pero menor de ¢ 5.000.00 ¢ 3.00
- f) Artesanos con taller de tercera clase, cuyo valor sea de ¢ 100.00 a ¢ 1.000.00 ¢ 2.00
- g) Artesanos sin taller ¢ 1.50
- h) Jornaleros ¢ 1.00

F) ADMINISTRACION

La parte administrativa comprende los aspectos de la declaración del contribuyente, la estimación fiscal de oficio, aplicando las disposiciones y procedimientos del Impuesto sobre la Renta, para el caso del de la Serie "A"; en efecto, la Dirección General de Contribuciones Directas tiene a su cargo las atribuciones concernientes a la administración de este impuesto, debiendo observar las disposiciones y procedimientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente:

- 1o) A la preparación de la declaración y computación del correspondiente

impuesto por el contribuyente;

2o) Al tiempo, forma y lugar de la presentación de la declaración por el contribuyente;

3o) Al tiempo, forma y lugar del pago del impuesto computado por el contribuyente.

4o) A la fiscalización e investigación de las declaraciones por la Dirección General, comprendiendo las obligaciones para los contribuyentes y terceros de administrar la información requerida por la Dirección;

5o) A la función de información y a la función pericial;

6o) A la determinación del capital imponible y tasación del impuesto correspondiente por la Dirección General, en los casos en que no se presente declaración o que la presentada no se estimare correcta;

7o) A las facultades de la Dirección General de emitir boletas de impuesto complementaria;

8o) Al tiempo, forma y lugar de pago del impuesto determinado por la Dirección General;

9o) A los recursos de rectificación, queja, apelación y de hecho que interponga el contribuyente;

10o) Al carácter definitivo de los fallos que resuelvan los recursos interpuestos y de las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de emitir boletas complementarias;

11o) A la concesión de plazos para el pago del impuesto computado en la declaración o para el pago de los impuestos tasados por la Dirección General;

12o) A la obligación de obtener constancia de solvencia del pago del impuesto de Vialidad Serie "A", y en los procedimientos y requisitos para que la Dirección General la extienda;

13o) A los procedimientos para el cobro del impuesto en mora;

14o) A la devolución sin intereses cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General, o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la ley;

- 15) A las sanciones e intereses por incumplimiento de las obligaciones fiscales;
- 16) A la competencia del Tribunal de Apelaciones para conocer de los recursos de queja, apelación y de hecho; y
- 17) A cualquiera otra materia de procedimiento para la determinación del capital, tasación y recaudación del impuesto a que no se haya hecho antes referencia, siempre que lo permita la propia naturaleza del Impuesto de Vialidad Serie "A", y no haya contradicción con tal ley.
- 18) Prescripción en el caso de los numerales 6 y 7.

Están obligados a presentar su declaración de impuesto:

- 1) Todo el que conforme a la Ley sea sujeto de impuesto;
- 2) Toda sociedad, cualquiera que sea la cuantía de su capital y aunque no esté obligada al pago del impuesto;
- 3) El socio o accionista no domiciliado en el país, de una sociedad domiciliada en él, que paga el impuesto como intermediaria suya;
- 4) Todo el que ésta obligado a presentar declaración de impuesto sobre la Renta; y
- 5) Todo el que sea requerido, expresa o tácitamente, mediante remisión de formularios por la Dirección General de Contribuciones Directas.

Por su parte, el producto del Impuesto de Vialidad Series B, C y D corresponde a las Municipalidades de la República como Fondo Específico, a tenor de lo que expresa el Art. 22 de la Ley, que textualmente dice que: - "El impuesto de Vialidad, Serie B, C y D corresponderá exclusivamente a las Municipalidades de la República con el carácter de arbitrio municipal y su producto será percibido por ellas como fondo específico, reteniéndolo en su poder para invertirlo exclusivamente en la apertura, mejora y conservación de los caminos vecinales y calles urbanas de su comprensión. Las inversiones o gastos de las mencionadas contribuciones en una forma distinta a la especificada, serán calificados como malversación de fondos públicos y sancionados conforme a derecho."

Este tipo de impuestos se cobran en los meses de abril a julio de cada año y debe pagarse en la Alcaldía del domicilio principal del contribuyente, - entendiéndose por domicilio principal como aquél en cuya jurisdicción reside el contribuyente en la mayor parte del año. Si una persona pagara el - impuesto en una Alcaldía diferente de la que le correspondía, no le será abonado dicho pago si se le exige que lo haga en donde lo debió hacer, a menos que lo haya efectuado por igual o mayor cantidad que la señalada por la Ley.

Al igual que la anterior, esta Ley de Vialidad faculta a las Municipalidades para cobrar por el sistema de retención y al efecto su Art. 27, dice: "Con el fin de facilitar a los contribuyentes el pago de los impuestos, se faculta ampliamente a las Municipalidades de la República para que cobren por el sistema de retención de sueldos o salarios, lo que corresponda pagar a los empleados, artesanos, obreros y jornaleros de carácter permanente. Para este efecto podrán entenderse directamente las mismas municipalidades con los jefes o patronos de las casas comerciales, oficinas, fincas o haciendas, fábricas y talleres, a fin de que dichos jefes o patronos les suministren a más tardar en cada uno de los meses de enero y febrero, una lista o planilla de los empleados, artesanos, obreros y mozos - que trabajan con ellos en el carácter aludido. En dicha lista o planilla debe constar el nombre, la clase de empleo y sueldo mensual, semanal o diario de cada uno. Podrá pedirse nuevamente esta lista o planilla en el mes de marzo si así lo creyere conveniente la Municipalidad debiendo ser - firmada por el jefe o patrono, quien será garante de su exactitud, quedando solidario y personalmente responsable por cualquier omisión o inexactitud. En posesión de estas listas o planillas, cuya exactitud tendrá la - Municipalidad el derecho y la obligación de controlar en la forma que lo - estime conveniente, el Tesorero Municipal entregará, contra pago en efectivo, a los respectivos jefes o patronos, caso que hubiere habido arreglo entre ellos y la Municipalidad, los boletos recibos que fueren necesarios para hacer efectivos los impuestos; el reembolso se lo harán los jefes o pa-

tronos al hacer el pago de los sueldos y salarios."

Como se puede advertir de las anteriores ideas, el Impuesto de Vialidad Serie A es un ingreso que es percibido por el Fondo General de la Nación, - siendo administrado por la Dirección General de Contribuciones Directas; - por su parte, los Impuestos de Vialidad Series B, C y D son impuestos especificos que son percibidos por las Alcaldías Municipales correspondientes como fondo específico.

De esta manera al ingresar al Fondo General de la Nación están afectos de manera general, a las necesidades y obligaciones del Estado (Art. 120 de - la Constitución Política); en tanto que los segundos se deben invertir exclusivamente en la apertura, mejora y conservación de los caminos vecinales y calles urbanas de su comprensión, pues si se invirtieren en una forma distinta a la especificada, tal inversión o gasto será calificado como malversación de fondos públicos y sancionados conforme a derecho, ésto es de acuerdo a lo que al respecto establece el Código Penal vigente (Art. 22 de la Ley de Vialidad)

Por otra parte, para asegurar su pago, dicha ley ha establecido la obligación para cartularios y Registradores de exigir los comprobantes de solvencia de los contratantes, expresando su Art. 3 lo siguiente: " En todo contrato en que se enajenen bienes inmuebles o se graven con hipoteca o se - constituya en ellos anticrecis, así como de constitución, disolución y liquidación de sociedades, las partes contratantes deberán estar solventes - del pago del impuesto. El cartulario colaborará en interés del Fisco cerciorándose, en primer lugar, de que están solventes del de la Serie "A" - o de que no están calificadas en dicha Serie, por cualquier medio que esté eficaz, y hará constar en el instrumento que manifestó claramente a los otorgantes, antes del otorgamiento de la escritura, que para la inscripción de los testimonios es indispensable agregar las correspondientes constancias extendidas por la Dirección General de Contribuciones Directas; y si

fueren de las Series "B", "C" o "D", que acrediten ante el Registrador el pago del impuesto del año del acto o contrato, o el del año anterior en caso que no hubiere expirado el plazo para el cobro, con los correspondientes boletos recibos, si no hubiere relacionado éstos en la escritura." (1).

En ningún Registro Público se inscribirá un instrumento en que se consigne algún contrato de los mencionados en el inciso anterior, mientras no se presenten las constancias de solvencia de la Serie "A" o de no estar calificadas las partes en dicha Serie, extendidas por la Dirección General de Contribuciones Directas; debiendo el Registrador hacer relación en la inscripción, de la fecha y número de la orden de las constancias o de los boletos recibos de las Series "B", "C" o "D" correspondientes, si éstos no estuvieren relacionados en la escritura. La misma relación deberá hacerse cuando cualquiera de las partes exhiba alguna constancia de exención. Caso de contravención quedará incurso en una multa de cien a quinientos colones, según la gravedad, que le será impuesta gubernativamente, sin perjuicio de las demás responsabilidades que proceda deducirle. (1).

La Dirección General de Contribuciones Directas podrá también expedir, por la vía telegráfica, solvencias y constancias de no estar calificado como contribuyente, y en tal caso cartulario y registradores, con presencia de los telegramas cumplirán con relacionar la circunstancia y citar fecha y funcionario expeditor en el instrumento o inscripción. El Reglamento señalará las medidas que deberán tomarse para asegurar la autenticidad de la solvencia o constancia.

(1) D.L. 1366 del 28 de enero de 1954; D.O. N° 25 del 5 de febrero de 1954.

No podrá hacerse inscripción de ninguna declaratoria de herederos, ni traspasarse en el Registro correspondiente a favor de los sucesores ningún inmueble, sin que se presente la solvencia mencionada de la sucesión y beneficiarios o los boletos recibos en su caso.

Para la celebración de contratos refaccionarios con prenda agrícola o industrial, no será necesario que los otorgantes se encuentren solventes de pago del impuesto."

Finalmente, la Ley de Vialidad ha establecido el apremio para los insolventes, del primero de agosto de cada año en adelante o de la fecha en que, - en su caso, habría de expirar el plazo para su pago, cuando su Art. 4 determina que! " Del primero de agosto de cada año en adelante, la persona - que, al ser requerida por las autoridades, no presente su recibo de ingreso si fuere contribuyente de la Serie A, o el boleto recibo correspondiente si lo fuere de las otras Series, sufrirá apremio hasta por cuarenta y - ocho horas.

El contribuyente de la Serie A que se encuentre en la situación prevista - en el inciso 2° del Art. 8, cuando no tuviere plazo vencido para el pago - a la fecha señalada en el inciso anterior, sea por que su ejercicio especial, el término para presentar su declaración o el plazo para el pago estén pendientes, deberá solicitar a la Dirección General de Contribuciones Directas constancia que exprese que dicho contribuyente no tiene plazo - vencido para el pago, con expresión de la fecha en que en todo caso habría de expirar.

El contribuyente de la misma Serie A que hubiere obtenido concesión de plazo para el pago del impuesto, que vencieren con posterioridad al 1° de - agosto, exhibirá en su descargo la notificación de la resolución en la que se concedieron dichos plazos o la constancia respectiva en caso de que estuvieren pendientes recursos de rectificación, apelación o amparo."

IV) ANALISIS CRITICO DE LA LEY

De conformidad con todo lo expuesto, una vez que se ha tenido oportunidad de contar con los conceptos fundamentales de la imposición, en que se ha -

conocido el desarrollo histórico de la Ley de Vialidad de nuestro país y - que se ha estudiado el contenido de la misma, es preciso a estas alturas ve rificar el análisis crítico de las mencionadas disposiciones, a fin de poder evaluar en mejor forma el alcance de las mismas.

En tal sentido, cabe en primer lugar, tener presente como punto de referen- cia teórico-crítico, el pensamiento de Noboru Tanabe quien, al referirse a la imposición de la riqueza neta, afirma que "Si está bien diseñado y efica- zmente administrado, un impuesto sobre la riqueza neta puede suplementar al impuesto sobre ingresos personales, para lograr una mayor equidad en la imposición personal. Un impuesto de esa índole tiene importantes atribu- tos que no pueden lograrse aisladamente con la imposición sobre los ingre- sos en dinero; recae directamente sobre la riqueza acumulada; distingue - eficazmente los ingresos ganados y no ganados; llega a una porción conside- rable de las ganancias de capital no realizadas y a los ingresos no moneta- rios derivados de la propiedad; aplica una carga igual a los mismos valo- res de propiedad, independientemente de su rendimiento, y hace posible una mayor progresividad especialmente en los grupos superiores de ingresos.

En combinación con un impuesto sobre la renta, un impuesto sobre la rique- za neta podría lograr una mejor distribución impositiva, de acuerdo con - la capacidad individual de pagar. Además, el impuesto podría servir tam- bién como instrumento de reforma socioeconómica, mediante la redistribu- ción de la riqueza, la limitación de la concentración indebida de las for tunas y la aplicación de los activos a usos más productivos. En esos as- pectos, la imposición sobre la riqueza neta llenaría los objetivos nacio- nales de los países en desarrollo, que frecuentemente quieren reducir las extremadas desigualdades de la riqueza, de los ingresos y del consumo.

Sin embargo, para que sea eficaz, un impuesto sobre la riqueza neta requie- re una administración extremadamente experta y costosa. Si no pueden lle- narse esos requisitos administrativos previos, el impuesto no llenará los

finés mencionados anteriormente; en esas condiciones, es probable que su adopción produzca nuevas desigualdades. Aun la misma imposición más básica sobre los ingresos desempeña un papel limitado en casi todos los países en desarrollo, sufre extensas evasiones y adolece de mala administración y aplicación. Además, los impuestos existentes sobre propiedades y sobre herencias, que tiene muchos de los atributos de un impuesto sobre la riqueza neta, están mal administrados en casi todos los países. Para los que carecen de la pericia que requiere la administración de otros impuestos directos, no parece prudente establecer, además un impuesto sobre la riqueza neta, especialmente si se consideran sus limitadas posibilidades de producción de ingresos. En otras palabras: las aspiraciones sociales de los países en desarrollo no siempre pueden fomentarse en forma adecuada con los medios de ponerlas en vigor.

El fomento del desenvolvimiento social y económico puede ser más importante que los fines de la equidad impositiva, y las políticas de muchos gobiernos para la protección de ciertos tipos de propiedades, como acciones al portador y cuentas de depósitos numeradas, limitan considerablemente las posibilidades de la imposición progresiva sobre los ingresos y la riqueza. En la práctica, el impuesto sobre la riqueza neta a menudo es discriminatorio contra los valores registrados. Además, el nuevo impuesto sobre la riqueza puede significar un problema de pago derivado de la imposición anual sobre la riqueza, que produce muy pocos o nulos ingresos monetarios. Esto puede significar una pesada carga para los dueños de bienes raíces que no pueden venderse fácilmente.

Una parte importante de lo que puede lograrse con un impuesto sobre la riqueza neta podría obtenerse también con impuestos sobre los ingresos, la propiedad, las herencias y los donativos, si esos impuestos están bien diseñados y eficazmente administrados. Podría ser más fácil mejorar los impuestos existentes que introducir otro nuevo y más complicado. Uno de los primeros pasos pudiera ser el mejoramiento del catastro para el sistema de

impuestos sobre las propiedades. Una administración reforzada del impuesto sobre la renta llenaría también una parte de los objetivos de la imposición sobre la riqueza neta y podría ser más fácil o aún más conveniente. Por consiguiente, los requerimientos socioeconómicos deben ser especialmente importante, y la capacidad administrativa estar extraordinariamente desarrollada para garantizar la adopción de un impuesto sobre la riqueza neta. De todos modos, un impuesto sobre la riqueza neta debe considerarse como una adición a un sistema completo de impuestos personales, que trata especialmente de suplementar el impuesto básico sobre la renta y de mejorar los impuestos relacionados con la propiedad. No hay que considerarlo aisladamente, porque su costo, su producción de ingresos y sus méritos deben valorarse con relación a la imposición personal en total. La larga historia del impuesto sobre la riqueza neta en algunos países europeos y el éxito de su experiencia con ese impuesto indican que pueden desempeñar un papel importante en un sistema moderno de ingresos, siempre que se resuelvan las dificultades administrativas" (1)

Si bien es cierto que el autor Tanabe al hacer el anterior examen crítico del sistema impositivo sobre la riqueza neta, tiene marcos de referencia que no son los propios de nuestra legislación sobre la Vialidad, también lo es que sus apreciaciones teóricas tienen importancia y cobran actualidad en nuestro sistema, por encararse acá los mismos problemas de definición y dificultades administrativas en su percepción.

Al concretarnos al examen de nuestro propio ordenamiento legal sobre la Vialidad, es preciso indicar, en primer lugar, que incluso su denominación "Vialidad" no se ajusta al fin que se orienta, en lo que a la Serie "A" se

(1) Tanabe, Noboru. "Imposición de la Riqueza Neta". "La Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo", compilada por Richard M. Bird y Oliver Oldman, traducción de la obra revisada, en inglés, por José Meza Nieto Unión Tipográfica. Editorial Hispano Americana, México, 1968, Pág.302.

refiere, puesto que en efecto, como se estableció en los considerandos de la actual Ley de Vialidad, tales ingresos entraron a formar parte de un solo fondo, afecto en forma general a todas las necesidades y obligaciones del Estado, de conformidad al actual régimen constitucional. En consecuencia, su terminología no se adapta al fin original que se pretendió con su establecimiento, esto es el de crear un fondo permanente para llevar a cabo la construcción de una red de vías de comunicación en nuestro país.

Preciso es considerar el beneficio que dicho Impuesto de Vialidad Serie "A" ha traído en cuanto a las exenciones que ha establecido, puesto que en efecto al declarar como valores exentos las prestaciones en beneficio de los trabajadores, favorece al trabajador de inmediato y tiene repercusiones benéficas, económicas y sociales; tales prestaciones se refieren a las viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural y otras análogas que pretenden la superación cultural y el bienestar material de los trabajadores que dependen del contribuyente. De la misma manera las exenciones establecidas sobre las casas baratas producen también sus beneficios económicos y sociales, por ser adquiridos este tipo de viviendas por personas de escasos recursos. Finalmente, la exención de los depósitos bancarios, ha producido beneficios en lo que a captación de recursos se refiere, aunque se discuta la canalización de dichos fondos hacia determinadas actividades productivas, que no responden a los intereses reales del pueblo salvadoreño.

No obstante los beneficios anteriores, es advertible que en cuanto al Impuesto de Vialidad Serie "A", la forma de valoración de la propiedad inmueble ha permitido que ésta se subvalúe con el propósito de evadir el impuesto, lo cual se acentúa con la ineficiencia en la administración del impuesto. En efecto, la declaración personal del contribuyente y su valoración respecto a las propiedades que posee, permite que éstos manifiesten un subvalor de dichas propiedades, el cual no se puede fijar realmente por la oficina encargada, "la Dirección General de Contribuciones Directas", ya que ésta carece de los recursos humanos y técnicos indispensables para hacerlo.

Sin embargo, últimamente la indicada oficina está realizando grandes esfuerzos a fin de evitar la subvaluación de las propiedades, estableciendo para tales efectos el Catastro de las mismas, el cual contiene toda la información y estudios técnicos de los bienes inmuebles del país.

Por otra parte, la progresividad de las Tablas establecidas para el cobro del Impuesto de Vialidad de las Series "A" y "B" resulta en estos tiempos muy poco gravoso, no permitiéndole al Estado percibir mayores recursos con los que podría atender sus propios fines, los cuales en estos tiempos han experimentado un incremento notable, desde el mismo instante en que se reconoce que es deber del Estado asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

En cuanto al Impuesto de Vialidad Series "B", "C" y "D" no encuentro razón jurídica que justifique la exención del pago de dicho impuesto; no encuentro razón jurídica específicamente para los Comandantes, Comisionados de Cantón y Alguaciles de Patrulla, puesto que, en efecto, todos los habitantes de la República, que se consideren como sujetos obligados al pago de un impuesto, deben hacerlo independientemente del trabajo que desempeñan. No obstante, conviene aclarar, que la motivación que indujo a conceder la citada exención radicó en concederle tal ventaja a estas personas que desempeñaran los cargos relacionados, ya que dichas plazas no han tenido remuneración y, por lo mismo, no aparecen en la Ley de Salarios respectiva, siendo desempeñados en forma ad-honorem.

Cabe considerar, también, el aspecto de doble imposición en que se colocan muchos contribuyentes obligados al pago del Impuesto de Vialidad Serie "C", que a la vez son obligados al pago del Impuesto sobre la Renta por la misma relación, pagándose, en el primer caso, sobre los ingresos de un mes (sueldo) y en segundo, sobre los ingresos en el ejercicio de imposición.

También es preciso resaltar la cantidad mínima que deben pagar los sujetos -

obligados al pago del Impuesto de Vialidad Serie "B", el cual en todos los casos es de \$ 15.00; resulta ínfima esta cantidad si se considera que en efecto, quienes deben pagar este tipo de impuesto, son todos aquellos que ejercen una profesión liberal, la cual en muchos casos les permite obtener ingresos personales muy altos; por otra parte, se presta a una injusticia al gravar con una misma cantidad a sujetos cuyos ingresos personales varían notoriamente.

Por todas las consideraciones anteriores, la actual Ley de Vialidad merece ser objeto de una revisión jurídica que, comenzando por variar su denominación actual a una más acorde con su estructura, como sería "IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL NETO" o "SOBRE EL PATRIMONIO", tenga presente la serie de observaciones que se le han formulado, a fin de que pueda considerársele un instrumento más eficaz para la percepción de los ingresos públicos. En tal sentido preciso es revisar la serie de exenciones que contiene, sobre todo en lo que a las Series "B", "C" y "D" se refiere; como también sería conveniente elevar a un porcentaje razonable el impuesto a los Profesionales en la Serie "B". También sería conveniente revisar la progresividad de las tasas en las Series "A" y "C" y, por sobre todo, mejorar la eficiencia en la administración del impuesto mediante el empleo de óptimos recursos humanos y técnicos en las oficinas encargadas de su tasación.

De esta manera, el Impuesto de Vialidad sería percibido en mayor cuantía que en la actualidad y, consecuentemente, el Estado obtendría mayores recursos para la realización de sus actividades, orientadas a los fines que persigue.

De acuerdo con las ideas expuestas anteriormente, es conveniente en estos momentos analizar críticamente los efectos que se producen con la emisión reciente de dos Decretos Legislativos que tienen íntima relación con la Ley de Vialidad actualmente en vigencia. Dichos Decretos son los que contienen, uno, un plazo especial para declarar la Renta y Capital de los ejercicios anteriores para toda persona natural o jurídica y de sucesiones y fideicomisos que estando obligadas a declarar de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Vialidad por cualquier motivo no cumplieron en ninguna oportunidad con dicha obligación, y otro, la que se le ha denominado Ley de Impuesto Territorial Agropecuario.

El primero de estos últimos Decretos mencionados, está contemplado en el Decreto Legislativo N° 248, de fecha 14 de abril de 1977, publicado en el Diario Oficial N° 69, Tomo 255, de fecha 15 de abril del citado año y en el mismo se hace relación en primer lugar, a las razones que han justificado su emisión y que fundamentalmente se refieren a que muchas personas, en atención a su capacidad económica, han estado en la obligación de declarar sus impuestos sobre la Renta y de Vialidad Serie "A" y que por diversos motivos no lo hicieron en su oportunidad, a quienes convenía darles oportunidad de declarar del mismo modo que era preciso darles la misma facilidad a los contribuyentes que sí presentaron su declaración de Renta y de Vialidad Serie "A" en el ejercicio de imposición de 1976 o años anteriores, para que en el caso que lo quisieran pudieran rectificarla sin temor a la aplicación de las sanciones previstas por aquellas disposiciones. De la misma manera se hizo notar que por razones de conveniencia fiscal era del caso dar una nueva oportunidad a los contribuyentes para que pudieran revaluar sus bienes, cuyo valor hubiera aumentado en razón de la elevación de precios, motivado principalmente por la inflación, revaluación que harían sin temor, también, a la aplicación de sanciones y recargos establecidos en las leyes correspondientes.

En atención a las anteriores justificaciones, el Decreto Legislativo anteriormente citado concedió un plazo comprendido entre la vigencia de dicho Decreto, o sea a partir del 15 de abril de 1977 y el 30 de junio del año aludido, para que durante el mismo:

- A) Toda persona natural o jurídica y las sucesiones y fideicomisos que estando obligadas a declarar, de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Vialidad y que por cualquier motivo no hubieran cumplido en ninguna oportunidad con dicha obligación, para declarar la Renta y Capital de los ejercicios de 1974 y 1975.
- B) Todo contribuyente que por cualquier razón hubiere dejado de declarar en cualquiera o en ambos de los ejercicios mencionados o en ejercicios anteriores, para declarar la respectiva Renta y Capital obtenidos.
- C) Todo contribuyente que por cualquier motivo hubiere ^{declarado} /su Renta o Capital en cantidades inferiores a las correctas por los ejercicios mencionados de -

1974 y 1975 o ejercicios anteriores, para que las rectificaran.

D) Todo contribuyente con ejercicio fiscal especial que hubiere declarado su Renta o Capital en cantidades inferiores a las correctas por los ejercicios de 1974 / 1975 y 1975 / 1976.

No obstante lo anterior, no pudieron acogerse a los beneficios especificados en dicho Decreto todos aquellos contribuyentes a quienes la Dirección General de Contribuciones Directas les determinó y notificó su impuesto original o complementario de Renta o Vialidad Serie "A", de conformidad con los artículos correspondientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Vialidad, o que se les interrumpió la prescripción al 24 de marzo de 1977, en lo referente al ejercicio del impuesto tasado o al ejercicio cuya prescripción se interrumpió.

Asimismo, teniendo presente que en los Considerandos del Decreto de mérito se reconocía que por razones de conveniencia fiscal era preciso ofrecer facilidades a los contribuyentes para que declararan o rectificaran sus declaraciones sin temor a sanciones o recargos de ninguna naturaleza, se estableció que la Dirección General de Contribuciones Directas no podría ejercer las facultades asignadas en los artículos 66, 67 y 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (al primero de los cuales facultaba a la referida Dirección General determinar la renta imponible del contribuyente por cualquier medio legal y tasar el impuesto correspondiente en los casos en que la declaración no se estimare correcta o bien, cuando no se hubiere contestado el formulario de la declaración. En el segundo, se le permitía a la expresada Dirección General determinar el impuesto complementario que corresponda cuando el monto del impuesto sea mayor que el declarado o que el pasado; y en el tercero, se establecen las diferentes multas que se fijan para todo el que estando obligado a rendir declaración lo hace fuera del término prescrito.) En igual sentido, el relacionado Decreto estableció que la Dirección General de Contribuciones Directas no podría ejercer las facultades contenidas en el artículo 12, ordinales 2 y 6 de la Ley de Vialidad, (los cuales le determinan a la citada Dirección General las atribuciones de observar las disposiciones y procedimientos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente al tiempo, forma y lugar de la presentación de la de-

claración por el contribuyente y a la determinación del Capital Imponible y tasación del impuesto correspondiente por dicha Dirección General en los casos en que no se presente declaración o que la presentada no se estime correcta.)

Las referidas facultades no las podría ejercer la Dirección General mencionada, a tenor de lo que este Decreto manifiesta, con respecto a los ejercicios anteriores del contribuyente que presenta por primera vez sus declaraciones o que las rectificare de conformidad con el mismo. De igual modo no se le aplicaron a los contribuyentes los recargos e intereses que establecen los artículos 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 12, ordinal 15, de la Ley de Vialidad (que establecen los recargos por mora en el pago de los impuestos y que se verifican así: si el pago del impuesto no se hace dentro de los términos prescritos, el recargo es del uno por ciento sobre el impuesto o porción del impuesto adeudado, por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente, la que en ningún caso deberá ser menor de veinticinco colones.) Dichas facultades no se ejercieron sobre la diferencia del impuesto determinado por el contribuyente en los ejercicios ya citados, siempre que el pago se hubiere efectuado en el lapso comprendido entre la presentación de las declaraciones y el 30 de junio de 1977 y, si dentro del término establecido el contribuyente no verificó el pago, el mismo Decreto autorizaba proceder de acuerdo a lo expuesto en el artículo 92 (relativo al cobro del impuesto en mora), sin perjuicio de las sanciones del artículo 99 (que dispone los recargos por mora en el pago del impuesto y al cual se hizo mención con anterioridad) ambos de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 12, ordinal 15, de la Ley de Vialidad. En tal caso, el Colector respectivo da aviso con las certificaciones correspondientes a la Dirección General del Servicio de Tesorería para los efectos legales; y si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección del Servicio de Tesorería remite dichas certificaciones al Fiscal General de la República, a fin de que el Juez General de Hacienda, a pedimento de dicho Fiscal, proceda en la forma ejecutiva.

Otro de los aspectos interesantes consignados en este Decreto es la oportu-

nidad que se le dió a los contribuyentes de valuar y revaluar sus bienes muebles e inmuebles consignados en sus declaraciones de Vialidad Serie "A", por el capital líquido poseído al 31 de diciembre de 1976, fuera de los casos previstos en el mismo Decreto, los cuales se han tomado como costo básico de tales bienes a partir del primero de enero de 1977 para la determinación de la ganancia de capital y el impuesto aplicable a la misma ganancia, todo de conformidad a las disposiciones legales citadas con anterioridad.

La conveniencia fiscal a que alude el Decreto Legislativo relacionado radica en que, brindando las facilidades y oportunidades indicadas, el Estado ha pretendido percibir mayores cantidades para el Erario Nacional, con los cuales ^{podiera} atender en mejor forma las necesidades crecientes y apremiantes de la población salvadoreña. El objetivo anterior lo alcanzaría con las medidas indicadas que, por un lado, permitan aumentar el número de contribuyentes y, por otro, incorporar a los que por diversos motivos dejaron de declarar en períodos anteriores, como también revaluar sus propiedades a todos aquellos que determinaron sus valúos en cantidades inferiores a las correctas.

El segundo contiene la denominada Ley Territorial Agropecuaria y fue emitida mediante Decreto Legislativo N° 435 de fecha 22 de diciembre de 1977, publicada en el Diario Oficial N° 238, Tomo 257, de fecha 22 de diciembre del mismo año. Tal regulación hace relación en sus Considerandos, a la necesidad de contar con una Ley especial que regule el sistema por el cual la propiedad rural cumpla con uno de los elementos esenciales de su función social, como es su contribución al mejoramiento de la economía nacional, generando además, bienestar para los trabajadores y sus familiares, regulación que debe atender la capacidad contributiva de sus poseedores y estimular la introducción de mejoras y el uso más eficiente de la tierra; tal legislación pretende procurar el bienestar de los sectores de menores recursos, particularmente, en las áreas rurales, siendo de conveniencia la participación del sector agropecuario en la solución de los problemas de salud, educación, vivienda y otros, a través de un sistema de tributación a la propiedad de inmuebles rústicos en una cuantía moderada que permita incrementar los recursos del Estado, para mejorar las condiciones de vida de los campesinos y la presta-

ción directa de los servicios relacionados.

Dicha Ley establece como sujetos del impuesto a las personas naturales y jurídicas, tanto nacionales como extranjeras, y a las sucesiones y fideicomisos, estén o no domiciliadas en el país; en el caso de la sucesión, ésta se considera sujeto del impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia, pues, una vez que ésta ha sido aceptada, los herederos sumarán al valor de sus propios bienes el valor de la parte proporcional que corresponda a sus derechos sobre el valor de los bienes de la sucesión, incluyendo en tal proporción, el valor de los legados, el cual será declarado por los legatarios a partir de la fecha que se verifique la tradición del legado.

Dichos contribuyentes pagarán el impuesto anual, de conformidad a esta Ley, sobre la suma de los valores reales o comerciales de los bienes inmuebles rústicos que posean, que estén ubicados dentro del territorio nacional y de los derechos de nuda propiedad y de usufructo que posean sobre los mismos. El valor real o comercial de los bienes inmuebles rústicos se determina, de acuerdo con este Decreto, tomando el valor que se declare por el contribuyente en el formulario respectivo, valor que también sirve de base para determinar, a tenor del artículo 15 de la Ley de Vialidad, el valor real o comercial de los derechos de nuda propiedad y usufructo.

Para los efectos de esta Ley, se ha especificado que los bienes inmuebles rústicos son únicamente los situados fuera de los radios urbanos y que tengan vocación agropecuaria, calidad esta última que si hubiere duda se calificará mediante dictamen del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Se establece también que la base del impuesto será la suma de los valores reales o comerciales de los bienes antes citados que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año o, en su caso, a la fecha en que concluya el ejercicio de imposición especial. El porcentaje del impuesto es del uno por ciento sobre el valor de los bienes cuando este exceda de doscientos mil colones, siendo deducible la suma de doscientos mil colones cuando el valor de los inmuebles no exceda de novecientos mil colones.

No se incluyen en el valor de los bienes gravables los siguientes:

- A) El valor de los cultivos permanentes y semipermanentes y de las mejoras cuando unos u otros se incorporen a los bienes inmuebles con posteriori-

dad a la vigencia de la Ley, entendiéndose por mejoras las obras a que se refiere la Ley de Arrendamiento de Tierras.

- B) El valor de las viviendas, incluyendo el valor del terreno, cuyo uso se proporcione gratuitamente a los trabajadores del inmueble.
- C) El valor de las edificaciones, incluyendo el valor del terreno, destinado a escuelas, hospitales, clínicas y otros servicios similares, así como el de las obras que verifique el contribuyente para el bienestar material y la superación cultural, suministrados gratuitamente a sus trabajadores cuando tales obras incrementen el valor de los bienes gravables.
- D) El valor de todas las edificaciones, bodegas e instalaciones destinadas para fines industriales, agroindustriales, ganaderos, comercial o turísticos, incluyendo el valor del terreno, maquinaria y demás equipo que sean necesarios para el desarrollo de tales actividades.
- E) El valor de los terrenos dedicados al cultivo, conservación, mejoramiento, restauración y acrecentamiento de los recursos forestales.
- F) El valor de las obras, incluyendo el valor del terreno, dedicados a investigaciones científicas agropecuarias.
- G) El monto de la deuda hipotecaria garantizada con el o los inmuebles que causen este impuesto, siempre que dicha deuda haya sido contraída con el objeto de la adquisición de los mismos.

No obstante las disposiciones de esta Ley, la Dirección General de Contribuciones Directas no pudo ejercer sus facultades de fiscalización sobre las declaraciones hechas por los contribuyentes que revaluaron sus inmuebles rústicos acogidos al Decreto Legislativo N° 248 de fecha 14 de abril del año próximo pasado a que se hizo referencia con anterioridad, si en efecto tales valores han servido de base para establecer el valor real o comercial de los mismos inmuebles para fines del impuesto establecido en la indicada Ley de Impuesto Territorial Agropecuario.

Como se puede advertir de las anteriores consideraciones normativas, esta última Ley, a diferencia de la de Vialidad, persigue la concretización de fines no solamente fiscales sino también extrafiscales, pues ciertamente la motivación de la emisión de esta Ley radicó en la necesidad de regular el sistema por el que la propiedad privada rural cumpliera con uno de los ele-

mentos esenciales de su función social como es su contribución al mejoramiento de la economía nacional para generar bienestar a los trabajadores y sus familiares a través de un sistema impositivo que, consultando la capacidad contributaria de los contribuyentes, estimulara la introducción de mejoras y el uso eficiente de la tierra. Además, esta Ley determina el impuesto sobre la suma de los valores de los bienes de inmuebles rústicos ubicados en el territorio nacional; y de los derechos de nuda propiedad y de usufructo sobre los mismos, en tanto que la de Vialidad determina el impuesto sobre todo el capital líquido poseído en el territorio nacional (el de Serie "A"), aclarándose que no hay doble imposición aunque en un momento determinado haya un mismo objeto gravado por ser su causa fundamentalmente distinta.

Por su parte el Decreto Legislativo N° 248 al que hemos hecho referencia tuvo finalidades fiscales y ciertamente estos propósitos se lograron al localizarse contribuyentes que, teniendo capacidad económica, nunca antes habían declarado o que habían dejado de declarar/^{o que declararon} sus impuestos de Renta y de Vialidad; efectivamente estos nuevos contribuyentes se localizaron al suspenderse la fiscalización a que se refiere la Ley de Vialidad para todos aquellos que se ampararon en él, además de la revaluación de bienes que los contribuyentes poseen sin temo a la aplicación de sanciones y recargos. Este Decreto, que contiene un error jurídico al relacionar las utilidades que generan las Cooperativas, pues ciertamente éstas sólo generan excedentes, suspendió por un tiempo la fiscalización a que se refiere la Ley, con resultados plausibles y la revaluación de bienes a que dió lugar sirvió de base en el contexto de la Ley de Impuesto Territorial Agropecuario.

Si desde el punto de vista práctico la Ley de Vialidad ha sido objeto de serias discusiones, mucho más lo ha sido desde el punto de vista teórico por la poca viabilidad que se le asigna.

Como todas las figuras tributarias, la Vialidad o Ley sobre el Patrimonio Neto como se conoce en otras legislaciones, ha tenido raigambre histórica y presenta un futuro impositivo; países como Suecia, Noruega, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Holanda, Suiza, Luxemburgo, Japón, India, Ceilán, Pakis-

tipo
tán, Colombia y Uruguay, consideran esta/de imposición en base a la cual obtienen entre el 1.5 % y 2.5 % del total de sus ingresos. Teniendo presente - que la finalidad del impuesto no es recaudar por sí mismo sino que mejorar - la recaudación del impuesto personal sobre la renta, esta imposición sobre - el patrimonio neto tiene un porvenir en la comunidad económica europea y al efecto el Tratado de Roma contiene una serie de disposiciones que hacen relación a las normas fiscales de los países miembros y permite la existencia de un proceso de aproximación de dichas legislaciones las que son impulsadas - por su Comité Fiscal y Financiero el cual rindió en 1972 un informe que, - entre otras propuestas, afirmó la oportunidad de la implantación del impuesto sobre el Patrimonio Neto, con el objeto de: A) realizar una discriminación de la renta; B) mejorar o corregir el control de las declaraciones del Impuesto personal y C) mejorar o corregir el control de las declaraciones en el Impuesto sobre las Sucesiones. Dicho impuesto tendría los siguientes caracteres: 1) Relación de complementareidad con el impuesto sobre la Renta; - 2) Exclusión de las personas jurídicas del ámbito del tributo; 3) exigencia del impuesto sobre el patrimonio de la unidad familiar; 4) establecimiento de elevados límites de exención; 5) Imposición mediante tipos reducidos de gravamen y 6) Reconocimiento de deducciones importantes en función de la situación familiar y de la edad de los contribuyentes.

Caracterizado el impuesto sobre el Patrimonio Neto como un tributo que recae sobre el importe total de la generalidad de activos de una persona, previa deducción del valor de los pasivos exigibles por terceros, de carácter complementario respecto al que grava la Renta y de recaudación periódica, generalmente anual, mientras el patrimonio no sea transferido, presento a continuación, algunas notas que hablan a favor de su establecimiento y otras que hablan en contra.

Entre las primeras, encontramos las siguientes:

- a) Hay más equidad en su establecimiento por la capacidad tributaria adicional que proporciona el patrimonio y por el diferente grado de disponibilidad para el consumo que poseen las rentas procedentes de fuentes distintas

tas. Su fundamento común radica en la distinta capacidad de disfrute que proporcione el patrimonio frente, incluso, a la renta que genera. Para el caso se presenta el ejemplo de dos personas que no perciban renta alguna, pero que uno de ellos posea cierta riqueza quien, evidentemente, está con mayor capacidad tributaria que el otro que no la tenga, pues podrá consumir valiéndose de la capacidad adquisitiva que su riqueza la brinda;

- b) Asignación más adecuada de recursos existe en su implantación que un posible impuesto sobre la renta personal, ya que restringe en menor proporción la oferta de factores que un impuesto personal sobre la renta e induce a emplear el factor capital del modo más productivo. En efecto, conduce a un empleo productivo de activos ociosos o a una reasignación de recursos desde los empleos menos rentables hasta los que ofrezcan mejores posibilidades de rentabilidad, lo que indudablemente favorece el desarrollo económico;
- c) Se logra una redistribución de la renta y riqueza al reducir las grandes fortunas; y
- d) Se logra eficiencia administrativa y ayuda en la comprobación de la renta puesto que la sola declaración de ésta no basta para comprobar su exactitud; del mismo modo es instrumento eficaz de ayuda en la valoración de herencias para reconstruir el patrimonio objeto de la sucesión mortis causa; asimismo es arma significativa por la valoración de donaciones y por gravar ciertas rentas no monetarias de difícil imputación al contribuyente que proporcionan a sus propietarios un conjunto de satisfacciones equivalentes.

Entre las razones que se esgrimen en contra de este tipo de imposición, encontramos las que siguen:

- a) La asignación de recursos incide desfavorablemente sobre el ahorro interior y sobre las inversiones extranjeras en el país por ser un posible -

obstáculo a su existencia;

- b) Las series de problemas administrativos que surgen al determinar la base imponible del impuesto y especialmente al fijar el inventario de bienes, derechos y obligaciones que integran el patrimonio neto de cada contribuyente, la valoración de estos elementos y la fecha a que debe ser referida la valoración. Si bien es cierto que el inventario relacionado en buena parte será conocido por los catastros y otras declaraciones, no es menos cierto indicar que éstos presentarán reservas en su confiabilidad; por su parte, la valoración aludida, si bien es difícil de precisar, encontrará una simplificación al gravar el patrimonio neto al coste histórico, pues sólo exigirá un esfuerzo administrativo al implantarse el tributo, al aparecer un nuevo contribuyente o al incrementarse el patrimonio de un nuevo elemento valorable.

Finalmente, deseo ilustrar con el pensamiento de algunos tratadistas esta exposición, a fin de destacar la importancia que esta tributación les ha merecido y la incidencia económica que representa.

Noboro Tanabe a quien antes hicimos referencia, afirma que el establecimiento de este impuesto tiene como causales el aumento de la presión fiscal sobre las rentas fundadas o de capital, la reducción en la excesiva concentración de la riqueza, el estímulo a la asunción de riesgos y a la utilización productiva de capital, el aumento de la progresividad en los tramos superiores de renta y el aumento de la eficiencia administrativa en el impuesto sobre la renta.

John F. Due afirma, por su parte, que un impuesto de esta clase, utilizado a la vez que la imposición sobre la renta y otros tributos basados en el gasto, daría como resultado un sistema tributario más equilibrado.

Dino Jarach destaca que el impuesto sobre el patrimonio neto en las personas físicas es un instrumento idóneo para conseguir la mayoría de los objetivos

de la política fiscal que son estructuración de las Finanzas Públicas bajo postulados de productividad y elasticidad, la adecuación de instrumentos impositivos a los criterios de justicia y equidad predominantes, la influencia en la distribución de la renta nacional, el servicio a una política de estabilización y el apoyo a la política de desarrollo económico del país. Resalta que estos objetivos se lograrán con el referido impuesto siempre - que la técnica administrativa y recaudatoria supere las dificultades de tipo práctico de que adolecen, afirmando que lo negativo de su establecimiento es su carencia de flexibilidad y sus bajos servicios a la política de estabilización.

Para William Vickrey, la finalidad de este tipo de impuesto y la que ubica como más importante es la de ser un instrumento muy eficaz para elevar el grado de progresividad del sistema respecto a los contribuyentes de niveles superiores, destacando que este impuesto es un instrumento de reforma social más que un arbitrio recudatorio.

Por último, Bent Hansen opina que, según la maximización de la utilidad, - los mejores resultados se lograrán al figurar la renta y la riqueza, cuando se emplean impuestos sobre ambas categorías y no solo en una.

Como se pueda apreciar de las anteriores ideas, hay coincidencia de pareceres en la consideración del papel estratégico que este tipo de impuesto representa en la economía de un país, siempre y cuando esté diseñado adecuadamente en carácter complementario del impuesto sobre la renta y siempre que sea eficazmente administrado. Todo ello supone, como es lógico deducir, la existencia de una estructura jurídica precisa, esto es de normas operativas y funcionales y un personal adiestrado técnicamente que, disponiendo de los recursos del caso, pueda llegar a detectar la base de la imposición.

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

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE EL SALVADOR
- 2.- LEY DE VIALIDAD.
- 3.- BOLETIN DE HACIENDA Nos. 4, 5, y 6, Tomo II, 1936-1937, 3a. Epoca.
- 4.- DERECHO TRIBUTARIO, de José Luis Pérez de Ayala - Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968.
- 5.- PRINCIPIOS DE HACIENDA PUBLICA, del Dr. Gabriel Franco - Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L, Buenos Aires, 1957.
- 6.- LA IMPOSICION FISCAL EN LOS PAISES EN DESARROLLO, compilada por Richard M. Bird y Oliver Oldman - Traducción de la edición revisada - en inglés por José Meza Nieto, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, México, 1967.
- 7.- DICCIONARIO DE DERECHO USUAL, de Guillermo Cabanellas, Tomo II, 7a. edición, Editorial Heliasta S.R., Buenos Aires, 1972.
- 8.- SISTEMAS TRIBUTARIOS DE AMERICA LATINA - El Salvador, preparado por el programa conjunto de tributación de la OEA y el BID, Washington, 1966.
- 9.- DIARIOS OFICIALES Nos. 118 de 26 de mayo de 1925; 69, de 15/IV/77 y 238 de 22/XII/77.
- 10.- FINANZAS PUBLICAS E INGRESO NACIONAL - Harold M. Somers, Fondo de - Cultura Económica, México - Buenos Aires, 1961.
- 11.- COMPENDIO GENERAL DE LOS IMPUESTOS - Dr. Oscar Adalberto Zepeda, Te sis Doctoral, 1965.
- 12.- PRINCIPIOS DE CIENCIA DE LA HACIENDA - Mauro Fasiani Aguilar, Madrid, 1962.
- 13.- LAS FINANZAS DEL SIGLO XX Y OTROS ENSAYOS - Guillermo Ahumada, Edito rial Universitaria de Buenos Aires, 1964.
- 14.- ANALISIS ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS EN EL CUADRO GENERAL DE LAS FI- NANZAS PUBLICAS - John F. Due - Librería El Ateneo, Editorial Argen- tina, 1961.
- 15.- PRINCIPIOS DE HACIENDA PUBLICA - Luigi Einaudi - M. Aguilar, Edito rial México, 1943.
- 16.- LA TRIBUTACIÓN DE LA RIQUEZA NETA - Noboru Tanabe - Revista del Ban- co Hipotecario de El Salvador - Volumen III - julio-septiembre, 1968 No. 3.
- 17.- EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO - Instituto de Estudios Fisca- les - Ministerio de Hacienda - 1972.