

077551

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

T
373.04
54875
E.F.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

UES BIBLIOTECA CENTRAL



INVENTARIO: 10122166

*CASOS PRACTICOS DE TRIBUTACION
INDIRECTA EN NUESTRO MEDIO*

TESIS DOCTORAL
PRESENTADA POR

VICENTE RICARDO SERRANO ACOSTA

COMO ACTO PREVIO DE SU INVESTIDURA ACADEMICA

PARA OBTENER EL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

T.
343.04
54875



SAN SALVADOR,

EL SALVADOR.

CENTRO AMERICA

~~378.7284
WES-T.O.
S487e
1968~~

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Rector en funciones:

Doctor José María Méndez

Secretario General interino:

Doctor José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Decano:

Doctor René Fortín Magaña

Secretario:

Doctor Fabio Hércules Pineda

PRIMER EXAMEN GENERAL PRIVADO,

SOBRE:

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES.

PRESIDENTE: Doctor Arturo Zeledón Castrillo

PRIMER VOCAL: Doctor Salvador Aguilar Sol

SEGUNDO VOCAL: Doctor Manuel Antonio Ramírez

SEGUNDO EXAMEN GENERAL PRIVADO,

SOBRE:

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.

PRESIDENTE: Doctor José María Méndez

PRIMER VOCAL: Doctor Francisco Arrieta Gallegos

SEGUNDO VOCAL: Doctor Francisco Alfonso Leiva

TERCER EXAMEN GENERAL PRIVADO,

SOBRE:

*CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION POLITICA Y LEGISLACION
LABORAL.*

PRESIDENTE: Doctor Guillermo Manuel Ungo,

PRIMER VOCAL: Doctor Marcos Gabriel Villacorta

SEGUNDO VOCAL: Doctor Luis Gutiérrez

TESIS DOCTORAL

TEMA:

CASOS PRACTICOS DE TRIBUTACION INDIRECTA EN NUESTRO MEDIO

ASESOR:

Doctor Salvador Navarrete Azurdia

EXAMEN TESIS DOCTORAL:

PRESIDENTE: Doctor Francisco Bertrand Galindo

PRIMER VOCAL: Doctor Javier Angel

SEGUNDO VOCAL: Doctora Dalia Díaz Durán.

San Salvador, El Salvador, C.A.

DEDICO ESTA TESIS:

A LA MEMORIA DE MIS PADRES:

*DR. GABRIEL DE J. SERRANO
ANTONIA ACOSTA DE SERRANO*

A MIS ADORADOS:

*ESPOSA-ANGELA AYMEE AGUILAR DE SERRANO
HIJOS- AYMEE NOHEMY-MERCEDES ANTONIA Y VICENTE GABRIEL,*

A

*MERCEDES WERRING NOHEMY HARRINGTON Y MARIA LUISA AGUILAR,
CON ETERNO AGRADECIMIENTO.*

INTRODUCCION

He denominado a mi tesis doctoral "CASOS PRACTICOS DE TRIBUTACION INDIRECTA EN NUESTRO MEDIO" movido por dos finalidades: I - dar a conocer la legislación más usual, señalando los procedimientos que la misma establece para la efectividad del impuesto y los que deben seguirse para obtener autorización para ejercer actividades que contempla, sobre lo cual durante los años que trabajé en la Dirección General de Contribuciones Indirectas observé bastante desconocimiento, y II - pretendo además señalar deficiencias en la percepción de los impuestos indirectos y los posibles correctivos según mi opinión. En consecuencia no se encontrarán en el presente trabajo, abundancia de citas doctrinales, sino un enfoque objetivo de la legislación vigente y observaciones personales en relación a la misma.

SECCION PRIMERA

Impuestos. Concepto-definición. Su clasificación tradicional, directos-indirectos; ventajas y desventajas de los mismos y su aplicación en nuestro medio. Ley Orgánica de Contribuciones Indirectas, su organización interna. Ley de Papel Sellado y Timbres, su reglamento.

GASTON JEZE, aunque no da una definición de impuesto, enumera sus elementos característicos así:

- I - Prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
- II - La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- III - El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- IV - Se establece según reglas fijas.
- V - Se destina a gastos de interés general.
- VI - Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada. (1)

El Código Fiscal Mexicano, define el impuesto así: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. (2)

(1) - (2) Ernesto Flores Zavala "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas - Pág. 34.-

Sin mayores comentarios puede decirse que el concepto y definición transcritos presentan los elementos que la doctrina exige en relación al impuesto, que es conceptuado de manera general, como una prestación obligatoria, no personal, impuesta unilateralmente por el Estado, para obtener los recursos necesarios para su funcionamiento, en una palabra para el cumplimiento de sus atribuciones. Tradicionalmente se han clasificado los impuestos en directos e indirectos, existiendo dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio al que el autor Ernesto Flores Zavala denomina Administrativo. Conforme el primero el impuesto directo es aquel en que el Legislador se propone alcanzar de inmediato al pagador del impuesto, al verdadero contribuyente, suprimiendo todo intermediario entre el pagador y el fisco, se confunden en consecuencia las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto.

En el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto y pagador del impuesto son diversas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. (3) De acuerdo con estas definiciones serían impuestos directos, el impuesto sobre la renta, los impuestos sobre herencias, legados, donaciones, etc. e indirectos los impuestos sobre el consumo.

Desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o disfrute de las riquezas, gravan situaciones normales y permanentes, son mas o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, al contrario son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes. De acuerdo con este criterio son impuestos indirectos, los que gravan las herencias, legados, compra-venta, etc. y directo el de la renta.

La existencia de estos dos criterios y la natural dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, dan lugar a confusiones y a que gravámenes que ciertos países o autores consideren directos, otros los clasifican como indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre

(3) Ernesto Flores Zavala "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" Pag. 234.

Herencias y Legados, desde el primer punto de vista, es directo, desde el administrativo, indirecto. Sin embargo, en la mayor parte de los casos los impuestos son directos o indirectos, de acuerdo a los dos criterios. (4)

Sobre la controversia hasta ahora no resulta de las ventajas y desventajas de ambas clases de impuestos se han vertido los siguientes argumentos:

I - Los impuestos directos aseguran al Estado una renta cierta con la que puede contar con fijeza, pues es conocida anticipadamente. Esto se debe a que se sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad, se conoce también con más o menos exactitud el rendimiento del impuesto.

II - Hacen posible la realización de la justicia fiscal, por conocer al contribuyente es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos.

III - Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos son más fijos que los impuestos indirectos.

Se señalan como inconvenientes: I - son muy sensibles a los contribuyentes, pues el sujeto sabe perfectamente, dónde, cuándo, cómo y cuánto debe pagar.

II - Son poco productivos, pues los sujetos se dan perfecta cuenta de la cuantía de su obligación tributaria y una cuota elevada provoca reacciones de inconformidad y tendencia a su evasión.

III - Son poco elásticos, algunos de ellos como la renta, aumentan con la prosperidad pública, pero no en la forma en que lo hacen los impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos presentan las siguientes ventajas:

I - Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo los precios de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas.

II - Son más productivos que los impuestos directos, precisamente porque pasado el momento de su establecimiento, el impuesto se confunde con el precio, será posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.

(4) Ernesto Flores Zavala "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas".

III - Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos.

IV - Están dotados de una gran elasticidad, es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez mas productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos y por lo mismo el rendimiento de los impuestos que gravan estos actos.

Como desventajas se señalan las siguientes: no son justos, pesan mas sobre el pobre que sobre el rico. No tienen la fijeza de los impuestos directos, en tiempos de crisis económicas o políticas crean déficits, por que se restringen los consumos, además para su percepción se necesita un número personal. (5)

En nuestro medio es mucho mas productivo el impuestos indirectos que el directo, como lo demuestran los siguientes datos:

RENDIMIENTO

1965

INDIRECTOS: 67.553.024.90

DIRECTOS : 44.397.865.13 DIFERENCIA: 23.155.159.77

1966

INDIRECTOS: 68.859.424.48

DIRECTOS : 43.915.560.58 DIFERENCIA: 24.943.90

1967

INDIRECTOS: 70.477.139.78

DIRECTOS : 50.154.009.87 DIFERENCIA: 20.323.129.91

Como podrá observarse, el rendimiento de los impuestos indirectos, vá en escala ascendente y en los directos no ocurre lo mismo pues el del año 66 fue menor que el del año 65.

Los datos relacionados son mas o menos iguales a los de los años anteriores - Ahora bien, ya no es principio de técnica financiera, si no de lógica elemental, aplicable a cualquier actividad económica, que siempre se tecnifica, se mejora en una palabra, aquella fuente de ingresos susceptible de aumentar éstos. Me consta que el sector gubernamental ha desoidado siempre el mejoramiento de la Dirección General de Contribuciones Indirectas; no se ha procurado aumentar su personal a un número suficiente para que el impuesto indirecto

(5) Ernesto Flores Zavala "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" Pág. 240.-

rinda lo que debe rendir; siempre dotado de un cuerpo de peritos o inspectores mucho menor que el de Contribuciones Directas, cuando según la doctrina, el impuesto indirecto necesita mas personal que el directo, el cual es más técnico.

Una de las formas que la doctrina reconoce para solucionar los de ficits presupuestarios, consiste en exigir con el verdadero rigor el impuesto existente; en nuestro medio jamás se recurre a ello, si no a la creación de nuevos impuestos o a recargos de cuotas ya famosas, los cuales talvez se volverían innecesarios, si se tuvieren en cuenta los principios de técnica financiera, especialmente aplicados según las posibilidades económicas nuestras.

Antes de comenzar el análisis objetivo de la legislación sobre impuestos indirectos, estimo de utilidad, hacer breve relación a algunas de las etapas por las que ha pasado la Dirección General de Contribuciones Indirectas y a su Ley Orgánica.

ETAPAS: hasta el año de 1931 estuvieron separadas las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, por Decreto Ejecutivo de 3 de Marzo de 1931, publicado en el Diario Oficial N° 52, Tomo 110 de la misma fecha, se anexó la Dirección General de Contribuciones Indirectas a la de Directas, dándose las razones siguientes:

"que para atender las exigencias de una mejor organización de los servicios y con el propósito de reducir los gastos de la Administración, es conveniente anexar la Dirección General de Contribuciones Indirectas a la de Directas", en la parte dispositiva dicho decreto al verificar la anexión encargaba al Director de Contribuciones Directas para elaborar las reglamentaciones y para la reorganización de los servicios. El Consejo de Gobierno Revolucionario, por Decreto N° 459 de 21 de Diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial N° 279, Tomo 147 de la misma fecha, vuelve a separar las dos direcciones dándoles una organización similar, estableciendo sus respectivas competencias, separación hasta la fecha mantenida.

LEY ORGANICA: fue establecida por Decreto Legislativo N° 47 de 15 de Mayo de 1941, publicado en el D. O. N° 109 de 20 del mismo mes y año. T. 130.

La Dirección General de Contribuciones Indirectas es una dependencia

del Ministerio de Hacienda y está compuesta por un Director, un Sub Director y un Secretario, quienes se constituyen en Tribunal para dictar sus resoluciones. Consta de las secciones siguientes: Técnico- Jurídica, Estadística, Contabilidad, Licores, Impuestos Diversos, Impuestos Compensatorios, Especies Fiscales y de Inspectores. Esta dependencia ha sido constituida, como un organismo técnico, independiente, que no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna otra dependencia del Estado en cuanto a las sentencias que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le han encomendado.

El Director, Sub-Director y Secretario, responden solidariamente como Tribunal Administrativo, ante la Cámara de Segunda Instancia de la Segunda Sección de Centro.

Corresponde a esta Oficina, el control de los impuestos siguientes: papel sellado y timbres, sobre cigarrillos, fósforos, azúcar, gaseosas, cerveza, vinos, aguardiente y licores confeccionados e impuestos compensatorios de la cuota de Beneficencia pública.

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES: se creó por decreto legislativo del 1º de junio de 1915, publicado en el Diario Oficial Nº 147 T. Nº 78 de 25 del mismo mes y año.

Esta nuestra venerable ley, ha sido objeto de múltiples reformas a las cuales yo llamaría remiendos, tratando de adaptarla en sus secciones respectivas al aumento de la ejecución de actos, celebración de contratos, etc., gravados con impuestos de papel sellado y timbres. Vuelvo a insistir sobre ello, mientras la Ley de Impuestos sobre la Renta, ha sido reformada en su totalidad tratando de adaptarla al momento actual, la Ley de Papel Sellado y Timbres, no ha sido modificada substancialmente desde mil novecientos quince, cuando es fuente de ingresos mas importante que la de la renta, tal como lo he demostrado anteriormente con datos concretos. Así se encuentran disposiciones sobre instituciones y grados que hace bastante tiempo desaparecieron de nuestra legislación; por ejemplo, en el Art. 1º letra I - Nº 28, se mencionan como gravados por el impuesto de papel sellado, los Inventarios Judiciales que practiquen los ESCRIBA

NOS PUBLICOS; en la letra M del mismo artículo, se citan memoriales dirigidos AL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS Y AUDITORIA GENERAL DE LA REPUBLICA (hoy Corte de Cuentas), y así multitud de casos que resultaría tedioso enumerar.

En el desarrollo de este punto citaré únicamente las disposiciones que son de práctica constante y en consecuencia de necesario conocimiento.

En la Ley de Papel Sellado y Timbres se dividen los artículos en secciones, designándose éstas alfabéticamente, en el Art. 1º se encuentran como disposiciones dignas de citar las siguientes:

Art. 1º. La contribución de Papel Sellado sobre actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados, estará sujeta a la siguiente tarifa:

- 1 - Actuaciones de los Jueces de Paz en asuntos de su competencia, cuando el valor litigado exceda de cinco colones y no pase de doscientos colones, cada hoja. ₡ 0.15
- 2 - Actuaciones de Jueces de 1ª Instancia en los recursos de los mismos juicios, la hoja. ₡ 0.15
- 3 - Actuaciones de los Jueces de 1ª Instancia en los juicios sumarios de mas de ₡200.00 y menos de ₡500.00. ₡ 0.30
- 4 - Actuaciones de los Tribunales Superiores en los recursos a que dieren lugar los mismos juicios. ₡ 0.30
- 5 - Actuaciones en los juicios civiles escritos y diligencias, cuando el valor litigado pase de ₡ 500.00, la hoja. ₡ 0.40
- 6 - Actuaciones en los recursos a que dieren lugar los mismos juicios y diligencias ante los Tribunales Superiores, la hoja. ₡ 0.40
- 7 - Actuaciones de los juicios en que, conforme a la ley, debe conocer el Presidente del Poder Judicial. ₡ 0.40
- (+) 7 bis - Actuaciones de las diligencias en que concurren las autoridades del Departamento Nacional del Trabajo o del Ministerio del Trabajo. ₡ 0.30
- 8 - Anuncios Judiciales, cuando no sean de oficio, que deben quedar en la Imprenta o Litografía, el mismo de la actuación respectiva.

+ Derogado por Art. 457 del Código de Trabajo.

8 bis - Por Decreto Legislativo Nº 314 de 31 de mayo de 1963, publicado en el Diario Oficial Nº 106 de 10 de junio del mismo año, T. 199, se adicionó este numeral dando la Asamblea las razones siguientes: "I - que el Capítulo V de la Ley de Notariado contenida en el Decreto Legislativo Nº 218 de fecha 6 de noviembre de 1962, publicado en el Diario Oficial Nº 225, T. 197, correspondiente al 7 del mismo mes y año, regula la forma de autorizar las actas notariales, el reconocimiento de documentos privados y las auténticas de firmas ante notario, II - Que por no ser propio de la materia de aquella Ley, no se estableció en las respectivas disposiciones en que clase de papel sellado deben otorgarse las actuaciones notariales a que se refiere el Considerando anterior, tal como se indica en leyes anteriores y especialmente en la Ley sobre Validez de Documentos Privados de 23 de abril de 1904, publicada en el Diario Oficial de 30 del mismo mes y año y sus reformas, la cual fue derogada por la expresada Ley de Notariado; III - Que por las razones expresadas en los Considerandos anteriores, se hace necesario adicionar la Ley de Papel Sellado y Timbres con las disposiciones pertinentes; POR TANTO, en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República por medio del Ministerio de Hacienda, DECRETA: Art. 1º Adiciónase el Art. 1º letra "A" de la Ley de Papel Sellado y Timbres, con el número siguiente: 8-bis. Actas notariales, Reconocimiento de Documentos Privados y Auténticas de firmas ante Notario, cada folio \$0.40. Si la legalización de las firmas se hiciere en la misma hoja de papel en que concluye el documento privado, correspondencia, solicitud, memorial o escrito de toda clase, se adherirán timbres fiscales por valor de cuarenta centavos, sin perjuicio de adherirse también los que exige el Nº 44 del Art. 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbre" (este número exige \$0.75 en timbres fiscales).

La reforma relacionada trata de tres casos, en los cuales se adhieren timbres fiscales, 1º Actas Notariales. 2º Reconocimiento de documentos privados y 3º Auténticas de firmas ante Notario. En cada uno de estos casos deben adherirse timbres por cuarenta centavos, en sustitución del papel sellado que exige el Art. 1º letra A No. 8-bis y además setenticinco centavos en timbres fiscales, conforme lo establecido en el Art. 13-Nº 44, de la misma Ley. "/ -C-"

13 - Certificados o certificaciones de cualquier clase, expedidos

por las autoridades, o funcionarios, profesores y empleados de cualquier oficina pública y AUN POR LOS PARTICULARES, siempre que en este último caso se expidan para ser presentados ante la autoridad o ante cualquiera oficina o empleado público --@0.40". Estos certificados o certificaciones, pueden otorgarse en fórmulas impresas, adhiriéndose timbres por el valor del papel sellado, con la salvedad de que cuando sean extendidos por personas particulares, naturales o jurídicas, éstas deben obtener autorización previa del Administrador de Rentas respectivo, para el uso de fórmulas impresas en lugar de papel sellado. La solicitud se hace en papel sellado de quince centavos, acompañándose un ejemplar de la fórmula a usarse y presentando para que se tenga a la vista, la matrícula de comercio respectiva.

18 - Contratos, actos y obligaciones que consten en instrumentos públicos, auténticos o privados, primer folio:

de mas de	¢	50.00	hasta	¢	100.00	¢	0.15
"	"	100.00	"	"	200.00	"	0.30
"	"	200.00	"	"	300.00	"	0.40
"	"	300.00	"	"	400.00	"	0.50
"	"	400.00	"	"	500.00	"	0.60
"	"	500.00	"	"	600.00	"	0.70
"	"	600.00	"	"	800.00	"	0.90
"	"	800.00	"	"	1000.00	"	1.10
"	"	1000.00	"	"	2000.00	"	2.20
"	"	2000.00	"	"	3000.00	"	3.30
"	"	3000.00	"	"	4000.00	"	4.40
"	"	4000.00	"	"	5000.00	"	5.50
"	"	5000.00	"	"	6000.00	"	6.60
"	"	6000.00	"	"	7000.00	"	7.70
"	"	7000.00	"	"	8000.00	"	8.80
"	"	8000.00	"	"	9000.00	"	9.90
"	"	9000.00	"	"	10.000.00	"	11.00
"	"	10.000.00	"	"	20.000.00	"	22.00
"	"	20.000.00	"	"	30.000.00	"	33.00
"	"	30.000.00	"	"	40.000.00	"	44.00
"	"	40.000.00	"	"	50.000.00	"	55.00
"	"	50.000.00	"	"	60.000.00	"	66.00
"	"	60.000.00	"	"	70.000.00	"	77.00

de más de	₡	70.000.00	hasta	₡	80.000.00	₡	88.00
"	"	80.000.00	"	"	90.000.00	"	99.00
"	"	90.000.00	"	"	100.000.00	"	110.00
"	"	100.000.00	"	"	200.000.00	"	220.00
"	"	200.000.00	"	"	300.000.00	"	330.00
"	"	300.000.00	"	"	400.000.00	"	440.00
"	"	400.000.00	"	"	500.000.00	"	550.00
"	"	500.000.00	"	"	600.000.00	"	660.00
"	"	600.000.00	"	"	700.000.00	"	770.00
"	"	700.000.00	"	"	800.000.00	"	880.00
"	"	800.000.00	"	"	900.000.00	"	990.00
"	"	900.000.00	"	"	1.000.000.00	"	1.100.00
"	"	1.000.000.00	"	"	2.000.000.00	"	2.200.00
"	"	2.000.000.00	"	"	3.000.000.00	"	3.300.00
"	"	3.000.000.00	"	"	4.000.000.00	"	4.400.00
"	"	4.000.000.00	"	"	5.000.000.00	"	5.500.00
"	"	5.000.000.00	"	"	6.000.000.00	"	6.600.00
"	"	6.000.000.00	"	"	7.000.000.00	"	7.700.00
"	"	7.000.000.00	"	"	8.000.000.00	"	8.800.00
"	"	8.000.000.00	"	"	9.000.000.00	"	9.900.00
"	"	9.000.000.00	"	"	10.000.000.00	"	11.000.00

" " " " 10.000.000.00 en adelante se usará papel sellado que aumentará su valor, en ONCE MIL COLONES (₡11.000.00) por cada DIEZ MILLONES DE COLONES (₡10.000.000.00) o fracción de esta última cantidad.

La historia de esta tarifa es la siguiente: nuestra actual Ley que dada de 1915, estableció la siguiente tarifa:

De	₡	25	hasta	₡	100	₡	0.10
"	mas de	"	"	"	200	"	0.20
"	"	"	"	"	300	"	0.30
"	"	"	"	"	400	"	0.40
"	"	"	"	"	500	"	0.50
"	"	"	"	"	600	"	0.60
"	"	"	"	"	700	"	0.70
"	"	"	"	"	800	"	0.80
"	"	"	"	"	900	"	0.90
"	"	"	"	"	1.000	"	1.00

De mas de ₡	1.000 hasta	₡	2.000	₡	2.00
" " " "	2.000 "	"	3.000	"	3.00
" " " "	3.000 "	"	4.000	"	4.00
" " " "	4.000 "	"	5.000	"	5.00
" " " "	5.000 "	"	6.000	"	6.00
" " " "	6.000 "	"	7.000	"	7.00
" " " "	7.000 "	"	8.000	"	8.00
" " " "	8.000 "	"	9.000	"	9.00
" " " "	9.000 "	"	10.000	"	10.00
" " " "	10.000 "	"	15.000	"	15.00
" " " "	15.000 "	"	20.000	"	20.00
" " " "	20.000 "	"	25.000	"	25.00
" " " "	25.000 "	"	30.000	"	30.00
" " " "	30.000 "	"	40.000	"	40.00
" " " "	40.000 "	"	50.000	"	50.00
" " " "	50.000 "	"	60.000	"	60.00
" " " "	60.000 "	"	70.000	"	70.00
" " " "	70.000 "	"	80.000	"	80.00
" " " "	80.000 "	"	90.000	"	90.00
" " " "	90.000 "	"	100.000	"	100.00

De ₡100.000 en adelante se usará papel que represente el valor de un peso por millar sobre el total de la obligación, debiendo considerarse como enteras las fracciones de mil pesos.

Los folios restantes, cada uno. ₡ 0.05.

Posteriormente por Decreto Legislativo N° 38 de 24 de abril de 1939 publicado en el Diario Oficial N° 103, de 15 de mayo del mismo año, tomo 126, se creó el Impuesto Adicional Progresivo del Papel Sellado y otras Contribuciones, naciendo el famoso "diez que vale quince", que según creo es caso único en la historia tributaria mundial, las razones de creación de este impuesto, las expuso la Asamblea Legislativa así: "que se hace necesario terminar obras de positivo progreso a cargo del Poder Ejecutivo en el Ramo de Fomento, y, en especial, la gran Carretera Panamericana, llamada a ser una de las arterias principales del país y de gran importancia internacional; que para completar esa magna obra vial es indispensable llevar a cabo la construcción del puente sobre el río Lempa, en la cual habrán de inver

tirse cuantiosas sumas de dinero, que con los recursos actuales es muy difícil erogar"; este decreto creó impuestos sobre bebidas gaseosas, cerveza, aguardiente, cigarrillos de elaboración mecánica y manual, transferencia de bienes raíces, inscripciones en el Registro de la Propiedad Raíz y sobre la compraventa de letras de cambio, libranzas, cheques u otros documentos de giro librados sobre el exterior.

En el Art. 2 substituyó el "Sello de Caridad" de cinco centavos de colección creado por Decreto Legislativo de 2 de Mayo de 1923, publicado en el Diario Oficial correspondiente al 5 de ese mismo mes y año, por el impuesto de carácter progresivo, adicional al de papel sellado, que se debía cobrar en la forma siguiente: si el valor del papel sellado era de ₡0.10, se debía pagar un impuesto adicional de ₡0.05. Si el valor del papel era de ₡0.20, el impuesto adicional sería de ₡0.10. Si el valor del papel era de ₡2.00 se pagaría además ₡0.20. Si el valor del papel era de ₡3.00 el impuesto adicional sería de ₡0.25 y así sucesivamente se aumentaban cinco centavos por cada colección del valor que tuviera el papel sellado.

El decreto relacionado, fue derogado por el Decreto Legislativo N° 1651 de 10 de noviembre de 1954, publicado en el Diario Oficial N° 208-T. 165 de 12 del mismo mes y año. Los considerandos de dicho decreto dicen mas o menos lo siguiente: que la actual Ley de Papel Sellado y Timbres, adolece de grandes deficiencias. Que oído el parecer del Ministerio de Hacienda, opinó que es indispensable y urgente la reforma total de tal Ley, que en una de sus dependencias se ha venido preparando un proyecto que se terminará en breve; que no obstante ello es preciso proceder a la reforma inmediata de la tarifa y de nominaciones del papel sellado; estableciendo la actual tarifa. En su Art. 3, el decreto substituyó consecuentemente el Art. 2 de la Ley por el actual, que establece los valores del papel sellado.

Los considerandos de este decreto vienen a confirmar la tesis que he venido sosteniendo a través del desarrollo del presente trabajo, al ser oído el Ministerio de Hacienda, opinó que "era indispensable y urgente la reforma total de tal Ley" afirmando además que una de sus dependencias se venía preparando un proyecto "QUE SE TERMINARA EN BREVE", brevedad que lleva ya catorce años y mientras tanto sigue durmiendo un proyecto de tanta urgencia, que tiene ya un antecedente,

nuestra actual Ley, que agilizada daría un rendimiento substancial y haría innecesario, lo repito la creación de nuevos impuestos.

19 - Contratos de valor indeterminado, primer folio.....¢ 5.50

En el caso de que el valor sea en parte de valor determinado y en parte indeterminado, se estará al valor determinado para establecer el del primer folio de papel sellado que debe emplearse, pero sólo cuando el impuesto que corresponda sea mayor de cinco colones, pues en caso contrario se estará a lo dispuesto en el inciso anterior.

Los folios restantes, cada uno. ¢ 0.15

- E -

24 - Endosos: deben hacerse en papel sellado del valor que corresponde a la cuantía del acto o contrato que consta en el documento que se endosa. Este numeral tiene íntima relación con el Art. 77 del Reglamento presentando gran utilidad práctica pues dicho artículo permite que el endoso se haga en el mismo documento y se adhieran timbres fiscales, por valor que corresponda al endoso. Este mismo artículo establece a demás que los cheques no causarán impuesto de endoso.

- M -

38 Memoriales y solicitudes a las autoridades municipales, administradores de rentas y actuaciones subsiguientes. ¢0.15

Las solicitudes de patenteados para la venta de aguardiente, dirigidas a los administradores de rentas podrán hacerse en formularios impresos en papel simple debiendo cubrirse con timbres fiscales el impuesto indicado.

39 - Memoriales y solicitudes a los ministerios y gobernaciones y actuaciones subsiguientes. ¢ 0.30

Memoriales y solicitudes a la Corte o al Presidente de la misma ¢0.40.

39 - bis. Memoriales y solicitudes dirigidas a la Corte de Cuentas, Dirección General de Contribuciones, (Directas-Indirectas) Dirección General de la Renta de Aduanas o a cualquier otro funcionario público. ¢ 0.30 (+)

Art. 2. Los actos, contratos y obligaciones que expresa la tarifa del artículo anterior (Art. 1 letra C N° 18) sólo podrán extenderse en el papel sellado del valor correspondiente. Para este efecto se emitirá papel sellado hasta por el valor de ¢550.00.

Cuando se necesita papel sellado de valor superior a quinientos cincuenta colones la hoja, la emisión del mismo se solicita a la Direc

ción General de Contribuciones Indirectas, por medio de la respectiva Administración de Rentas. La Dirección autoriza su emisión por conducto de la Corte de Cuentas.

Art. 3 - Cuando en el lugar donde se otorguen documentos públicos, auténticos o privados no hubiere papel sellado del valor correspondiente, podrá completarse con timbres; pero esta circunstancia deberá hacerse constar por el Administrador de Rentas, Receptor Fiscal o Alcalde Municipal en su caso, amortizando los timbres con el sello de la oficina. Este artículo por decir "podrá completarse", dió lugar a dudas, sobre si podría usarse papel simple cuando no hubiere papel sellado. La Asamblea Nacional Legislativa por Decreto No. 21 de 24 de marzo de 1943, interpretó auténticamente dicho artículo en la forma siguiente: "Considerando: que en las distintas oficinas administrativas ha habido dudas acerca de la manera de interpretar y aplicar el Art. 3º de la Ley de Papel Sellado y Timbres vigente, concretándose aquéllas a si pueden o no los Administradores de Rentas autorizar el uso de papel simple cuando no hubiere papel del valor requerido o de menor denominación; que en el caso de darse una interpretación restringida al mencionado artículo se irrogarían con ello perjuicios al público, lo cual en manera alguna pudo ser el criterio en que se inspiró el legislador; Por tanto: en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Poder Ejecutivo, decreta: artículo único. El Art. 3º de dicha Ley debe aplicarse en el sentido de que cuando en el lugar donde se otorgaren documentos públicos, auténticos o privados, no hubiere papel sellado del valor requerido o de menor denominación, puede usarse papel de oficio o papel simple, con los timbres correspondientes. Esta interpretación auténtica debe considerarse incorporada en la misma Ley".

Art. 4 - Los instrumentos públicos, auténticos o privados, que estuvieren escritos en papel simple o papel sellado de precio inferior al correspondiente, no se admitirán en juicio ni por autoridad alguna, hasta haberse pagado previamente veinte veces el valor de la contribución.

Art. 5 - Los Abogados, Escribanos y funcionarios públicos que autorizaren cualquier clase de documentos en papel simple o papel sellado de precio inferior al correspondiente, incurrirán en una multa de

(+) Los Nos. 40 y 49, se relacionan con los Art. 13
letra P N° 57 y 49 respectivamente, los comen
to conjuntamente con éstos.

14)

diez veces el valor del impuesto que debió cobrarse.

Con los dos artículos transcritos, tienen íntima relación los artículos 11 y 62 por lo que los comentaré juntos:

El artículo 11, dice: "Las multas establecidas en la presente Ley, serán impuestas gubernativamente POR CUALQUIER AUTORIDAD A QUIEN FUEREN PRESENTADOS los documentos, contratos, obligaciones, instrumentos públicos, etc., dando cuenta al Administrador de Rentas para que las haga efectivas".

El artículo 62, dice: "todas las personas que estando obligadas a pagar el impuesto de papel sellado y timbres, no lo hicieren en la forma y el tiempo señalado por la presente Ley, incurrirán por el mismo hecho en una multa de cinco a veinticinco colones".

Es práctica judicial que cuando se presenta un documento no escrito en el papel sellado correspondiente, únicamente se aplica el Art. 4º que establece una multa de veinte veces el valor de la contribución; pero se ignoran los Arts. 11 y 62, el primero que dispone que las multas establecidas en la Ley serán impuestas por CUALQUIER AUTORIDAD, y el segundo que establece a su vez, que todas las personas que estando obligadas a pagar el impuesto de papel sellado y timbres, no lo hicieren en la forma y el tiempo señalado por la Ley, incurrirán por el mismo hecho en una multa de cinco a veinticinco colones.

Entonces los casos a comentarse son los siguientes: 1º Se presenta ante el Juez o cualquiera otra autoridad un documento en papel simple o papel sellado de precio inferior al correspondiente, se manda pagar ante el Administrador de Rentas, veinte veces el valor real de la contribución y además se impone en forma gubernativa, multa de cinco a veinticinco colones a quien suscribe el documento, dando cuenta al funcionario antes mencionado para que la haga efectiva; 2º. Se presenta ante el Juez o cualquiera otra autoridad, un documento en papel simple o papel sellado de precio inferior al correspondiente, autorizado por un notario o funcionario público. Se manda a pagar veinte veces el valor real de la contribución ante el Administrador de Rentas y en la forma gubernativa se impone al notario o funcionario público la multa de diez veces el valor del impuesto que debió pagarse y a quien suscribe el documento multa de cinco a veinticinco colones. Todo de conformidad con los Arts. 5, 11 y 62 de la Ley.

Art. 6º QUEDAN EXENTOS DEL USO DEL PAPEL SELLADO:

- a) Los instrumentos públicos, auténticos y privados que hubieren de pagarse por el Fisco, Municipalidad o establecimientos PUBLICOS de Instrucción y beneficencia.
- b) Los libros de las oficinas públicas del Gobierno, de los establecimientos PUBLICOS de Instrucción y Beneficencia y de las Municipalidades.
- c) Los libros de Administración y Contabilidad de fondos rústicos.
- d) Los memoriales que presenten a las autoridades del Fisco, los establecimientos PUBLICOS de Instrucción y beneficencia y las Municipalidades; y sus actuaciones consiguientes.
- e) Las peticiones y actuaciones en material criminal, en que deba procederse de oficio; pero cuando hubiere sentencia condenatoria, el Juez hará que se reintegre en la Administración de Rentas respectiva, el impuesto correspondiente, a razón de veinticinco centavos cada hoja, salvo el caso de pobreza de solemnidad.
- f) Las peticiones judiciales y actuaciones consiguientes de los pobres de solemnidad debiendo en caso de ganar el juicio, reintegrar el papel invertido con el del sello correspondiente.
- g) Los individuos de tropa del Ejército, de la Guardia Nacional y de la Policía, sea ésta de Línea o de cualquier otra clase y LOS PEONES O TRABAJADORES MANUALES, EN CUANTO RESPECTA AL COBRO DE SUS SUELDOS Y SIEMPRE QUE TALES INDIVIDUOS, PEONES O TRABAJADORES GANEN DOS COLONES DIARIOS O MENOS.

Art. 7º - En las Secretarías de Estado no se dará curso ni se resolverá solicitud alguna, si no es presentada en el Papel Sellado correspondiente.

Art. 8º - La Dirección General de Contribuciones Indirectas o cualquiera otra autoridad a quien compete velar por el cumplimiento de las leyes de la Renta del Papel Sellado y Timbres, deberá ordenar la inspección de los libros de contabilidad y documentos de las sociedades o establecimientos que se encuentren obligados a pagar el Impuesto de Papel Sellado y Timbres, para el efecto de constatar si lo han pagado en el tiempo y forma señalados en la presente Ley; y los propietarios o sus representantes, gerentes, factores, Jefes o encargados de la oficina o establecimiento QUE SE NEGAREN A hacer la exhibición de los documentos y libros aludidos, INCURRIRAN EN UNA MULTA

DE CIEN A MIL COLONES, según la capacidad económica del infractor, gravedad y reiteración de la falta y demás circunstancias del caso, SIN PERJUICIO DE PROCEDERSE GUBERNATIVAMENTE A LA INSPECCION EXPRESADA.

DE IGUAL MANERA SERAN MULTADOS LOS COMERCIANTES, SOCIEDADES O COMPANIAS QUE NO LLEVAREN EN LEGAL FORMA LOS LIBROS A QUE SE REFIERE EL ART. 42 DE ESTA LEY Y DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL CODIGO DE COMERCIO/

EN IDENTICA FORMA A LO ESTABLECIDO EN EL INCISO PRIMERO DEL PRESENTE ARTICULO, SE SANCIONARA TAMBIEN CON MULTA A LOS COMERCIANTES, SOCIEDADES O COMPANIAS QUE LLEVAREN CON MAS DE DOS MESES DE RETRAZO SUS LIBROS DE CONTABILIDAD".

Art. 9º Cuando se inutilicen una o mas hojas de Papel Sellado, pueden cambiarse por otras de igual precio en cualquier de las Administraciones de Rentas o Receptorías Fiscales de la República, previa solicitud escrita del interesado y mediante el pago de cincuenta centavos por hoja, el cual se hará en timbres.

El funcionario respectivo comprobará esta operación con la solicitud y las hojas inutilizadas que llevarán adheridos y amortizados los timbres correspondientes.

Para la reposición de las hojas inutilizadas, los Administradores de Rentas y Receptores Fiscales observarán las reglas siguientes:

- a) Cuando se trate de Hojas ENTERAMENTE EN BLANCO, se cambiarán siempre que sean del año en curso o del inmediato anterior.
- b) Cuando se repongan las hojas EN QUE YA SE HAYA ESCRITO, el Administrador o Receptor Fiscal en su caso, pondrá una razón en la hoja que entregue en la que indique QUE DICHA HOJA SOLAMENTE PODRA SER UTILIZADA EN EL CONTRATO O DOCUMENTO QUE SE HABIA CONSIGNADO EN LA HOJA INUTILIZADA, detallando en la que ponga, los daños de ese contrato o documento.

Si consta además, en lo escrito, LA FECHA EN QUE SE OTORGO EL DOCUMENTO, la reposición podrá acordarse únicamente cuando se solicite DE LOS DIEZ DIAS SUBSIGUIENTES A ESA FECHA.

No podrá reponerse una hoja cuando aparezcan enmendados los datos sustanciales del contrato o la fecha en que se otorgó.

Art. 10 - Concluido el año para el cual haya sido emitido o habilitado el Papel Sellado, podrán los patentados y los particulares que

conserven alguna existencia, CAMBIARLA POR EL DE LA NUEVE EMISION, DENTRO DE LOS TRES PRIMEROS MESES DEL AÑO; solicitando el cambio an te los Administradores de Rentas respectivos.

Art. 11 - Las multas establecidas en la presente ley, serán impuestas gubernativamente por cualquier autoridad a quien fuesen presentados los documentos, contratos, obligaciones, instrumentos públicos, etc. dando cuenta al Administrador de Rentas respectivo para que las haga efectivas.

Art. 12 - La emisión de Papel Sellado autorizada para un año determinado, será solamente válida en el año inmediato siguiente.

SECCION SEGUNDA - T I M B R E S -
=====

Art. 13 - La contribución de Timbres Fiscales sobre actos, contratos y documentos públicos, auténticos y privados, estará sujeta a la siguiente Tarifa:

- A -

1 - Acción: Título nominativo o al portador, que acredite o representa una parte del capital de cualquiera empresa o sociedad:

Si expresa cantidad, por cada veinte colones o fracción sobre el valor nominal. ₡ 0.02

Cuando no expresa cantidad, cada uno. ₡ 0.50

Las mismas cuotas pagarán las acciones o bonos fundadores y cualquier documento, que, sin representar el capital, acrediten derecho o participación en las utilidades.

2 - Aceptación de letras de cambio y libranzas, hasta por cien colones. ₡ 0.02

Por mas de quinientos colones, sin exceder de quinientos ₡ 0.05

Por mas de quinientos colones, sin exceder de mil. . . ₡ 0.10

Excediendo de mil colones, por cada mil colones o fracción ₡ 0.10

3 - Anuncios en hojas sueltas de diversiones públicas, por cada millar o fracción. ₡ 0.25

4 - Anuncios o avisos que se fijan en las tiendas, almacenes, cafés, cantinas, fondas casas de huéspedes, hoteles y en cualquier otro establecimiento industrial o mercantil y en otros lugares públicos, en cada ejemplar un mes. . ₡ 0.10

5 - Anuncios en los periódicos, hasta por diez veces ₡ 0.10

por mas de diez veces, cada mes. ₡ 0.25

Los anuncios judiciales pagarán igual impuesto.

Antes me referí a que en nuestro medio no se exigen con verdadero

rigor los impuestos indirectos y que al hacerlo, se obtendría una renta mucho mayor de la que se obtiene en la actualidad y talvez no sería necesario la creación de nuevos impuestos o el recargo de cutas de los existentes, los números 3, 4 y 5 anteriormente transcrititos, vienen a confirmar mi posición, en efecto, los impuestos que establecen dichos numerales no se hacen efectivos en la actualidad cuando representarían un fuerte ingreso.

7 - Arrendamientos y subarrendamientos de casas urbanas
de ₡1.00 a ₡20.00 ₡ 0.02
por cada ₡20.00 o fracción hasta ₡100.00. ₡ 0.02
Por cantidades mayores de ₡100.00, pagan conforme la tarifa de facturas.

Esta última parte en cuanto al pago de los impuestos por recibos de pagos de canones de arrendamiento es ignorada y se extienden conforme la tarifa de timbres, es decir que por mas de cien colones, se pagan diez centavos en timbres por cada centena o fracción.

Me parece oportuno relacionar una consulta, que en el mes de Mayo de 1959, hizo el Juzgado de Inquilinato a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, dicha consulta se contraía a solicitar opinión sobre si debían o no llevar timbres fiscales los recibos extendidos por los arrendantes a los inquilinos, cuando el canon mensual es inferior a trescientos colones, ya que el inciso segundo del Art. 4º de la Ley de Inquilinato vigente, prescribe que los contratos en que se estipule una renta mensual inferior a dicha suma, estarán exentos del impuesto de papel sellado y timbres.

Sobre el particular, en lo pertinente, la Dirección General se pronunció así:

"La Ley especial que nos ocupa, es de un tipo adecuadamente social, y así se hace constar en el considerando II del decreto legislativo respectivo, de consiguiente si lo que tuvo en mente nuestro legislador al decretar la exención aludida, fue colocar en una situación de privilegio a las personas que celebran contratos de arrendamiento, en los cuales se pacta un canon mensual inferior a ₡300.00, debido sin duda a que en la mayoría de contratos de esa cuantía, intervienen inquilinos de escasa capacidad económica y en consideración a que es práctica usual que el arrendador traslada a los inquilinos

los gravámenes que pesan sobre el inmueble, lógico es pensar, que la intención del legislador fué la de relevar de ambas contribuciones tanto a los contratos como a los recibos correspondientes a dichos canones, máxime si se tiene presente que en el caso planteado, el impuesto de timbres aludido es mas oneroso que el de papel sellado y que por otra parte, los recibos de referencia no son mas que una consecuencia directa de los efectos de los contratos. Por todo lo anteriormente expuesto, esta Dirección General es de parecer que la exención contenida en el Inc. 2 del Art. 4 de la cita ley, es aplicable tanto al pago del impuesto de papel sellado en que extienden los contratos mencionados, como a la contribución en timbres fiscales que afectan los recibos por el canon mensual respectivo".

Conforme la nota transcrita, la opinión de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, era en ese tiempo la de que el Art. 2, de la Ley de Inquilinato, derogaba tácitamente en parte el Art. 13 -Letra A- N^o 7, de la Ley de Papel Sellado y Timbres, es decir que dicha disposición, sólo se aplicaba a recibos de mas de ₡300.00. Sin embargo, creo que dicha interpretación es errónea, en efecto, conforme al Art. 50 Inc. 3-C la nueva Ley deroga la anterior cuando contiene disposiciones que no pueden conciliarse con está. En el caso en cuestión no se cumplen estos postulados, pues la Ley de Inquilinato en el Art. 4^o Inc. 2^o se refiere exclusivamente a los contratos y no a los recibos de arrendamiento y así en la disposición se hace referencia a timbres al establecer la exención; obedece a que conforme el Art.75 del Reglamento a la Ley pueden usarse fórmulas impresas para extender los contratos, previa autorización de los Administradores de Rentas, debiendo adherirse a la fórmula los timbres correspondientes al valor del impuesto de papel sellado que causaren. Es esta la interpretación correcta y no la sostenida por la expresada Dirección, la que choca además con los principios de Hermenéutica contemporáneos, en que se interpretan las disposiciones legales sin recurrir a la pretendida intención del legislador, quien no puede prever hasta donde alcanzarán las disposiciones que dicta. En consecuencia no procede la exención para los recibos por canones de arrendamiento, los cuales deben extenderse en la forma descrita anteriormente.

8 - Aseguros de incendio, sobre la vida o accidentes de cualquier género sobre las primas que se perciban, por cada diez colones ₡0.02.

Además el cobro del seguro se grava con el uno por ciento sobre el valor cobrado.

Conforme el Art. 48 Inc. 2 de la Ley, el impuesto sobre las primas se causa al pagarse éstas y los timbres se adherirán al recibo correspondiente y el causado por el pago del siniestro, en el acto de hacerse dicho pago. Además de este impuesto de timbre, existe otro impuesto del cinco por ciento sobre primas de seguros contra incendio y dos por ciento sobre las de vida, creados por Decreto Legislativo de 25 de Junio de 1929, publicado en el Diario Oficial N° 145 de 27 del mismo mes y año, el cual se paga en efectivo mensualmente por las compañías en la Dirección General de Contribuciones Indirectas y del que están exentas las compañías de seguros nacionales.

Por tratarse de la misma materia, es oportuno mencionar el impuesto de timbre establecido en el numeral sesenta de este mismo artículo, que literalmente dice: 60 - Pólizas de seguro: de seguro de vida al suscribirse pagarán conforme la siguiente tarifa:

de ₡ 1000.00 a ₡ 2000.00	-----	₡ 2.00
" " 2001.00 " " 4000.00	₡ 4.00
" " 4001.00 " " 6000.00	₡ 6.00
" " 6001.00 " " 8000.00	₡ 8.00
" " 8001.00 en adelante	-----	₡ 10.00

Las de seguro contra incendio, o de cualquier otra riesto al otorgarse ₡10.00.

Las de seguro contra accidentes de automotores o contra incendio de éstos emitidas por entidades organizadas conforme las leyes salvadoreñas, al otorgarse ₡1.00. Además al verificarse el pago de una póliza de seguro de cualquier naturaleza que sea, se cobrará el 1% sobre la cantidad que se entregue.

Las de seguro contra toda clase de riesgos que puedan ocurrir con ocasión de un viaje por vía aérea, al suscribirse pagarán el 10% sobre el precio de costo de la póliza. En ningún caso el impuesto será menor de diez centavos.

En relación a la tarifa establecida por este numeral sobre pólizas de seguro de vida, hay que tener en cuenta que el Art. 1 del Decreto Legislativo N° 281 de 10 de Diciembre de 1947, concede a las pólizas de seguro sobre la vida hasta por ₡ 3000.00, los beneficios concedidos por la Ley de Ahorro Voluntario de 1° de Junio de 1928, publica

cada en el Diario Oficial N° 130, T. 104, de 6 del mismo mes y año, consistiendo dichos beneficios en concederles exención de pago de im puesto de timbres o de cualquier otro impuesto fiscal, municipal o específico, alcanzando esta exención a los recibos que las empresas de seguro otorguen a los asegurados, así como los que éstos otorguen a aquéllas por cualquier acto relacionado con la póliza o sus efectos, como serían los que se extiendan por pagos de sumas aseguradas, dividendos, etc. En consecuencia, la tarifa relacionada se aplica, sobre cantidades mayores de tres mil colones.

- B -

11 - Boletas de empeño o anotación del mismo por refrendo:

Si el importe del préstamo no llega a un colón ₡ 0.01
si el importe del préstamo fuere de un colón o mas, sin
exceder de veinte colones. ₡ 0.02
de veinte colones en adelante, por cada veinte colones o
fracción. ₡ 0.02.

Conforme lo dispuesto en el Art. 15 de la Ley, las boletas de empeño de los montepíos o casas de préstamos, deben ser en forma de talonarios y en la parte del talón que queda en la oficina se fijarán los timbres. Estos talonarios serán autorizados gratis por la Dirección General de Contribuciones Indirectas en la capital y por los Administradores de Rentas en los Departamentos. Esta autorización consiste en la práctica en estampar un sello de la Dirección General en cada boleta, práctica innecesaria, pues bastaría comprobar el pago del im puesto por medio de inspecciones periódicas.

- C -

17 - Cheques ₡ 0.02

Este impuesto de los cheques ha causado molestias en la práctica, se ha hecho efectivo de diversas maneras, primero se adhería un timbre de dos centavos a cada hoja de cheque, causando atrasos en los ban cos, despues se sustituyó el timbre por el sello de la oficina en cada hoja, operación que se verificaba en la Dirección General y los timbres por el total del impuesto se adherían en el recibo de ingre so que previo mandamiento de la misma extendía el Administrador de Rentas por la compra de dichas especies, este procedimiento presentaba el inconveniente de que los cheques se manchaban con los sellos, por lo que se suprimió el sellado limitándose la operación al pago

del impuesto en la forma indicada anteriormente.

- F -

Facturas o notas de ventas de mercaderías el uno por millar cuando exceda de ₡20.00.

El uno por millar sobre facturas, se cobrará así:

Factura de	₡	20	hasta	₡	100	₡	0.10
" "	"	100	" "	" "	200	"	0.20
" "	"	200	" "	" "	300	"	0.30
" "	"	300	" "	" "	400	"	0.40
" "	"	400	" "	" "	500	"	0.50
" "	"	500	" "	" "	600	"	0.60
" "	"	600	" "	" "	700	"	0.70
" "	"	700	" "	" "	800	"	0.80
" "	"	800	" "	" "	900	"	0.90
" "	"	900	" "	" "	1.000	"	1.00
" "	"	1.000	" "	" "	2.000	"	2.00
" "	"	2.000	" "	" "	3.000	"	3.00
" "	"	3.000	" "	" "	4.000	"	4.00
" "	"	4.000	" "	" "	5.000	"	5.00
" "	"	5.000	" "	" "	6.000	"	6.00
" "	"	6.000	" "	" "	7.000	"	7.00
" "	"	7.000	" "	" "	8.000	"	8.00
" "	"	8.000	" "	" "	9.000	"	9.00
" "	"	9.000	" "	" "	10.000	"	10.00
" "	"	10.000	" "	" "	15.000	"	15.00
" "	"	15.000	" "	" "	20.000	"	20.00
" "	"	20.000	" "	" "	25.000	"	25.00
" "	"	25.000	" "	" "	30.000	"	30.00
" "	"	30.000	" "	" "	40.000	"	40.00
" "	"	40.000	" "	" "	50.000	"	50.00
" "	"	50.000	" "	" "	60.000	"	60.00
" "	"	60.000	" "	" "	70.000	"	70.00
" "	"	70.000	" "	" "	80.000	"	80.00
" "	"	80.000	" "	" "	90.000	"	90.00
" "	"	90.000	" "	" "	100.000	"	100.00

De ₡100.000 en adelante se pagará un colón por millar sobre el total de la factura, debiendo considerarse como enteras las fracciones de

mil colones. Los efectos prácticos sobre el cobro del impuesto sobre facturas, los comentaré con el Art. 49 de la Ley.

- I -

Por su aplicación constante transcribiré lo relativo a inscripciones.

37 - Inscripciones de comerciantes en el Registro del Juzgado de Comercio. ₡ 5.00

38 - Inscripción de los documentos de los comerciantes, que no constituyen sociedad, por cada hoja que se escriba en el libro correspondiente. ₡ 0.10

39 - Inscripciones de sociedades mercantiles colectivas, anónimas o en comandita. ₡10.00

40 - Inscripciones de los documentos de las sociedades mercantiles, colectivas, anónimas o en comandita, que deben inscribirse conforme el Código de Comercio, por cada hoja del libro correspondiente. ₡ 0.10

41 - Inscripciones en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, de toda escritura o documento de cualquiera naturaleza que sea. ₡ 0.50
Dichas inscripciones llevarán un timbre de ₡ 0.50 a favor de la Instrucción Pública Primaria.

42 - Inscripciones en las Alcaldías Municipales de toda escritura o documento de cualquiera naturaleza que sea. ₡ 0.25

43 - Inventarios de bienes de toda sucesión, en cada hoja, sin perjuicio del papel sellado correspondiente ₡ 0.05

Es de hacer notar que conforme el Art. 1 - letra I Nos. 26-27-28, los inventarios judiciales, cuando concocen de ellos los jueces de Paz por jurisdicción propia, causan impuesto de papel sellado, a razón de quince centavos por hoja; cuando concocen los Jueces de Primera Instancia o los Jueces de Paz, por delegación de los primeros, se causa impuesto de la misma clase por cuarenta centavos cada hoja, cuando los practican los abogados por delegación, se usa papel sellado que corresponda a la autoridad que delega.

- L -

44 - Legalización de firmas. ₡ 0.75

- P -

Partidas certificadas del Registro Civil y Eclesiástico sin perjuicio del papel sellado. ₡ 0.25

De conformidad a lo dispuesto en el Art. 1 Letra P N^o 40, estas partidas deben extenderse en papel sellado de ₡ 0.40.

Los Arts. 14 al 24 se refieren a la apertura y traspaso de casas comerciales, disposiciones practicamente inoperantes, pues están debidamente reglamentadas en la Ley de Registro y Matrículas de Comercio, cuyo cumplimiento está a cargo de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Art. 25 - Los documentos otorgados en países extranjeros, que contengan actos, contratos y obligaciones, especificadas en esta Ley, deberán ser timbradas con arreglo a la misma, para que surtan efectos en la República. Las letras de cambio y demás documentos endosables extendidos en el extranjero, causarán el impuesto al ser aceptadas o en el acto del protesto.

Los demas documentos otorgados en el extranjero pagarán el impuesto al tiempo de su presentación en alguna oficina pública y no se autenticarán las firmas de dichos documentos sin que conste que se ha verificado el pago del respectivo impuesto.

Art. 26 - Los actos, contratos y obligaciones que no se refieran a moneda nacional, se reducirán al cambio respectivo, conforme el tipo oficial que estuviere en vigencia, para el efecto del pago del impuesto del timbre.

El Art. 25 transcrito, constituye otro de los casos en que la Ley autoriza el uso de timbres en lugar de papel sellado, confirmando así la regla general establecida por la misma y este es uno de los muchos defectos de nuestra Ley, se necesita autorización expresa de la misma para usar una especie en sustitución de la otra, carece de agilidad, en la práctica el pago de cualquiera de los impuestos produce el mismo efecto, pues ambos ingresos van al fondo general, en una nueva ley debe de consagrarse el principio absolutamente necesario de que pueda usarse indistintamente el papel sellado o timbres, según la conveniencia de los obligados al pago del impuesto.

Los Arts. 27 al 40, tratan sobre la clasificación de las fábricas de cigarrillos y cigarros, sin importancia práctica y tratados de manera especial en la Ley de Matrícula de Comercio y Timbre.

Art. 41 - Para el pago del impuesto de facturas las ventas se consideran al por menor y al por mayor: son ventas al por menor las que no llegan a veinte colones y al por mayor las de esta suma inclusive

en adelante. Todo comerciante que venda al por mayor tiene la obligación de dar al comprador la respectiva factura debidamente timbrada; y el comprador la de exigirla. Las facturas que no estuvieren debidamente timbradas serán penadas con una multa igual a diez veces el valor del respectivo impuesto; y los comerciantes que se negaren a mostrarlas cuando fueren requeridos por los empleados del timbre o cualquier otra autoridad, incurrirán en una multa de veinticinco colones cualquiera que fuere la razón que alegaren para no exhibirlas.

Con esta disposición se relaciona el Art. 44 del Reglamento que establece que los timbres correspondientes a todos los actos que causan el impuesto y que constan en un solo documento original, deberán adherirse íntegros a dicho documento. Con base en estas dos disposiciones algunos comerciantes han encontrado el modo de evadir el impuesto, cuando son requeridos por los delegados de Contribuciones Indirectas para que muestren las copias de las facturas, manifiestan que las extienden únicamente en original que han entregado al comprador debidamente timbradas y que en consecuencia, han dado cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 41 de la Ley y Art. 44 del Reglamento. Debe exigirse a los comerciantes que otorguen las facturas en duplicado para la comprobación del pago del impuesto.

Art. 42, 43, 44, 45, 46 y Arts. 18 y siguientes del Código de Comercio. Estas disposiciones tratan sobre los libros de contabilidad y demás que están obligados a llevar los comerciantes en general y las personas que ejercen actividades especiales; por su importancia me referiré a ellos descriptivamente, indicando como deben cumplirse prácticamente: conforme estos artículos toda persona natural o jurídica que ejerza el comercio y cuyo activo sea mayor de \$25.000.00 debe llevar contabilidad en los libros, Diario, Mayor, Caja e Inventarios y Balances; los montepíos llevarán además un libro de Prendas y uno de Remates; las farmacias un libro Copiador de Recetas y las sociedades y compañías, llevarán un Libro de Actas en el que constarán todos los acuerdos de las Juntas Generales o de los Consejos de Administración sobre las operaciones sociales.

Sobre estos dos últimos libros: Copiador de Recetas de las farmacias, ha caído prácticamente en desuso, pues en la actualidad la mayoría de médicos ya no formulan recetas, sino que lo que hacen es dar especialidades. En cuanto al libro de actas, es oportuno hacer la si

guiente observación: el libro es obligatorio únicamente para las sociedades anónimas, que son las que celebran juntas generales.

Todos estos libros deben llevarse en papel sellado o como es la práctica usual, en papel simple, pagándose la contribución en timbres, conforme el siguiente procedimiento: se presenta solicitud en papel sellado de treinta centavos dirigida al Director General de Contribuciones Indirectas, en la que deben detallarse nombre del propietario y sus generales, nombre del negocio, función de cada Libro, acompañándose timbres fiscales a razón de quince centavos por cada hoja de los mismos; la solicitud se presenta en la sección de Impuestos Diversos, la que procede a la legalización de los libros en la forma siguiente: en la primera hoja se adhieren los timbres y se pone una razón indicando el nombre del propietario del negocio, el de éste, función del libro y número de hojas que contiene, en la hoja final se pone otra razón en que se expresa que es la última y se firman ambas razones generalmente por el Sub-Director, sellándose además todas las hojas del libro.

Cuando se trata de sociedades que legalizan por primera vez los libros, debe acompañarse la escritura original y una copia de la misma para agregar ésta al expediente. Cuando se trata de legalizar libros por segunda o ulterior vez, basta presentar el libro anterior terminado o próximo a terminarse.

Es obvio que cuando los libros se llevan en papel sellado no es necesario presentarlos para su legalización a la citada Dirección General.

De conformidad al Decreto Legislativo N° 463, de 24 de octubre de 1951, publicado en el Diario Oficial N° 204, T. 153 de 6 de Noviembre del mismo año, se permite el uso de hojas sueltas o tarjetas ojetas operadas a base de máquinas, siguiéndose el procedimiento ya indicado, para su legalización.

Es únicamente en la capital donde se legalizan los libros en la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en los Departamentos lo hacen el Administrador de Rentas, quien sigue el mismo procedimiento, salvo que la solicitud debe hacerse en papel sellado de quince centavos.

Los libros deben de presentarse en primer lugar a la Dirección General o a los Administradores de Rentas, pues son estas oficinas las

que autorizan el uso del timbre en vez de papel sellado, posteriormente se presentan al Juzgado respectivo.

SANCCIONES: de conformidad al Art. 8 de la Ley, la Dirección General de Contribuciones Indirectas o cualquiera otra autoridad a quien compete velar por el cumplimiento de las leyes de la renta de papel sellado y timbre, tienen facultad para ordenar la inspección de los libros de contabilidad y documentos de los comerciantes, sujetos al pago de los impuestos mencionados, para el efecto de constatar si lo han pagado en el tiempo y la forma señalados; y los propietarios, o sus representantes, gerentes, factores, jefes o encargados de la oficina o establecimiento, que negaren a hacer la exhibición, incurrirán en una multa de cien a mil colones, según la capacidad económica del infractor, gravedad y reiteración de la falta y demás circunstancias del caso, sin perjuicio de procederse gubernativamente a practicar la inspección expresada; como se observará este artículo, priva por ser disposición de Ley especial, sobre el artículo 31 del Código de Comercio, que prohíbe al Juez, Tribunal o autoridad en las oficinas o escritorios de los comerciantes.

Con igual multa serán sancionados los comerciantes, sociedades o compañías que no llevaran en legal forma los libros a que se refiere esta Ley y de acuerdo con lo establecido en los Arts. 18 y siguientes del Código de Comercio.

La expresión "forma legal", que emplea la Ley comprende tres requisitos: I - autorización por la Dirección General de Contribuciones Indirectas previo pago del impuesto; II - autorización por el Juez respectivo y III - que los asientos de los libros, deben hacerse en la forma que indica el Código de Comercio y la Técnica Contable. Es de hacer notar que la Ley de Papel Sellado y Timbres, exige además el Libro de Caja, que no menciona el Código de Comercio.

La Dirección General de Contribuciones Indirectas, impone multa de cien a mil colones cuando de alguno de los libros de contabilidad se encuentra con mas de dos meses de atraso en sus asientos.

Esta disposición se justifica indudablemente en primer lugar, porque los libros deben reflejar el estado de los negocios de los interesados y en segundo lugar, porque al no usarse los libros, permítaseme la expresión, el impuesto no se consume, pasarían largos períodos sin que el comerciante pague nuevo impuesto, en una palabra el no u

so de los libros se considera como una evasión de impuesto.

Es exigencia también de la Ley, el que los libros se lleven en castellano y que estén disponibles en la oficina del establecimiento respectivo; como se comprenderá, esta última exigencia es difícil de cumplir, pues en general los comerciantes encargan a contadores particulares que les lleven los libros de contabilidad y no pueden tenerlos disponibles en un momento dado en su oficina; en la práctica lo que se acostumbra es dar un plazo prudencial para que los interesados los muestren a los inspectores.

En relación a la posibilidad ya de raro ocurrencia, de que los libros se lleven en papel sellado, aparentemente podría surgir dificultad en cuanto que conforme el Art. 12 de la Ley, el uso de papel sellado será solamente permitido durante el año siguiente al de su emisión, sin embargo esta dificultad como antes digo solo es aparente, pues el Art. 46 permite que los libros autorizados, sigan usándose aunque hubiere terminado el tiempo para que fué emitido el papel sellado.

Art. 49 - Es obligatorio otorgar y exigir recibo debidamente timbrado por toda entrega de dinero y por todo pago que se verifique en efectivo o en valores siempre que con arreglo a la presente Ley debe causar el impuesto.

Esta disposición se aplica a entregas de dinero o pagos que se verifiquen en relación a actos gravados con el impuesto de timbre. Serían los pagos o entregas de dinero que se hicieren en los casos de arrendamiento de casas, servicios de alumbrado eléctrico, por alquileres de máquinas de coser, contemplados en los numerales 7, 61 y 62 del Art. 13 de la Ley.

Me parece oportuno hacer relación a la forma y razones de aplicación de las disposiciones contenidas en el Art. 1 letras C N° 18 y R N° 49, que literalmente dicen: la primera, "contratos, actos y obligaciones que consten en documentos públicos, auténticos o privados" (los sujeta a la tarifa de papel sellado); la segunda: "recibos de toda clase y de cualquier negocio que exprese colones". El caso práctico es el siguiente: se otorga un contrato de mutuo por \$5.000.00, el que se extiende de conformidad a la primera disposición en papel sellado de \$5.50; pero el deudor se obliga a cancelar su adeudo por abonos mensuales de \$1.000.00, de conformidad a la segunda disposición

los recibos por los abonos deben otorgarse en papel sellado de \$1.10, se preguntará cuál es la razón de la existencia de estas dos disposiciones, es la siguiente: existen dos actos el mutuo y la cancelación, actos completamente diferentes, pues puede darse el primero o sea el mutuo y no producirse la cancelación, entonces aquel es gravado por el literal C N° 18 y ésta por el literal R N° 49. Como y quien debe pagar el impuesto por cada acto?, en el primero el deudor que es quien recibe el dinero del mutuo, en el segundo el acreedor que recibe el de la cancelación.

Otro caso de aplicación del literal R N° 49, se da en el caso de las facturas. Sobre el particular en el año de 1963, la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, presentó a consideración de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, un pliego de consultas, formulada en lo pertinente así: "venta de mercaderías: consideramos que muchas transacciones comerciales, especialmente las que tienen lugar al crédito, estén siendo gravadas con doble o triple imposición en una sola transacción comercial, a) ventas al crédito. Al efectuar abonos a cuenta de una factura, deberá emitirse recibo debidamente timbrado, cuando dicho abono es mayor de cincuenta colones. Esta consulta fue contestada mas o menos en los términos siguientes: de conformidad a lo dispuesto en el Art. 1 letra R N° 49, debe otorgarse recibo en el papel sellado correspondiente por los abonos a facturas debidamente timbradas, pues la mencionada disposición es clara al expresar RECIBOS DE TODA CLASE Y DE CUALQUIER NEGOCIO QUE EXPRESE COLONES: cuando el comerciante que recibe el abono está autorizado para el uso de fórmulas impresas, puede sustituirse el papel sellado por timbres fiscales los que deberán adherirse a dichas fórmulas.

La aplicación de los Arts. 13 letra F N° 32 que grava las facturas por \$20.00 en adelante con el impuesto de timbres y 1 letra R N° 49 que grava los abonos a las mismas con el impuesto de papel sellado, cuando los mismos sean mayores de \$50.00, da lugar al fenómeno de la doble imposición.

Siguiendo los lineamientos establecidos por el autor Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas", me referiré brevemente al fenómeno mencionado. La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o mas impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en

esa fuente dos o mas entidades diversas.

El problema de la doble imposición se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

I - Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.

II - Cuando concurren en una misma fuente dos Estados Soberanos.

III - Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.

IV - Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que la integran.

La regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otra gravada con un solo impuesto y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país; pero hay ocasiones en que la doble imposición es querida por el Legislador, por diversas razones que pueden ser las siguientes: a) combatir el ausentismo, es decir, la salida de capitales producidos en el país para ser gastados en el extranjero; estos capitales se gravan doblemente, por su producción y por su salida del país. b) Hay otros casos en que el doble impuesto recayendo sobre las mismas personas, tiene por objeto graduar la imposición o hacerla mas fuerte, a través de dos gravámenes que se complementan, en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido.

Aplicando la teoría doctrinal a nuestra legislación o mejor dicho al caso de las facturas y abonos a las mismas, resulta: el caso planteado cabe dentro del primero de los supuestos doctrinales, o sea que una misma entidad impositiva, El Estado, grava con dos impuestos, timbres y papel sellado una misma fuente, la renta proveniente de la venta de mercaderías.

También cabe dentro de los presupuestos exigidos por la doctrina el caso en cuestión, cuando la doble tributación recayendo sobre la misma persona tiene por objeto graduar la imposición o hacerla mas fuerte a través de dos gravámenes que se complementan, en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido.

Tal es el caso que planteo: por medio de los impuestos de timbre para las facturas y del papel sellado sobre los abonos de las mismas, se

gradúa, se hace mas fuerte la imposición a travez de los dos gravámenes que se complementan, en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido.

También se cumple la otra exigencia doctrinal de que los gravámenes recaigan sobre la misma persona. Para las facturas el Art. 41 de la Ley dice en lo pertinente: "todo comerciante que venda al por mayor tiene la obligación de dar al comprador la factura debidamente timbrada", y para los abonos a las mismas, el Art. 1 letra R N° 49, establece la obligación de otorgar recibo en el papel sellado correspondiente por los mismos, obligación que indudablemente recae en el vendedor que es quien recibe el valor de los abonos.

El caso de la doble imposición no se produce cuando las facturas se pagan al contado, pues no se realizan los actos (abonos) gravados con el impuesto de papel sellado.

En nuestra legislación en consecuencia se dá el fenómeno de la doble imposición, al contrario de otras en las que la prohibición de la doble imposición se ha elevado a la categoría de precepto constitucional, tal como ocurre en la Constitución de Colombia.

Algunos comerciantes para evitar la aplicación del expresado numeral 49 del Art. 1 letra R, en lugar de extender recibo por cada abono, hacen que el comprador firme letras, en esta forma reducen el pago, pues la aceptación de letras de cambio de conformidad al Art. 13 letra A N° 2, está gravada con dos centavos en timbres cuando su valor asciende a cien colones; con cinco centavos por mas de cien colones o fracción excediendo de mil colones. De esta manera conforme el deudor vá verificando los abonos a la factura, le son entregadas las letras por él suscritas, evitándose así el pago del papel sellado.

Existe en el comercio el siguiente uso: las casas comerciales dan a sus clientes libretas para llevar su cuenta corriente, en ellas anotan las entregas de mercaderías y los abonos a las mismas, como debe procederse para el pago del impuesto?, así: deben adherirse timbres conforme la tarifa de facturas cuando se entregan las mercaderías y conforme la de papel sellado por los abonos. Este caso constituye uno de los que no se necesita autorización previa del Administrador de Rentas para el uso de timbres en lugar de papel sellado, pues la Ley en el Art. 13 letra L N° 45 faculta a los comerciantes para el uso de estas libretas.

Caso de frecuente ocurrencia es el siguiente: las agencias de automóviles y talleres mecánicos, cuando efectúan reparaciones incluyen en la cuenta conjuntamente los valores de los repuestos y de la mano de obra; estos documentos son mixtos pues el valor de los primeros determinan pago de impuesto de timbre y el de la mano de obra de papel sellado. Como deberán pagarse dichos impuestos?, la cuestión por lo antiguo de nuestra Ley, no está contemplada en la misma, estimo que en este caso y en atención al principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal el impuesto debe pagarse así: tomar como base para la determinación del impuesto el valor de ambos actos, si es mayor el de los repuestos pagar el impuesto de timbre por el total de la cuenta y el de papel sellado en el caso contrario.

Otro defecto de que adolece nuestra Ley, que como ya he dicho no se adapta al momento actual, es que sus disposiciones no son acordes con las disposiciones del Código Civil, de Procedimientos y Ley de Notariado, por ejemplo, un notario puede legalmente otorgar en un mismo instrumento un contrato de mutuo y la fianza correspondiente, en la práctica el valor del papel sellado se determina por el de la obligación principal, sin embargo el mutuo y la fianza son dos actos completamente diferentes, los cuales y conforme una aplicación estricta de la Ley de Papel Sellado y Timbres causan un impuesto cada uno. Pero se tropezaría con la siguiente dificultad, si los dos actos constan en un solo instrumento, el impuesto sobre la fianza podría satisfacerse por medio de timbres?, a mi juicio nó pues la Ley sólo autoriza el uso de los timbres ya expresamente o por medio del Administrador de Rentas, en el presente caso no existiendo esta autorización al satisfacerse por medio de timbres el impuesto de papel sellado, éste no se pagaría en la forma debida, procediendo en consecuencia la sanción contemplada en el Art. 62, que en lo pertinente dice: "todas las personas que estando obligadas a pagar el impuesto de papel sellado no lo hicieren la forma y tiempo señalado en la presente Ley, incurrirán por el mismo hecho en una multa de cinco a veinticinco colones.

En la práctica se permite este uso, obviándose así una de las muchas dificultades originadas por lo inoperante de nuestra Ley.

Es oportuno relacionar también el caso que puede presentarse por la aplicación del Art. 346 - Inc. 2 del Código de Trabajo; el inciso se

gundo, en la parte pertinente, dispone que solo tendrá valor probatorio el recibo de pago de prestaciones por despido sin causa legal, cuando está redactado en hojas que extenderá el Departamento de Inspección de Trabajo o los Jueces de Primera Instancia con jurisdicción y siempre que hayan sido utilizados en el mismo día o dentro de los diez días siguientes a esa fecha. En este caso el patrono debe ocurrir al Departamento o al Juez respectivo y solicitar que se le autorice la hoja de papel sellado en que el trabajador deberá extenderle el recibo, pues de otra manera dicho documento no puede ni debe ser admitido en juicio sin haberse pagado previamente veinte veces el valor del papel sellado que debió usarse.

Art. 50 - Derogado.

Art. 51 - Los Abogados, Notarios y demás funcionarios fijarán los timbres respectivos, debidamente amortizados, al margen de los instrumentos que expidan.

Art. 52 - Cuando se usan timbres en documentos privados, se inutilizarán con el todo o parte de la firma u rubrica del otorgante y en los otros casos por los vendedores con su respectivo sello o cruzándolos con tinta.

Art. 53 - Los que no inutilizaren los timbres con arreglo a las prescripciones de esta Ley, incurrirán en una multa que será cinco veces mayor del valor del timbre que debió amortizarse.

Sobre la aplicación de esta disposición se presentó un caso práctico muy interesante, el siguiente: a una sociedad se le decomizó un libro de talonarios de acciones porque no se habían amortizado los talones de los timbres fiscales adheridos a los mismos. El apoderado de dicha sociedad pidió amparo a la Honorable Corte Suprema de Justicia, por violación de los Arts. 152 y 164 de la Constitución Política. Los argumentos expuestos por ambas partes fueron los siguientes: por el demandante, que la sociedad había pagado los impuestos, aduciendo que una acción o certificado de título de acción representativa de capital de una sociedad no es válida si no tiene pagado su impuesto de timbres y el hecho de aparecer el talón en el registro o libro de acciones, era que se había pagado el impuesto, encontrándose además amortizados los timbres en el título en poder de los accionistas; la segunda razón consiste en que no es obligatoria la amortización del talón del timbre, porque por si solo no tiene ningún valor, de acuer

de con el Art. 19 del Reglamento de la Ley de Papel Sellado y Timbres que expresa QUE LA PARTE MAYOR DEL TIMBRE ES LA QUE CONSTITUIRA EL TIMBRE PROPIAMENTE y al amortizarse la parte mayor se ha amortizado el timbre de acuerdo con el Art. 52 de dicha Ley, que cuando el Art. 52 de la Ley de la materia expresa que "cuando se usan timbres en documentos privados se inutilizará con el todo o parte de la firma y rubrica del otorgante y en los otros casos por los vendedores con sus respectivos sellos o cruzándolos con tinta" y no infringe este artículo porque las acciones no tienen categoría de documentos privados, citando en apoyo de su tesis los Arts. 231, 236, 245 y 246 del Código de Comercio y 1570 del Código Civil.

La Dirección General alegó: que fué con vista del talonario de acciones en que aparecían los talonarios de los timbres sin amortizar que se sancionó a la sociedad, por violación evidente del Art. 52 de la Ley de Papel Sellado y Timbres y Arts. 43 y 44 del Reglamento a la misma. La obligación de amortizar los timbres no es una invención arbitraria de la oficina, sino que aparece consignada en los Arts. 51 y 52 de la Ley de la materia, pudiendo afirmarse que la Ley manda que se haga tal cancelación; el Art. 44 del Reglamento dispone que cuando se haga uso del talonario para extender los documentos, los talonarios de los timbres deben adherirse en los codos de los mismos talonarios y como los timbres fiscales constarán de dos partes desiguales que forman un solo cuerpo (Art. 19 del Reglamento), es obvio que la obligación de amortizarlos es válida para ambos cuerpos; aun podría alegarse que la parte mayor es la que propiamente constituye el timbre (Art. 19 del Reglamento), lo cierto es que el propio Reglamento no deja duda alguna al no distinguir que sea la parte mayor únicamente la que se cancele o amortice y antes bien, cuando se trata de recibos de sueldos o pensiones o cualquier otro documento contra el fisco, dispone que la cancelación se hará por el firmante en la porción mayor y la oficina que intervenga en la legalización de los documentos en la porción menor o talón (Art. 43 Inc. 2 del Reglamento). Por haberse faltado a esa obligación de anular los timbres o talones se impuso la sanción de Ley, que tampoco es invención arbitraria de la oficina, sino que está prevista en el Art. 53 de la Ley citada".

La Honorable Corte Suprema de Justicia, en la parte pertinente dijo:
"III - La cuestión a resolverse se concreta a que si la falta de a

amortización o inutilización del talón del timbre determina la imposición de la multa del quintuplo que establece el Art. 53 de la Ley de Papel Sellado y Timbres a los que contravienen lo dispuesto por el Art. 52 de la misma Ley. La multa que motivó esta acción de Amparo Constitucional se impuso a la entidad demandante porque, mediante inspección practicada por Inspectores Permanentes de la Dirección General de Contribuciones Indirectas en el local de _____, se comprobó que en los talones de las acciones no habían sido inutilizados los talones de los timbres adheridos. En cuanto a ello, el Art. 119 del Reglamento de Papel Sellado y Timbres establece que "los timbres fiscales para el cobro del impuesto constarán de dos partes desiguales que formarán un sólo cuerpo, siendo la parte mayor la que propiamente constituirá el timbre y la parte menor el talón del timbre". Con toda claridad establece el precepto citado que el timbre estará constituido propiamente por la parte mayor, de manera que si no se comprueba que ha dejado de inutilizarse esa parte, que es el timbre propiamente, no se comete la infracción que se menciona en el Art. 53 de la Ley de Papel Sellado y Timbres. Y al exigirse a la inutilización del talón, habiendo sido inutilizada la parte mayor del timbre en las acciones, se le está obligando a hacer lo que la Ley no manda, y al imponérsele la multa por considerarse así la infracción del Art. 52 de la Ley mencionada se le está privando de su propiedad sin que la Dirección General de Contribuciones Indirectas haya tenido competencia legal para ello, ya que la multa sólo puede imponerse por haberse dejado de amortizar el timbre, constituido propiamente por la parte mayor del mismo, violándose en esta forma los Arts. 152 y 164 de la Constitución Política".

No estoy de acuerdo con la Honorable Corte Suprema de Justicia por la siguiente razón: el Art. 43 Inc. 2 del Reglamento a la Ley de Papel Sellado y Timbres, establece: "cuando se trate de recibos de sueldos pensiones o de cualquiera otra clase de documentos contra el fisco, la cancelación del timbre o timbres respectivos se hará por el firmante y por la oficina que intervenga en su legalización, debiendo aquél efectuar dicha operación únicamente en la porción mayor del timbre o timbres y reservar la menor o sea el talón, para que sea cancelada por la oficina mencionada". De esta regla especial se deduce la regla general de que hay obligación de amortizar los talones

de los timbres, por más que el Art. 19 del mismo reglamento exprese que la parte mayor constituirá propiamente el timbre. Además y esto parece que no lo tomó en cuenta la Corte Suprema de Justicia, el propósito de la amortización es que los timbres no puedan usarse nuevamente, tal propósito se deduce de los términos que usa el Art. 52 de la Ley: "se inutilizarán", lo cual puede hacerse si no se amortiza el talón, pues una persona inescrupulosa podría usar los talones en varios documentos extendidos en duplicado, si no los inutiliza con parte de su firma o sello.

Art. 54 - Quedan exentas del uso del timbre.

a) Todos los instrumentos públicos y privados, documentos, contratos y obligaciones que fueren extendidos por el Fisco, las Municipalidades y los establecimientos públicos de instrucción y beneficencia, cuando según la presente Ley sean los obligados a pagar el impuesto.

b) Las imprentas y empresas periodísticas en los recibos que otorgaren. Nota: en lo relativo a las imprentas, conforme el Art. 8 de la Ley de imprenta, quedan exentas de todo impuesto o caución.

c) Los bancos, compañías de muelles y ferrocarriles y demás empresas que gocen de estas franquicias, mientras estén en vigor sus respectivos contratos, entendiéndose que esta exención se refiere únicamente a los documentos que ellos otorguen a favor de otros.

d) Los duplicados de recibos, facturas, etc.; que se presenten con los originales debidamente timbrados. Cuando no se presenten los originales, los duplicados deberán llevar adheridos los timbres correspondientes.

Art. 55 al 61, contienen disposiciones sobre clasificación de fábricas de cigarrillos, cigarras, casas comerciales, etc. objeto actual de la Ley de Registro y Matrícula de Comercio.

Art. 61-bis. Este artículo se adicionó por Decreto Legislativo N°197 de 16 de Noviembre de 1962, publicado en el Diario Oficial N° 220 de 30 del mismo mes y año, dándosele la redacción siguiente: "Art. 61 bis- El impuesto de timbres fiscales que causen los recibos y facturas, de conformidad con esta Ley, podrá satisfacerse por medio de máquinas timbradoras que ofrezcan seguridad y garantía al Estado. Queda facultada la Dirección General de Contribuciones Indirectas para autorizar a las empresas interesadas la adquisición de las máquinas. Su importación y uso será reglamentado por el Ministerio de Hacienda.

La tenencia de máquinas timbradoras sin llenar las condiciones a que se refiere este artículo, se considerará fraudulenta y sujeta al procedimiento de contrabando y defraudación.

También podrá autorizarse el cobro del valor de los timbres fiscales mediante sistemas de facturación y registros por medios mecánicos que presten iguales seguridades que las máquinas timbradoras. Dicha autorización deberá ser concedida por el Ministerio de Hacienda y la Corte de Cuentas de la República, previa solicitud de la parte interesada.

La Corte de Cuentas y el Ministerio de Hacienda dictarán las respectivas instrucciones para el control y pago del impuesto que se efectúe mediante la aplicación de las expresadas máquinas y de los sistemas de facturación mencionadas".

La innovación introducida por este artículo es loable, pero a mi juicio presenta el siguiente inconveniente: la intervención de varias dependencias, así la adquisición es autorizada por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, su importación y uso reglamentado por el Ministerio de Hacienda; posteriormente los sistemas de facturación deben ser autorizados por el Ministerio de Hacienda y la Corte de Cuentas.

Esas dependencias dictarán las respectivas instrucciones para el control y pago del impuesto mediante la aplicación de las máquinas y sistemas de facturación.

Se cae en el vicio que ya señalé anteriormente de hacer intervenir el mayor número de oficinas en la creencia de que así será más efectivo el control y en este caso las instrucciones para el mismo y para el pago del impuesto se dan por el Ministerio y la Corte de Cuentas, ignorándose a la Dirección General que es la que natural y legalmente debe ejercer esas funciones.

REGLAMENTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES

Arts. 1 al 18. DEL PAPEL SELLADO.

El papel sellado es impreso en el Taller Nacional de Grabados; las dimensiones de cada hoja son de treinta y dos cm. de largo por veintidós de ancho, cada hoja lleva en el anverso y en el reverso un rayado de veinticinco líneas, de ciento setenta y dos milímetros de largo, convenientemente espaciadas para que pueda escribirse cómodamente en ellas a máquina a doble espacio. Las hojas de papel sella

de son del tamaño de trescientos veinte milímetros de ancho y osten tan en el anverso y en el margen superior, que es de ochenta y siete milímetros, el Escudo de Armas de la República, el año de emisión, el valor, la numeración del Taller Nacional de Grabados y la toma ra zón y numeración de la Corte de Cuentas de la República.

Al lado derecho del margen superior, en un tercio por lo menos de su extensión, debe quedar en blanco, disponible para las anotaciones que deban hacerse en los registros públicos.

El margen derecho del anverso y el izquierdo son de quince milímetros el margen superior del reverso mide cincuenta y seis milímetros. El papel sellado se emite en cantidad suficiente para el consumo de cada año y puede utilizarse durante el año siguiente a su emisión sin ne ce sidad de ser expresamente habilitado, a menos de que el Ejecutivo disponga lo contrario.

El papel sellado se emite en los valores que se indican en la tari fa transcrita anteriormente, hasta el de quinientos cincuenta colones, para la emisión de papel sellado de mayor valor que el expresado, se necesita autorización de la Dirección General de Contribuciones Indi rectas.

Corresponde a la Corte de Cuentas de la República numerar el papel para su registro y toma de razón, sin lo cual no es válido.

Cuando el Ejecutivo lo estima conveniente puede cambiar una emisión por otra, en cuyo caso las especies que dejan de usarse deben ser a nortizadas e incineradas, también puede habilitar el papel sellado sobrante para que pueda seguir usándose después del año siguiente al de su emisión. En este caso se manda imprimir en el margen superior la leyenda "habilitado para el año de" y se resella por la Corte de Cuentas de la República.

Arts. 19 al 40 DE LOS TIMBRES-DEPOSITOS-VENTAS.

Los timbres fiscales para el cobro del impuesto constan de dos partes desiguales que forman un solo cuerpo, siendo la parte mayor la que propiamente constituye el timbre y la parte menor el talón del timbre. Ambas partes son impresas con los matrices previamente aprobados por el Ministerio de Hacienda.

La impresión de los timbres debe hacerse en el Taller Nacional de Grabados o excepcionalmente se encomiendan por el Ministerio de Ha cienda a empresas particulares. En la actualidad son impresos en el

Taller Nacional de Grabados, no llenaban las exigencias.

Los timbres son de los valores siguientes: uno, dos, cinco, diez, veinticinco y cincuenta centavos y de uno, cinco, diez, veinticinco, cincuenta y cien colones.

Las dimensiones de los timbres son: las de la parte mayor treinta y dos milímetros de alto por dieciocho de ancho. El talón mide once milímetros de alto por dieciocho de ancho.

En la parte mayor del timbre se hace constar la denominación y la expresión de su valor en números y letras, llevando impreso el escudo de la República. En el talón solamente se consigna: la denominación y la expresión del valor en números y letras, sin poner el escudo.

Las Administraciones de Rentas y de Aduanas lo mismo que las Receptorías Fiscales, son las encargadas del expendio de papel sellado y timbres fiscales. Los pedidos se hacen a la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Las Receptorías se proveen de papel sellado y timbres que necesitan en la respectiva Administración de Rentas.

Los puestos para la venta de papel sellado y timbres son autorizados por los Administradores de Rentas, los que extienden gratis la respectiva patente, previa solicitud escrita del interesado. Los patentados que pagan al contado el papel sellado y timbres tienen derecho a una bonificación del cinco por ciento. Las patentes se dan por tiempo indefinido, pero el Administrador de Rentas puede cancelarlas a su juicio.

Art. 41 al 49. DEL USO DEL PAPEL SELLADO Y LOS TIMBRES.

En cada plana de papel sellado sólo podrán escribirse veinticinco renglones, sin poder usar el margen, el que sólo será ocupado en las operaciones que la Ley establece. Es prohibido mutilar las hojas de papel sellado, debiendo usarse en las dimensiones autorizadas, aunque lo escrito ocupe poco espacio.

Corresponde la cancelación de los timbres a los otorgantes, a los que firmaren documentos privados en representación de otros y en general a todas aquellas personas que verificaren operaciones gravadas con el impuesto. Los timbres se colocarán al margen de los documentos, de los libros y se marcarán con un sello que los inutilice; pero a falta de sello se inutilizarán rayándolos con tinta roja u horadándolos. Cuando se trata de recibos de sueldos o pensiones o de cualquiera otra clase de documentos contra el fisco, la cancelación

del timbre o timbres respectivos se hace por el firmante y por la oficina que intervenga en su legalización, debiendo aquel efectuar dicha operación únicamente en la porción mayor del timbre o timbres y reservar la menor o sea el talón, para que sea cancelada por la oficina mencionada.

Los timbres correspondientes a todos los actos que causan el impuesto y que constan en un solo documento original, deberán adherirse íntegros en dicho documento; pero cuando los actos que causen el impuesto se consignan en documentos por duplicado, los timbres serán separados de sus talones y se adherirán a los originales, debiendo adherirse los talones al duplicado.

El impuesto sobre mercaderías extranjeras que se importen por las Aduanas y la oficina de Fardos Postales, lo mismo que el de casas comerciales importadoras, solamente figurarán en la respectiva liquidación, sin fijar ninguna clase de timbres.

El pago del impuesto sobre anuncios que se publican en los periódicos, se comprobará con el original del aviso que debe llevar adheridos los timbres correspondientes debidamente amortizados, el pago del impuesto en los anuncios que se fijan en lugares públicos, casas comerciales, etc. se solicita permiso en papel sellado de quince centavos y en dicha hoja se adhieren los timbres correspondientes al impuesto.

En los recibos de arrendamiento de casas se fijan los timbres de manera que sean amortizados con parte de la firma o rubrica.

DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES INDIRECTAS. Arts. 50 al 65. En esta parte el Reglamento se ocupa de las funciones de las siguientes dependencias: Dirección General de Contribuciones Indirectas; Sección de Matrícula de Comercio y Timbres; Tenedor de Libros; Inspectores Auxiliares Escribientes; Administraciones de Rentas y Receptorías, Resguardos de Hacienda e Inspectores Especiales. De todas ellas, subsisten la Dirección General de Contribuciones Indirectas; Sección de Matrícula de Comercio y Timbres adscrita a Contribuciones Directas, Administraciones de Rentas, ha desaparecido el Tenedor de Libros, cuyas funciones se hayan repartidas en las dos Direcciones Generales y las Administraciones de Rentas; los Inspectores Auxiliares escribientes fueron sustituidos por los Inspectores Permanentes, quienes actualmente tienen el nombramiento de Colaboradores de Quin

ta Clase; las Receptorías han caído en desuso, los Resguardos de Hacienda e Inspectores Especiales han pasado a la Dirección de Policía de Hacienda.

DISPOSICIONES GENERALES - Arts. 66 al 80

Las personas que estando obligadas a pagar el impuesto de timbre no lo hicieren, son sancionadas con multa de ₡5.00 a ₡25.00, exigibles gubernativamente lo mismo que el impuesto.

El hecho de vender o comprar timbres que ya hayan sido usados es con siderado como defraudación, aplicándose la multa de cinco a veinticin co colones. Estas multas se cobran en timbres, los Administradores de Rentas adhieren al correspondiente recibo timbres por valor igual al de la multa impuesta.

El Art. 75 permite el uso de fórmulas impresas para toda clase de do cumentos que deban extenderse en papel sellado, a dicha fórmulas de ben adherirse timbres fiscales por valor igual al del papel sellado que debía usarse. La autorización respectiva se solicita ante el Ad ministrador de Rentas.

Algunas personas hacen uso indebido de estas fórmulas, cuando se hacen adelantos de sueldo a empleados, los recibos que éstos extienden se hacen constar en fórmulas para cuyo uso está autorizado el patrono y no ellos; estos recibos deben extenderse en papel sellado.

Este artículo permite el uso de planillas para el pago de sueldos, hay que tener en cuenta que los timbres que en ellas se usan sustu yen al papel sellado, por lo tanto el cálculo debe hacerse sobre el monto de cada sueldo y no por el total que arroje la planilla, como indebidamente acostumbran algunos.

Al pagarse en la forma descrita los sueldos, se tropieza en la prác tica con la siguiente dificultad; supóngase que el sueldo a pagarse sea de quinientos colones y se verifican pagos semanales de ciento veinticinco colones, entonces por cada pago semanal algunos adhieren timbres en las planillas por treinta centavos, pagándose así un to tal de un colón veinte centavos; cuando conforme la tarifa respecti va por un sueldo mensual de quinientos colones deben pagarse sesenta centavos de impuesto; estos casos deben resolverse así: el total de timbres representativo del impuesto deben adherirse en una sola pla nilla, en la que se completa el pago total.

Los recibos contra las oficinas del Gobierno son extendidos en fórmu

las aprobadas por la Corte de Cuentas, debiendo adherirse a las mismas timbres fiscales por el valor del papel sellado que se sustituye. También se autoriza el uso de fórmulas para extender certificados o certificaciones de cualquier clase expedidas por oficinas públicas. Cuando se trata de partidas del Registro Civil y Eclesiástico, deben adherirse timbres por valor de sesenta y cinco centavos, cuarenta centavos en sustitución del papel sellado y veinticinco de timbres, conforme lo dispuesto en los Arts. 1 letra C No. 40 y 13 letra P No. 57. En los endosos de cualquier clase de documentos, podrán usarse timbres siempre que se hagan en el mismo documento; pero al hacerse en hoja separada, deberán usarse papel sellado.

SECCION SEGUNDA

Tarifas sobre aterrizaje y estacionamiento de aeronaves e impuesto del 10% sobre pasajes aéreos y marítimo. Ley de Impuesto de Cigarillos. Ley de Impuesto sobre Fósforos y Cerillos. Ley de Impuesto sobre el Azúcar.

Las tarifas sobre aterrizaje, estacionamiento e iluminación de pista, fueron establecidas por Decreto Ejecutivo N° 3 de 25 de enero de 1956, publicado en el Diario Oficial N° 32 de 15 de febrero del mismo año, T. 170. Este decreto fué emitido conjuntamente por los Ministerios de Defensa, Economía y Hacienda. Su historia es la siguiente: el 7 de Diciembre de 1944, El Salvador participó en la celebración de la "Convención de Aviación Civil Internacional", celebrada en la ciudad de Chicago-Estados Unidos de América, que aparece publicada en el D. O. N° 95 T. 142 de 6 de Mayo de 1947; dicha convención fué ratificada por la Asamblea Nacional Legislativa por Decreto No. 73 de 17 de abril de 1947 y publicada en el D. O. arriba mencionado.

Con base en estos antecedentes, los expresados Ministerios dictaron el decreto en cuestión.

Este decreto me ha suscitado fuertes dudas en cuanto a su constitucionalidad. Después del estudio del asunto he llegado a las siguientes conclusiones; existen dos corrientes, una que denominaré doctrinaria y conforme la cual el decreto llena los plenos requisitos legales y la otra que llamaré positiva, basada en el análisis de nuestra legislación, conforme la que es decreto es inconstitucional.

La primera la formule así: los ingresos del Estado se clasifican en, de Derecho Público y de Derecho Privado. Dentro de los primeros se encuentran las contribuciones o exacciones en general, que son aquellas que el Estado hace en ejercicio de su Poder Soberano.

Constituyen especies de dicho genero: a) los impuestos, que conforme el Código Fiscal Mexicano: "son las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (6); b) los derechos, que son aquellos que el Estado exige en retribución de un servicio que sólo él puede prestar, tales serían los actos de registro de la propiedad raíz, matrículas, patentes, etc. (7)

Dentro de los ingresos de Derecho Privado se comprenden las tasas, que consisten en contraprestaciones monetarias que el Estado exige por servicios, para cuya prestación no necesita ejercitar su Poder Soberano, tienen la característica de que pueden ser prestados también por los particulares (8)

Conforme esta corriente, el decreto en cuestión impone una tasa, ingreso de Derecho Privado, que puede ser establecida por el Ejecutivo o sea que llena los requisitos legales.

La segunda corriente, la positiva, la plantea así: nuestra Constitución establece en su título VIII, "Hacienda Pública Art. 118. Forman la Hacienda Pública: 1 - Sus fondos y valores líquidos; 2 - Sus créditos activos; 3 - Sus bienes muebles y raíces; 4 - Los derechos derivados de la aplicación de LAS LEYES RELATIVAS A IMPUESTOS, "TASAS" Y DEMAS CONTRIBUCIONES, así como los que por cualquier otro título le correspondan". Art. 119 - NO PUEDEN ESTABLECERSE CONTRIBUCIONES SINO EN VIRTUD DE UNA LEY Y PARA EL SERVICIO PUBLICO"/.

Para poder desentrañar el espíritu de estas disposiciones, acudí a la edición de los "Documentos Históricos de la Constitución Política de 1950", pues la redacción de los artículos en lo pertinente no varió en la de 1962, pero desgraciadamente dicho documento no arroja luz alguna.

Analizando estas dos disposiciones, resulta: que el Art. 118 hace referencia a "los derechos derivados de la aplicación de LAS LEYES RELATIVAS a impuestos TASES Y DEMAS CONTRIBUCIONES, es decir que establece como genérico LAS CONTRIBUCIONES y que dentro de ellas comprende los impuestos, TASAS y demás, todas las cuales vienen a cons

(6) Flores Zavala "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" Pág. 34 (7) y (8) Consulta verbal con el Dr. Javier Angel.

tituir dentro de nuestra legislación y conforme la disposición comentada, especies de contribuciones.

El Art. 119 - prohíbe IMPONER CONTRIBUCIONES sino en virtud de una Ley. Concretando: I - el Art. 118 establece como genérico LAS CONTRIBUCIONES que comprenden a los impuestos, TASAS y demás, generico confirmado por el Art. 119, al usarlo en el mismo sentido y prohibir el establecimiento de CONTRIBUCIONES, generico de impuesto, TASAS y demás, sino llenando el requisito legal. II - Ambas disposiciones hacen referencia a la Ley, la primera para que de su ejercicio o aplicación puedan derivarse los derechos que constituyen la Hacienda Pública y la segunda para que sólo POR LA LEY puedan establecerse CONTRIBUCIONES Esta Ley exigida por ambas disposiciones debe llenar los requisitos formales y materiales. En consecuencia conforme nuestra legislación, los impuestos y TASAS constituyen especies de contribuciones y no pueden establecerse sino en virtud de una Ley en sentido material y formal. Personalmente creo que el legislador al elaborar la Ley, por cuestiones ambientales u otras circunstancias, puede apartarse de las corrientes y opiniones doctrinales, y darle a la Ley un sentido especial.

Con base en lo anteriormente expuesto sostengo la inconstitucionalidad del decreto en cuestión.

Entrando en materia el decreto mencionado establece que el uso del aeropuerto de Illopango y de sus servicios e instalaciones está sujeto al pago de derechos, primero de aterrizaje, el cual se cobra en relación con el peso de la aeronave y fluctúa de dos mil doscientas cincuenta libras que pagan dos colones cincuenta centavos, hasta 154.322 que pagan cien colones. Las cuotas de esta tarifa no incluyen alumbrado por pistas en aterrizajes nocturnos. Por la prestación de este servicio se cobran \$25.00 por la primera hora o fracción por aterrizaje o despegue, cualquiera que sea el peso de la aeronave. Por cada hora adicional fracción se cobra un recargo de 50% de los derechos de iluminación indicados anteriormente. Las cuotas indicadas incluyen el despegue de la aeronave. Arts. 1 al 5.

Se cobra además por el estacionamiento de las aeronaves así: exentas por las primera seis horas, por cada seis horas que excedan del período antes indicado, se cobran, con base en el peso de la aeronave, desde \$2.00 hasta \$10.00. El pago se efectúa al contado, salvo cuan

de se trata de empresas de transporte aéreo internacional de itinerario fijo, autorizadas para operar en el país, las que pagan mensualmente, mediante mandamiento de ingreso extendido por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en la Segunda Colecturía de la Dirección General de Tesorería.

Están exentas del pago de las tasas relacionadas, las aeronaves del Estado, las del Club de Aviación Civil y Reserva de El Salvador, las aeronaves civiles salvadoreñas destinadas a trabajos de aviación agrícola, las de Estado de países extranjeros que aterricen en el aeropuerto de Ilopango en misión oficial, siempre que en dichos países se guarde reciprocidad; las de Estado de países extranjeros que aterricen en tránsito, siempre que haya reciprocidad; las aeronaves en peligro en caso de aterrizaje forzoso o de emergencia; las aeronaves en misión humanitaria, cualquiera que sea su nacionalidad; las que realicen vuelos de prueba o de instrucción y las aeronaves de los clubs aéreos de las repúblicas de Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Panamá, siempre que el Estado de que se trata otorgue reciprocidad a las del Club de Aviación Civil y Reserva de El Salvador.

Para el control de pagos de las tasas, hay dos delegados de Contribuciones Indirectas en el Aeropuerto, quienes tienen funciones de colectores habilitados, cobrando a las aeronaves particulares, pues como antes dije las empresas autorizadas para operar en el país, hacen pagos mensuales, al efecto hacen declaraciones a la Dirección General, la que previa confrontación con los informes de los delegados en el aeropuerto, sirven de base para la emisión del mandamiento a que ya me he referido. Es de hacer notar que el presente decreto no establece ninguna sanción para el infractor de sus disposiciones, así que llegado el caso, únicamente se hace efectiva la tasa no declarada por las compañías Arts. 6 al 10.

IMPUESTOS DEL DIEZ POR CIENTO SOBRE EL VALOR DE PASAJES AEREO Y MARITIMOS.

Este impuesto del diez por ciento se estableció originalmente sobre pasajes marítimos, extendidos por compañías de vapores o sus agencias en Decreto Legislativo de 25 de junio de 1929, publicado en el Diario Oficial N° 145 de 27 del mismo mes y año. Por Decreto Legislativo N° 93 de 11 de Diciembre de 1940, publicado en el Diario Ofi

cial N° 284 de 16 del mismo mes y año, se estableció dicho impuesto también para pasajes aéreos.

El Consejo de Gobierno Revolucionario por Decreto N° 278 de 31 de Agosto de 1949, publicado en el Diario Oficial N° 149 de 5 de Septiembre del mismo año, reglamentó en solo ese decreto los impuestos del diez por ciento sobre pasajes aéreos y marítimos. En uno de los considerandos del mismo se expresa: "que habiéndose comprobado muchos casos de evasión de impuestos, con el consiguiente perjuicio para los intereses fiscales, es deber del Estado dictar las providencias del caso tendientes a evitarlo". Los señores legisladores no tuvieron en cuenta al dictar sus normas, que la causa principal de evasión la constituía lo fuerte de la cuota del impuesto. Comparando, en el resta de Centro América el impuesto sobre pasajes aéreos se cobra así: Costa Rica 5%, Honduras 5%, Nicaragua 6%, en Panamá \$2.00 por cupón de pasaje en general y \$4.00 por cupón por viaje transoceánico; en los Estados Unidos 5% Nuestro impuesto es mas fuerte que en toda Centro América, Panamá y los Estados Unidos.

Que sucede en la práctica?, una persona que viaje, por ejemplo a los Estados Unidos lo que hace es obtener pasaje únicamente hasta Guatemala y allá compra el resto hasta el lugar de destino, evitándose asi nuestro diez por ciento. Lo que procede para evitar la evasión es rebajar la cuota al cinco por ciento, así equiparada se evitaría la evasión y a pesar de la rebaja el rendimiento sería mayor pues todas las personas comprarían aquí el total de sus pasajes.

El Decreto N° 278 consta de nueve artículos que disponen: el impuesto recae sobre el valor de cada pasaje que se compre o extienda en el país para el tránsito por las vías aéreas o marítimas. Se entiende sujeto al impuesto todo viaje originado en territorio salvadoreño, expresado en el respectivo pasaje, aunque haya sido comprado o extendido fuera de la República.

El impuesto recae sobre el total pagado por el pasaje, aunque el bolete extendido represente solo una fracción del mismo. Por consiguiente entiende sujeto al impuesto toda orden adicional para que sea entregado al viajero su complemento de pasaje en oficinas en el extranjero por estar pagada su totalidad en las oficinas radicadas en la República. Las disposiciones relacionadas contenidas en los Arts. 1 y 2 han originado en la práctica algunas discrepancias entre las empresas

y la Oficina recaudadora, se presenta el siguiente caso: las compañías aéreas dan pasaje gratis a sus empleados o a sus familiares sin hacer efectivo el impuesto, se basan en el siguiente razonamiento: el impuesto se determina por el valor del pasaje y en el presente caso no hay valor del pasaje, en consecuencia no hay base para la determinación del impuesto, por lo que no procede el pago. La Dirección General razonaba así: las exenciones están contempladas taxativamente en la Ley y no comprenden los pasajes extendidos gratis por las empresas a sus empleados o familiares de éstos, además se impone a las mismas la obligación de suministrar a la oficina, sus tarifas de pasajes y sus modificaciones (Art. 5); esta obligación tiene dos objetos: primero, sirven dichas tarifas para verificar la veracidad de los informes que las compañías rinden y segundo para determinar el impuesto en caso de pasajes gratis; las compañías pueden extender el pasaje en dicha forma pero no dispensar el pago del impuesto. Este creo en el verdadero alcance de la Ley, las exenciones deben ser expresas y en el caso de pasajes gratis la base para la determinación del impuesto la constituyen las tarifas que obligatoriamente las empresas están obligadas a proporcionar a la Dirección General.

Las empresas que vendan el boleto efectúan bajo su responsabilidad el cálculo del impuesto en un formulario que le es proporcionado por la Dirección General, el original lo remite al delegado de dicha Dirección en el aeropuerto de Ilcpango, el triplicado queda en poder de la empresa para agregarlo al informe de pasajes vendidos, que dentro de los primeros ocho días del mes siguiente al de su percepción, esta obligada a rendir a la Dirección General; estos informes son comparados con los que diariamente rinden los delegados de la Dirección destacados en el aeropuerto, a quienes las compañías entregan un manifiesto de pasajeros por cada viaje que realizan. Este es el único caso, por lo menos en lo que se refiere a impuestos indirectos, en el que una empresa particular tiene la función de colector de impuesto; el monto de éste se adjunta al informe mensual y es enterado en la Segunda Colecturía de la Dirección General de Tesorería.

Creo que el procedimiento para la recaudación del impuesto podría simplificarse suprimiendo el informe mensual de la empresa, pues los informes diarios de los delegados formulados con base en los manifiestos sobre cada viaje que realiza la compañía, son suficientes pa

ra la determinación del mismo. Se reduciría al ingreso de la recaudación en el mes anterior al de su declaración.

Las infracciones a las disposiciones del decreto comentado son sancionadas con multa de diez a mil colones, que hace efectiva la Dirección General de Contribuciones Indirectas en forma gubernativa.

Están exentas del pago del impuesto las personas que viajen con pasaporte diplomático expedido o visado a su favor por el Ministerio de Relaciones Exteriores o con pasaporte oficial del Gobierno en el desempeño de misiones oficiales y todas aquellas cuya exención se deriva de tratados internacionales.

También están exentas del pago de este impuesto, las personas que viajan con pasaporte oficial o especial expedido por gobierno con los que el Salvador mantenga relaciones amistosas, siempre que dichas personas viajen en misiones especificadas en los respectivos pasaportes. Esta exención esté sujeta a las normas de reciprocidad internacional. Esta disposición fue creada por Decreto Legislativo N° 1024 de 4 de Abril de 1953, publicado en el Diario Oficial N° 84 de 13 del mismo mes y año, por razones de cortesía internacional según se expresa en uno de sus considerandos.

LEY DE IMPUESTO DE CIGARRILLOS.

El gravámen sobre fabricación y venta de cigarrillos, se estableció originalmente en 1915, por la Ley de Papel Sellado y Timbres, que lo reglamentaba así: clasificaba las fábricas en cinco categorías, las de primera clase, las que elaboraban mas de 100.000 cajillas mensuales, que pagaban \$1000.00 al mes en timbres fiscales; las de segunda clase las que elaboraban hasta 100.000 cajillas al mes, pagando mensualmente \$500.00; de tercera clase, las que elaboraban hasta 50.000 cajillas en el mismo período pagaban \$250.00; cuarta clase las que fabricaban hasta 25.000 cajillas, pagaban \$125.00 y las de quinta clase las que elaboraban hasta 15.000 cajillas al mes, pagando \$75.00 Este gravámen fue derogado por Decreto Legislativo N° 61 de 31 de octubre de 1932, publicado en el Diario Oficial N° 62 de 18 de Noviembre del mismo año. Después ha sido objeto de varias reformas que de talle en la sección sobre historia de algunos impuestos indirectos, hasta el momento actual. La Ley de Impuesto de Cigarrillos fue establecida por Decreto Legislativo N° 3122 de 29 de agosto de 1960, publicado en el Diario Oficial N° 169 T de 13 de Septiembre del mismo

año. El reglamento a la Ley por Decreto Ejecutivo N° 63 de 23 de septiembre de 1960, publicado en el Diario Oficial N° 176-T.188 de la misma fecha. Crea la Ley los siguientes impuestos:

Sobre cigarrillos elaborados a máquina en el país,

a) - Cuando el precio de venta al público no exceda de cuarenta centavos 1-tres décimos de centavo por cigarrillo si el precio no excede de veinte centavos.

2-ocho y medio décimos de centavo por cigarrillo si el precio fuere mayor de veinte centavos y no exceda de cuarenta centavos.

Cuando la cajetilla o envase contuviere mas de veinte unidades o menos el impuesto que deberá pagarse por cada cigarrillo se determinará según la escala anterior, calculando proporcionalmente el precio de venta por cada veintecigarrillos.

b) Cuando el precio de venta al público por cajetilla hasta de veinte unidades, exceda de cuarenta centavos, el impuesto correspondiente será el cuarenta y cinco por ciento (45%) de dicho precio. El mismo porcentaje se aplicará cuando la cajetilla contuviere mas de veinte unidades y el valor proporcional de cada veinte cigarrillos exceda de cuarenta centavos.

Como se observará en la escala anterior, es el precio de venta al público el que determina el monto del impuesto.

Sobre cigarrillos elaborados a mano en el país.

Establece un impuesto de un décimo de centavo por cada cigarrillo elaborado a mano en el país.

Sobre cigarrillos importados.

Establece un impuesto de cuarenta centavos (\$0.40) por cada cajetilla de cigarrillos con un contenido no mayor de veinte unidades, que se importe al país, o por cada veinte unidades o fracción cuando vengan en envases de mayor capacidad o contenido. Arts. 1, 2 y 3 de la Ley. El impuesto sobre cigarrillos elaborados a mano se hace efectivo por medio del papel conque se fabrican y el de elaboración a máquina e importados por medio de timbres especiales.

Sobre esta circunstancia debe hacer notar que entre nosotros existe la tendencia de que todo impuesto indirecto debe hacerse efectivo por medio de timbres, así se establece un impuesto sobre cerveza y gaseosa, se hace uso del timbre, lo mismo para los vinos, fósforos, etc. la razón de ello a mi juicio es histórica, en efecto, todos es

tos impuestos fueron reglamentados originalmente por la Ley de Papel Sellado y Timbres y como en esta Ley se hacían efectivos por medio de timbres, se siguió el mismo método al reglamentarlos por leyes especiales. Solo en lo relativo a la gaseosa se ha innovado; pagándose el impuesto conforme a la producción diaria.

Actualmente existen contadores especiales que pueden sustituir el actual sistema de timbres, anacrónico e inconveniente tanto para las empresas como para el fisco. Se dan casos y esto me consta, en que por circunstancias especiales no hay existencia de timbres y las empresas no pueden poner a la venta sus productos por no haberse satisfecho el impuesto.

Para una mejor exposición dividiré la Ley y el Reglamento en las siguientes partes: cigarrillos de elaboración mecánica; manual; importados; exportados y sanciones por infracción a la misma.

CIGARRILLOS DE ELABORACION MECANICA: los propietarios y en general toda persona encargada de una fábrica de cigarrillos tiene la obligación de registrarla y de renovar el registro anualmente, en la Dirección General de Contribuciones Indirectas, esta declaración debe contener: nombre y generales del propietario o del encargado; valor de la misma; aparatos; marcas de cigarrillos que se elaboren, su número por envase y precio de venta al por mayor y al público; capacidad máxima de producción en veinticuatro horas e indicación de la producción media. Tienen la obligación de llevar además de los libros de contabilidad, los siguientes: de almacén de materiales, de almacén de productos y de ventas.

Los fabricantes deben comunicar por lo menos con treinta días de anticipación a la Dirección General la elaboración de nuevas marcas de cigarrillos, proporcionando los datos acerca del número de cigarrillos por envase y precio de venta al público.

Toda cajetilla de cigarrillos debe llevar impreso el precio de venta al público, el cual no puede modificarse sin comunicarse previamente y con treinta días de anticipación a la Dirección General.

El objeto de estos avisos es que se puedan mandar a imprimir los timbres del impuesto, pues el precio es el que sirve de base para determinarlo. Aquí se pone de manifiesto la inconveniencia del uso de timbres; si se cambiaba el precio de venta de los cigarrillos los timbres ya elaborados se desperdician o se revalorizan por medio de un decre

to, cayéndose entonces en el defecto de que adolecía la Ley de Papel sellado, el famoso diez que vale quince. Dos son los caminos en caso de cambio de precio de los cigarrillos, se dejan de usar los timbres anteriores, con pérdida para el Fisco pues se imprimen en considerables cantidades; o se emite un decreto de revalorización, cayéndose en el vicio antes indicado.

Los timbres representativos del impuesto se obtienen en la Dirección General conforme el siguiente procedimiento: la solicitud se hace en formulario por duplicado que proporciona la Sección de Impuestos Diversos, el Jefe de dicha sección emite el mandamiento de ingreso para el Segundo Colector de la Dirección General de Tesorería, detallando las cantidades valores de los timbres que se solicitan. El colector extiende el recibo correspondiente y aviso por duplicado con los datos del propio recibo al Jefe de la sección mencionada, de haberse efectuado el pago y en vista de ambos documentos, el jefe referido ordena por escrito al respectivo Guarda Almacén de Especies Fiscales la entrega de los timbres.

El papel para cigarrillos lleva en marca de agua el escudo de República y su importación la verifican directamente los productores previa autorización de la Dirección General.

Es de hacer notar que en nuestra legislación y por la naturaleza del impuesto se da a la Dirección General de Contribuciones Indirectas una intervención constante en las actividades de los productores, se interviene en el proceso industrial, se revisan los métodos de elaboración, las instalaciones, etc. esta intervención legal a mi juicio debe ser ejercida con la mayor prudencia, teniendo en cuenta las circunstancias especiales de cada caso, sucede que hay productores responsables, entonces la intervención debe reducirse al mínimo, las inspecciones autorizadas por la Ley, deben verificarse en el momento en que la presencia del delegado sea menos perjudicial o estorbosa para el industrial. Hay que recordar que estas facultades absolutas en manos de funcionarios inescrupulosos pueden repercutir gravemente en el desarrollo económico del país. Arts. 5, 6, 7 Ley 3 a 18 del Reg.

CIGARRILLOS DE ELABORACION MANUAL: El Gobierno tiene el monopolio de la importación del papel para la elaboración manual de cigarrillos, el impuesto sobre la elaboración se hace efectivo por medio de dicho papel que lleva en marca de agua en cada hoja un timbre oficial, es

ta marca consiste en el escudo de la República; lleva además impresas las leyendas "impuesto de cigarrillos" y otra que indica la cuantía del impuesto.

El papel es vendido por la Dirección General de Contribuciones Indirectas y por los Administradores de Rentas a solicitud verbal de los interesados y los Receptores Fiscales. Arts. 10 y 11 de la Ley y 19 a 28 del Reglamento.

CIGARRILLOS IMPORTADOS: el impuesto sobre cigarrillos importados se hace efectivo por medio de timbres especiales, bajo la responsabilidad de la persona a nombre de quien se liquida la póliza de importación, dichos timbres llevan además del escudo de la República, las leyendas "impuesto de cigarrillos" e "importación" y en letras el valor del impuesto.

El Contador Vista de la Aduana respectiva, debe cerciorarse por medio de la presentación del recibo de ingreso y examen de los envases, de que se han llenado los requisitos legales. Toda cajetilla de cigarrillos importados debe llevar impresa la razón "importación a El Salvador".

Cuando los cigarrillos llegan a la Aduana sin los timbres se observa el siguiente procedimiento: el impuesto se liquida en la póliza y se paga juntamente con los impuestos de importación en la colectoría respectiva, posteriormente el interesado se presenta a la sección de Impuestos Diversos de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, que ordena la entrega de los timbres; éstos deben ser adheridos en los envases respectivos contenidos en los bultos registrados, a presencia de las autoridades aduaneras, requisito sin el cual el Administrador no puede ordenar la entrega.

En este caso se presenta prácticamente una imposibilidad física para dar cumplimiento a la disposición legal, para ello imaginemos un pedido de 50.000 cajetillas, el importador antes de poder retirarlas de la Aduana tiene que adherir los timbres respectivos a cada una de las cajetillas, aquí surge el gran inconveniente del timbre, el capítulo al comercio, el procedimiento inoperante, la falta de agilidad de la ley. A mi juicio con las sanciones establecidas, que consisten en multas de cien a diez mil colones y la venta de los cigarrillos en pública subasta, debiendo pagar el adjudicatario el impuesto con suficientes garantías para el fisco, pues al pagar dicho adjudic

catario el impuesto como lo ordena la ley, el fisco queda resarcido. Se podrá argumentar que al desaparecer el timbre se favorecería la evasión del impuesto, el contrabando, y contestaría, en primer lugar la evasión del impuesto, una de cuyas formas es el contrabando, es un efecto del impuesto, que existiría y existe haya o no timbre: en segundo lugar que hay otras formas de combatir la evasión, como la colaboración entre los Estados, en excitar el celo de los agentes fiscales, medidas encaminadas a interesar a terceros, etc., métodos que aunque no perfecto, presentarían menos inconvenientes, que el del timbre.

La realidad en nuestro medio es que nos enquistamos en cierto procedimiento y lo venimos repitiendo por años, no tratamos de innovar, de ajustarnos a la evolución económica que vivimos. Arts. 4 y 8 de la Ley y 29 a 34 del Reglamento.

DE LOS CIGARRILLOS EXPORTADOS: los cigarrillos destinados a la exportación están exentos del impuesto, pero sujetos a las siguientes reglas de control: la solicitud de exportación debe hacerse a la Dirección General de Contribuciones Indirectas en la que se indica el día y hora en que se efectuará el envasamiento, el número de cigarrillos que contendrá cada envase, el número de éstos y el precio de venta del producto, así como la Aduana de salida del producto y lugar de destino. A la solicitud se acompaña la garantía del interés fiscal, que puede consistir en depósito de dinero o fianza bancaria o hipotecaria a satisfacción de la Dirección General y hasta el monto del valor de los timbres representativos del impuesto que debería pagarse si los cigarrillos fueren para el consumo interno.

Aprobada la solicitud la Dirección General destaca un delegado en la fábrica, para controlar la salida de los cigarrillos, al efecto extiende una guía de exportación en cuadruplicado para que el delegado una vez anotado en ellas la fecha de salida del producto de la fábrica, entregue el original y cuadruplicado al exportador, remita el duplicado a la Dirección y conserve el triplicado.

El Administrador de Aduana para permitir la salida de los cigarrillos exige la guía de exportación, anota la fecha en que se realice y devuelve el original al exportador; éste para retirar la garantía tiene sesenta días contados a partir de aquel en que salieren de la fábrica los cigarrillos, fuera de dicho término se hace efectivo el cobro

del impuesto. Para el retiro expresado se comprueba la autenticidad de la exportación por medio del original de la guía de exportación visa da por el Delegado de Aduana respectivo.

Sobre este asunto de las fianzas siempre he estado en desacuerdo, en primer lugar porque constituye un obstáculo para las exportaciones, sujetándolas a un trámite ineficaz pues el interes fiscal y tal como lo expuse al referirme a los cigarrillos de elaboración mecánica, está suficientemente garantizado por las otras disposiciones de la Ley; en países como el nuestro la política debe ser de favorecer en lo mas posible las exportaciones para obtener por medio de ellas las divisas que tan angustiosamente estamos necesitando; en segundo lugar y por regla general el productor obtiene mayores beneficios al exportar sus productos que al venderlos en el interior del país y por ello la tendencia a la evasión del impuesto no existe, por ello y por la circunstancia de que no causan impuesto los cigarrillos para la exportación Arts. 20 de la Ley y 35 a 39 del Reglamento.

SANCIONES Y PROCEDIMIENTOS PARA IMPONERLAS. La recaudación del impuesto se hace bajo la responsabilidad del productor nacional o de la persona a nombre de quien se liquide la póliza de importación, o que aparezca como consignatario de los cigarrillos, quienes al expenderlos o distribuirlos sin el timbre representativo del impuesto incurren en una multa de cien a diez mil colones. En caso de no cancelar la multa se procede al cierre temporal o definitivo de la fábrica o a la cancelación de la matrícula de comercio, según el caso y la gravedad y circunstancias de la infracción.

Sin perjuicio de la sanción anterior, las personas en cuyo poder se encuentren cigarrillos sin el timbre respectivo incurrirán en una multa igual a veinte veces el valor del impuesto respectivo. En ningún caso la multa será inferior a veinticinco colones. En la misma sanción incurrirán las personas en cuyo poder se encontraren cigarrillos extranjeros sin la leyenda "importación a El Salvador". En todo caso se procede al decomiso de los cigarrillos que se encontraren sin el timbre o la leyenda mencionados.

Las personas que introdujeran al país papel para cigarrillos, contra vención a lo dispuesto en esta Ley y su Reglamento, serán sancionadas con una multa igual a veinte veces el impuesto correspondiente al número de cigarrillos que se hubieren elaborado o pedido elaborar con

el papel introducido, el cual será además decomisado. La resolución respectiva dispondrá su destrucción o venta, según convenga a los intereses fiscales.

Los que confeccionen o vendan o en cuyo poder se encontraren cigarrillos de elaboración manual, que no estuvieren elaborados con papel exigido por la Ley, pagarán una multa de diez centavos por cada cigarrillo, la que podrá permutarse por arresto, el cual en ningún caso excederá de treinta días. Los cigarrillos son decomisados y destruídos.

Las personas, empresas o fábricas que elaboren a máquina cigarrillos en papel o material distinto al autorizado por esta Ley, serán sancionados con una multa de cien a diez mil colones, según la gravedad, reiteración y circunstancias del caso, decomisándose el papel o material ilegal y los cigarrillos aún en poder el infractor, los que son destruidos.

Conocen de las infracciones mencionadas, los Administradores de Rentas, quienes proceden en forma sumaria, con apelación a la Dirección General de Contribuciones Indirectas. En la sentencia dichos funcionarios ordenan la venta en pública subasta de los cigarrillos.

Las sentencias son ejecutadas por los Administradores de Rentas, quienes dentro de quince días siguientes a la declaración de ejecutoria, proceden a la venta en pública subasta de los cigarrillos o papel decomisado, debiendo el adjudicatario pagar el impuesto respectivo.

Las infracciones al Reglamento se castigan con una multa de veinticinco a quinientos colones.

El procedimiento antes relacionado adolece de un defecto grave, someter a conocimiento de los Administradores de Rentas las infracciones a la Ley, las sanciones contempladas por ésta son graves y los expresados funcionarios en su mayoría desconocen los elementos del derecho necesarios para garantizar al interesado una actuación correcta, me consta que no por malicia sino por ignorancia cometen en la instrucción de informativos graves errores, como el caso de una anciana que fué detenida por encontrársele cigarrillos de elaboración manual en papel ilegal al cabo de cuatro meses un Administrador de Rentas preguntó a la Dirección General sobre que disposición tomaba en relación a la detenida. Lo indicado hubiera sido dejar al conocimiento

to de la Dirección General la primera instancia y la apelación al Ministerio de Hacienda, dependencias que si tienen el personal técnico necesarios para garantizar su actuación. Arts. 7, 8, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de la Ley y 13 al 32 del Reglamento.

DISPOSICIONES GENERALES: El Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Contribuciones dispone sobre la impresión de timbres. Contribuciones Indirectas procede también al cierre de las fábricas. La cancelación de la matrícula de comercio la verifica la Dirección General de Contribuciones Directas previa comunicación de Indirectas.

LEY DE IMPUESTO SOBRE FOSFOROS Y CERILLOS. Este gravámen fué establecido originalmente por la Ley de Papel Sellado y Timbres en 1915, en su Art. 13 letra F N° 31, así: "fabricas productoras de fósforos establecidas en el país, se gravan con un centavo cada kilogramo de peso bruto de las materias primas que se importen y que cobrará la respectiva aduana", este era impuesto de timbre.

Nuestra actual Ley fué establecida por Decreto Legislativo N° 2792 de 5 de febrero de 1959, publicado en el Diario Oficial N° 25 de 6 del mismo mes y año, el Reglamento a la Ley, por Decreto Ejecutivo N° 18 de 13 de febrero de 1959, publicado en el Diario Oficial N° 30 de la misma fecha. La Ley contiene 12 artículos y el Reglamento 28, con procedimientos idénticos a los de cigarrillos para la obtención de timbres, en cuanto a las exportaciones solo se diferencian en que en la de fósforos debe señalarse el lugar de destino. En cuanto a la importación tiene esta Ley y su Reglamento dos diferencias muy importantes, la primera que los timbres para la importación pueden obtenerse en los Consulados Salvadoreños y la segunda que al venir los fósforos o cerillos sin los timbres bastará que el Administrador de Aduana constate el pago de los mismos para que puedan retirarse a aquellos.

El impuesto sobre fósforos y cerillos de fabricación nacional o extranjera que se consuman en el país está sujeta a los siguientes gravámenes:

- a) de cinco décimos de centavo por cada envase con un contenido hasta de veinte unidades;
- b) de un centavo por cada envase con un contenido de mas de veinte hasta de cuarenta unidades; y

c) de un centavo por cada veinte unidades o fracción, cuando los fósforos o cerillos se contengan en envases de mas de cuarenta unidades.

Este impuesto se hace efectivo por medio de timbres.

SANCIONES: la venta de fósforos o cerillos sin el timbre representativo del impuesto es sancionada con multa igual a veinte veces el valor del impuesto respectivo, en ningún caso la multa podrá ser inferior a cincuenta colones, esta sanción en cuanto a los productores o importadores es también aplicable a las personas en cuyo poder se encontraren los fósforos o cerillos sin el timbre de Ley. En este caso la multa no podrá ser inferior a diez colones. Siempre se procede al decomiso de los fósforos o cerillos los que se venden en pública subasta, lo cual es ordenado por el Administrador de Rentas en la resolución que pronuncie imponiendo la multa y se lleva a cabo dentro de los quince días siguientes a aquel en que se pronuncie la sentencia que cause ejecutoria.

Las infracciones del reglamento que no tengan pena especial señalada, se castigan con multa de veinticinco a quinientos colones, según las circunstancias.

El procedimiento para primera y segunda instancia es idéntico al señalado para los cigarrillos y como en ellos las multas son exigibles gubernativamente.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL AZUCAR.

Hasta donde he podido investigar el impuesto sobre el azúcar fué establecido por primera vez por Decreto Legislativo N° 130 de 13 de julio de 1932, publicado en el Diario Oficial N° 162 de 16 del mismo mes y año - Tomo 113 en que se establecía el impuesto de \$1.00 sobre cada quintal de azúcar blanca o amarilla.

Nuestra actual Ley fué dictada por Decreto N° 443 del Directorio Cívico Militar de 6 de Diciembre de 1961, publicado en el Diario Oficial N° 228 de 12 del mismo mes y año, estableciendo en su Art. 1° el impuesto de tres colones cincuenta centavos (\$3.50) por cada quintal de azúcar centrifugada, sulfitada, cruda o refinada, que se consume en el país, esta disposición del Art. 1° fue sustituida por Decreto Legislativo N° 528 de 5 de Marzo de 1964, publicado en el Diario Oficial N° 83 Tomo 203 de 25 de Mayo del mismo año, dándosele la siguiente redacción: "Se establece el impuesto de \$3.50 por cada 46

kilogramos de azúcar centrifugado, sulfitado, cruda o refinada que se consume en el país. Sin embargo, por cada 46 kilogramos de azúcar centrifugada, cruda, sulfitada o refinada, que se emplee como materia prima en industrias de productos de exportación, o que siendo de consumo interno, están sujetos a la competencia de productos importados, se establece el impuesto de \$1.00. Esta azúcar es denominada industrial a diferencia de la gravada con el impuesto de \$3.50, denominada de consumo interno.

FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO ARTS. 2 y 3 DE LA LEY.

Se causa el impuesto sobre el azúcar centrifugada, sulfitada o cruda, desde el momento en que ésta salga del ingenio para su consumo en el país. Estarán obligados al pago del impuesto los propietarios de los ingenios.

El azúcar para el consumo interno y para la exportación debe ser envasada y pesada en los envases de las capacidades autorizadas, a más tardar dentro de las veinticuatro horas siguientes de haber terminado la producción del día.

Las capacidades autorizadas son de 45 kilogramos, cinco y dos libras. La Ley autoriza que el azúcar centrifugada o cruda que se entregue a las refinerías, para su proceso de refinación o para cualquier otro fin pueda ser transportada de los ingenios a dichas refinerías, fuera de los envases autorizados, según la conveniencia de los productores, previo permiso de la Dirección General de Contribuciones Indirectas. El impuesto se causa cuando sale el producto elaborado de las refinerías.

DISTINTIVO DEL PAGO DEL IMPUESTO-AZUCAR DE CONSUMO INTERNO, SUS CUOTAS INGENIOS, SUSPENSIÓN DE SU PRODUCCIÓN O PRODUCCIÓN INFERIOR A SU CUOTA MATRICULA DE NUEVOS INGENIOS-AZUCAR PARA LA EXPORTACION-IMPORTADA-PRECIO DEL AZUCAR PARA EL CONSUMO INTERNO-OBLIGACIONES DE LOS PRODUCTORES.

Arts. 4 a 13 de la Ley.

Todo envase que contenga azúcar destinada al consumo interno, debe ostentar a juicio de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, un distintivo que acredite haberse pagado el impuesto.

En la práctica se usa como distintivo del pago del impuesto un marchamo metálico, el que se adhiere a los sacos que contienen el azúcar de tal modo que al abrir el saco se destruya el marchamo. También se vende el azúcar en bolsas de dos y cinco libras, pagándose el impuesto por medio de un timbre especial de \$0.07 y \$0.17.5 res-

pectivamente.

Durante el año de 1967 se compraron dos millones de marchamos a un costo de \$99.000.00, gasto que a mi juicio podría suprimirse sustituyendo el marchamo, como ya se ha verificado, con un sello especial de la oficina, el asunto control no presenta mayor dificultad, en nuestro medio casi todos los ingenios están cooperados, con excepción de cuatro; no obstante la existencia del marchamo la vigilancia durante el período de zafra es constante de tal manera que no se permite que salga de la refinería de azúcar donde todos los ingenios cooperados procesan su producto, ni de los ingenios independientes ningún saco para el consumo interno o industrial, sin el distintivo del pago del impuesto, de manera que los gastos de control para el marchamo o para el sello son los mismos. Con el sistema de sello como distintivo del pago del impuesto el Estado se ahorraría no menos de \$98.000.00, suponiendo en forma exagerada que el costo de los sellos especiales fuera de \$1000.00. Se podría objetar que el sello presenta menos garantía que el marchamo para los intereses fiscales; pero este argumento se desvanece si se toma en cuenta como antes dije que el control sobre la producción es estricto a lo que hay que agregar que las sanciones establecidas por la Ley garantizan solidamente los intereses fiscales, en efecto, el Art. 14 dice textualmente: "sin perjuicio DEL PAGO DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, será sancionado con una multa de veinticinco a diez mil colones por cada infracción, según la gravedad, reiteración, circunstancias del caso y capacidad económica del infractor: a) el productor o tercero que efectuar o facilitare la evasión total o parcial del impuesto" y el Art. 15 "toda persona que a cualquier título posea azúcar centrifugada, sulfitada, cruda o refinada fuera de un ingenio o refinería y se encontrare que el impuesto que grava la misma no ha sido satisfecho, será solidariamente responsable de la evasión con el dueño del ingenio productor de dicha azúcar. Si se tratare de azúcar importada será responsable de la evasión la persona que a cualquier título la posea. Para GARANTIZAR EL PAGO DEL IMPUESTO EVADIDO y el de la multa correspondiente, el azúcar será decomisada y puesta en depósito en la persona que designe la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Si la multa fijada y el IMPUESTO EVADIDO no fueren cancelados dentro de los quince días contados a partir del siguiente al de la notificación

de la sentencia ejecutoriada respectiva, el azúcar decomisada pasará a la propiedad del Estado, quien dispondrá lo que estime conveniente por medio del Ministerio de Hacienda. Para los efectos del inciso primero de este artículo, se presume que el propietario del ingenio cuya marca aparece en el envase de azúcar, es el dueño del ingenio productor de la misma".

Los artículos transcritos garantizan el interés fiscal en cuanto al pago del impuesto y obliga a los productores a velar porque no se cometa laguna infracción relativa al no pago del impuesto, pues la Ley los hace solidarios de la misma.

Esta bondad de la Ley no se ha tomado en cuenta para tratar de disminuir los gastos de administración del impuesto, repito, ya se ha hecho uso de sellos en lugar de marchamos con buenos resultados.

Para garantizar el abastecimiento de azúcar destinada al consumo interno el Poder Ejecutivo en los Ramos de Hacienda, Economía y Agricultura y Ganadería fija antes del treinta y uno de octubre de cada año, la cuota correspondiente, solicitando previamente opinión a la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera, debiendo tomar en cuenta además el promedio aritmético del consumo interno de los últimos tres años, lo mismo que una cantidad que represente el incremento de dicho consumo debido a factores industriales, aumento de la población, etc., La cuota puede ser revisada durante el curso del año. La cuota de azúcar destinada para materia prima de productos industriales denominada "cuota industrial" es considerada aparte de la cuota de consumo interno y fijada también por el Ejecutivo en los ramos expresados de acuerdo a las necesidades de empresas calificadas por el Ministerio de Economía, con opinión favorable del Ministerio de Hacienda.

Las cuotas de consumo interno e industrial, son distribuidas por el Ejecutivo en los ramos indicados, entre los ingenios matriculados, asignando a cada uno de ellos las respectivas cuotas provisionales calculadas con base con la producción del año anterior y en el mes de Julio se hace el reajuste de ambas cuotas, asignándole a cada ingenio sus cuotas anuales, con base en la producción real del año. En ambos casos debeirse a la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera.

Los ingenios hacen uso de sus cuotas ya sea directamente o a través

de las refinerías.

Cuando algún ingenio con autorización de la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera, haya dejado de trabajar una o mas zafras, al reanudar su producción se le asignará como cuota de consumo interno la que resulte de aplicar el coeficiente que le correspondió en su último año de producción. Si el ingenio deja de trabajar sin autorización de la expresada comisión es sancionado con multa de veinticinco a diez mil colones.

Cuando un ingenio no trabaja en una zafra o no alcanza a producir la cuota que se le ha señalado, el faltante es completado por los demás ingenios a prorrata de su cuota. Cuando se matricula un nuevo ingenio su cuota se determina atendiendo a su capacidad de producción, a las necesidades del país y a la cantidad y calidad de caña cultivada por el propietario del ingenio.

El azúcar para la exportación queda exenta del pago del impuesto, para verificarla el interesado debe obtener licencia del Ministerio de Economía, debiendo además rendir fianza ante la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Aquí se vuelve a caer en el vicio que señalé para la exportación de cigarrillos y fósforos, pero en el presente caso la cuestión es mas grave, en la actualidad no hay reglamento a la Ley, el procedimiento seguido para las exportaciones es pura y simplemente de hecho, se procede así: se presenta la solicitud ante la Dirección General de Contribuciones Indirectas, acompañándose la fianza que garantice el interés fiscal, la que debe ascender a una cantidad igual a la que ascendería el impuesto si el azúcar fuere para consumo interno, en la solicitud debe indicarse nombre del productor, del exportador, lugar de salida, destino y nombre del destinatario; la dirección expresada emite resolución la que transcribe al Ministerio de Economía donde se emite la licencia, con ésta vuelve el interesado a Contribuciones Indirectas donde se emiten las guías de exportación en triplicado, que se distribuyen así: el triplicado queda en la dirección, el original y duplicado se entregan al interesado quien debe entregar el duplicado al Delegado de Aduana y en dicho ejemplar el funcionario hace constar la salida del producto, con este ejemplar el exportador solicita la cancelación de la fianza. En el presente caso a diferencia del observado en el de los cigarrillos y fósforos el pro

cedimiento se dilata aún mas, se divide entre Economía, Contribuciones Indirectas y se divide se dilata, por la creencia errónea de quienes preparan los proyectos de que mientras mas formalidades se impongan a determinada actividad, mejor garantizados estarán los intereses fiscales. Me pregunto además donde está la utilidad de las fianzas exigidas para las exportaciones, cuando tal como lo demostré al referirme a los marchamos, el interés fiscal está suficientemente garantizado por otras disposiciones de la Ley. El procedimiento puede simplificarse sometiendo a la sola intervención de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, la que debe informar de las mismas al Ministerio de Economía para los efectos consiguientes, suprimiéndose además la rendición de fianzas.

La importación de azúcar para el consumo interno, solo puede verificarse con licencia del Ministerio de Economía, siendo condición indispensable que la producción nacional no llene las necesidades del consumo expresado.

Los precios del azúcar destinada para la venta en el mercado interno y para la cuota industrial, son fijados anualmente por el Ejecutivo en el Ramo de Economía.

Toda persona que intervenga en la producción, industrialización o venta del azúcar, está obligada a proporcionar toda clase de datos e informes que le sean solicitados indistintamente por los Ministerios de Hacienda, Economía y Agricultura y Ganadería o por la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Con esta disposición estoy absolutamente en desacuerdo, ya antes me refería a la intervención quizás un poco exagerada que nuestras leyes dan a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en las actividades sujetas a los impuestos cuyo control le ha sido encomendado. En este caso además de dicha dependencia intervienen, Economía y Agricultura y Ganadería, medida a mi juicio injustificada; con el inconveniente que se da de intervención a varios organismos en aquellos medios en que la industria se ha multiplicado tanto que un sólo organismo no alcanza a verificar el control, pero no en el nuestro tan reducido y en el que una sola dependencia puede verificarlo y llevar a realización las medidas legales; los demás de algún modo intervienen en la administración del impuesto pueden obtener los datos que le sean necesarios de la encargada directa del control.

SANCIONES Y PROCEDIMIENTOS. Arts. 14 al 16 de la Ley.

Sin perjuicio del pago del impuesto correspondiente, son sancionados con multa de veinticinco a diez mil colones por cada infracción, según la gravedad, reiteración, circunstancias del caso y capacidad económica del infractor: a) el productor o tercero que efectúe o facilitare la evasión total o parcial del impuesto; b) el que vendiere a precios diferentes a los fijados oficialmente; c) el productor que vendiere para consumo cualquier cantidad de azúcar en exceso de su cuota autorizada; d) el productor o tercero que no suministre o suministre falsa a la autoridad correspondiente, la información a que está obligado según las leyes y reglamentos; e) toda persona que importare o exportare azúcar sin la autorización correspondiente; f) el productor cuyo ingenio deje de trabajar en una zafra sin la autorización respectiva; y g) toda persona que cometa cualquiera otra infracción a la presente Ley o a su Reglamento.

Toda persona que a cualquier título posea azúcar centrifugada, sulfurada, cruda o refinada, fuera de un ingenio o refinería y se encontrare que el impuesto que grava a la misma no ha sido satisfecho, será solidariamente responsable de la evasión con el dueño del ingenio productor de dicha azúcar. Si se tratare de azúcar importada será responsable de la evasión la persona que a cualquier título la posea. Para garantizar el pago del impuesto evadido y de la multa correspondiente el azúcar será decomisada y puesta en depósito en la persona que designare la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Si la multa fijada y el impuesto evadido no son cancelados dentro de los quince días contados a partir del siguiente al de la notificación de la sentencia ejecutoriada, el azúcar decomisada pasa a propiedad del Estado quien dispone lo que estime conveniente por medio del Ministerio de Hacienda.

De las infracciones conoce la Dirección General de Contribuciones Indirectas en forma sumaria con apelación al Ministerio de Hacienda.

REGLAMENTO PARA LA CALIFICACION Y MATRICULA DE EMPRESAS QUE GOZARAN DE LA CUOTA INDUSTRIAL. Este Reglamento fué creado por Decreto Ejecutivo N° 142 de 30 de septiembre de 1964, publicado en el Diario Oficial N° 183 de 6 de octubre del mismo año. Consta de 16 artículos y se contrae a indicar los procedimientos que deben seguirse para la calificación de las empresas que pueden tener derecho a la cuota in

dustrial de azúcar.

La solicitud de calificación se hace al Ministerio de Economía, que corre traslado al Ministerio de Hacienda para que emita opinión y siendo ésta favorable, procede a la calificación, la que puede ser modificada o revocada de oficio a propuesta del Ministerio de Hacienda cuando cambien las circunstancias que la motivaron.

Se considera matrícula la resolución en que se fija la cuota anual de azúcar que corresponda a determinada empresa. Esta matrícula será autorizada por el Ministerio de Economía, con opinión favorable del de Hacienda; tiene vigencia por el año calendario y debe renovarse durante el mes de octubre.

Cuando el azúcar obtenida de la cuota industrial es destinada a usos distintos que el de materia prima, la empresa infractora es sancionada conforme lo dispuesto en el Art. 14 de la Ley del Impuesto sobre el azúcar, o sea con multa de veinticinco a diez mil colones, mediante el mismo procedimiento.

Tiene intervención en la industria azucarera además de los organismos antes referidos, la COMISIÓN DE DEFENSA DE LA INDUSTRIA AZUCARERA. Esta comisión fué creada por Decreto Ejecutivo de 6 de Diciembre de 1932 por Decreto Ejecutivo, publicado en el Diario Oficial N° 279 de 8 del mismo mes y año. Este decreto fué ratificado por la Asamblea Nacional Legislativa por Decreto N° 68 de 1 de junio de 1933, publicado en el Diario Oficial N° 125 de 5 del mismo mes y año; el Reglamento Orgánico de la misma se dictó en Decreto Ejecutivo de 12 de Marzo de 1936, publicado en el Diario Oficial N° 68 de 19 del mismo mes y año.

El objeto de creación de esta comisión fue el de reglamentar la actividad de la industria que en esa fecha se encontraba hondamente afectada por la crisis reinante, situación agravada por la falta de normas que encausaran la misma.

Actualmente y desde la promulgación de la actual Ley de Impuesto sobre el Azúcar, sus funciones se hayan notablemente reducidas.

Se integra la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera por cinco miembros, dos miembros natos en representación del Gobierno, que son el Ministro de Agricultura y el de Hacienda y tres delegados propietarios y tres suplentes, en representación del gremio azucarero.

Sus actuales funciones se reducen a la matrícula de los ingenios, señalar cuotas de exportación y emitir opinión para fijar las cuotas de consumo interno e industrial y fijación del precio de venta.

SECCION TERCERA
=====

Ley de Impuestos sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas. Ley de Impuesto sobre Vinos de Frutas. Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales. Reglamento de Licores. Código Fiscal.

LEY DE IMPUESTOS SOBRE CERVEZA Y BEBIDAS GASEOSAS.

El impuesto sobre cerveza y bebidas gaseosas fue establecido originalmente en el año de 1915, por la Ley de Papel Sellado y Timbres, que en el Art. 13 Letra V n.º. 71, gravaba la cerveza y gaseosa importada o fabricada en el país, con \$0.01, en timbres, sobre cada botella de capacidad de veinticuatro onzas. En la actualidad el impuesto sobre la cerveza está normado por la Ley referida, establecida por Decreto Legislativo N.º 2791 de 5 de Febrero de 1959, publicado en el Diario Oficial N.º 25 de 6 del mismo mes y año. Esta Ley fue reformada en sus tarifas por el Decreto Legislativo N.º 325 de 11 de Junio de 1963, publicado en el Diario Oficial N.º 11 de 18 del mismo mes y año, estableciendo la siguiente tarifa:

Envases hasta de 400 mililitros, por unidad. \$ 0.186
Envases mayores por cada litro o fracción \$ 0.50

El Reglamento a la Ley fué creado por Decreto Ejecutivo N.º 55 de 5 de Octubre de 1955, publicado en el Diario Oficial N.º 189 de 14 del mismo mes y año; por Decreto Ejecutivo N.º 19 de 13 de febrero de 1959, publicado en el Diario Oficial N.º 30 de la misma fecha se revalorizó dicho Reglamento, declarándose que continuaría aplicándose a la nueva Ley.

La riqueza alcohólica de la cerveza es del 5% establecida por Acuerdo del Ejecutivo de 28 de Agosto de 1928, publicado en el Diario Oficial N.º 192 de la misma fecha.

El impuesto sobre la gaseosa aunque originalmente reglamentado por la Ley expresada, lo está actualmente por la denominada Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas, establecida por Decreto Legislativo N.º 352 de 26 de Julio de 1965, publicado en el Diario Oficial N.º 143 de Agosto del mismo año, T. 208, que establece la siguiente tarifa:

Envases hasta de 400 mililitros por unidad. \$ 0.15
Envases de mas.de 400 mililitros hasta 600 mililitros, por unidad
. \$ 0.0225.

Envases de mas de 600 mililitros hasta 800 mililitros, por unidad
. ₡ 0.03

Envases mayores de 800 mililitros, por cada 800 mililitros o frag
ción. ₡ 0.03

Este impuesto a diferencia de los de cigarrillos, fósforos, azúcar, etc. es recaudado mediante pago directo de los fabricantes, según el volumen de producción, en la Segunda Colecturía de la Dirección General de Tesorería. La producción se determina por medio de contadores unitarios de envases llenos, que son marchamados o sellados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas y están acoplados a los equipos o líneas de envasamiento. Sin perjuicio de ello la expresada Dirección puede establecer también otros métodos de control. Los fabricantes pagan el impuesto, bajo su responsabilidad, con base en el volumen de producción diaria y verifican el pago diariamente, a partir del siguiente al primera día de producción. Al efecto, presenta a la Dirección General ya mencionada, una declaración jurada de la producción diaria.

Los productores que no tengan instalados contadores pagan el impuesto mediante el timbre respectivo.

Estas Leyes y reglamento contienen las mismas disposiciones que las de cigarrillos y fósforos, en cuanto a adquisición de timbres, importación exportación y procedimientos para hacer efectivas las sanciones en ellos contempladas, por lo que juzgo inútil su relación.

LEY DE IMPUESTOS SOBRE VINOS DE FRUTAS.

El Impuesto sobre vinos fue reglamentado por primera vez en 1915 por la Ley de Papel Sellado y Timbres en su Art. 13 letra V N° 71, que estableció ₡0.01 en timbres, sobre cada botella de capacidad de 24 onzas que se importara o fabricará en el país.

En la actualidad rige la Ley de Impuestos sobre Vinos de Frutas, creada por el Decreto N° 240 del Directorio Cívico Militar, de 10 de Agosto de 1961, publicado en el Diario Oficial N° 146, Tomo 192 de quince del mismo mes y año.

La tarifa que establecía este decreto fué reformada por el Decreto Legislativo N° 325 de 11 de junio de 1963, publicado en el Diario Oficial N° 112 T. 199 de 18 del mismo mes y año, estableciendo la actual tarifa así:

Vinos de uva o de otras frutas en envases hasta de 400 mililitros,

per unidad.	₡ 0.17
Vinos de uva o de otras frutas en envases de mas de 400 mililitros hasta 750 mililitros por unidad.	₡ 0.54
Vinos de uva o de otras frutas en envases mayor de 750 mililitros por cada litro o fracción.	₡ 0.50
Champagne, sidra y otros vinos espumosos en envases hasta de 750 mililitros.	₡ 0.34
Champagne, sidra y otras bebidas espumosas en envases mayores de 750 mililitros, por cada litro o fracción.	₡ 0.50

El Reglamento a esta Ley fue establecido por Decreto del Directorio Cívico Militar de 24 de Agosto de 1961, publicado en el Diario Oficial N° 157 Tomo 192 de 30 del mismo mes y año.

Las disposiciones idénticas a las de las leyes y reglamentos sobre impuestos de cigarrillos y fósforos.

El establecimiento de fábricas de vinos, está reglamentado en el Reglamento de Licores, Arts. 51 al 54 que disponen lo siguiente: que la fabricación de vinos de frutas del país es permitida en fábricas clasificadas como pequeñas y de gran capacidad, las primeras deben ser establecidas en los lugares destinados a centros de destilación, es decir en las Administraciones de Rentas y las segundas pueden establecerse fuera de los recintos fiscales, pero sujetas a la intervención control y vigilancia fiscal, conforme al Reglamento respectivo y previa fianza a satisfacción de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, de cinco mil a veinte mil colones. La clasificación de las fábricas la hace la expresada dirección. Para fabricar vinos se necesita licencia escrita de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, quien la extenderá previa solicitud del interesado y sólo después de cumplidos los requisitos exigidos por la Ley. El período de las licencias es de uno a veinte años, renovables si así conviniere a los intereses del Estado.

Los fabricantes gozan de franquicia para la importación de materiales, filtrantes, maquinaria, envases, macerantes, tapones, colorantes, cápsulas, necesarios para la fabricación de vinos. También entra libres al país libre de derechos e impuestos la fruta destinada a la fabricación de vinos que proceda de los demás Estados Centra-
mericanos.

Los vinos son analizados en la Dirección General de Contribuciones

Indirectas, deben tener una riqueza alcohólica de 9 a 14% de su volumen los de mesa y de 15 a 22% para generosos o dulces, los vinos que excedan los límites señalados, pagan un recargo de seis centavos de colón por grado de exceso por litro.

Los vinos deben llevar una viñeta en sus envases en la que vá estampada la marca de fábrica, registrada y el grado alcohólico.

Es prohibida la fabricación, importación y venta de imitaciones de vinos.

El que introdujere mostos y materiales que puedan emplearse en la fabricación de las mismas imitaciones será castigado con multa de quinientos a mil colones que será impuesta por la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN ENVASES OFICIALES.

Fué establecida por Decreto Legislativo Nº 168 de 16 de noviembre de 1946, publicado en el Diario Oficial Nº 271 de 7 de Diciembre del mismo año. Su Reglamento por Decreto Ejecutivo de 25 de febrero de 1948, publicado en el Diario Oficial Nº 52 T. 144 de 6 de Marzo del mismo año. Por ser el objeto de esta tésis el dar a conocer las disposiciones más usuales, al detallar estas, mencionaré las del Reglamento de Licres y Código Fiscal, evitando así repeticiones innecesarias, dividiré las de esta Ley y sus relaciones, así: disposiciones generales sobre el envasamiento: obtención de patentes, su valor; establecimiento de expendios de aguardiente sus requisitos; reglamentación de la venta de aguardiente y sanciones.

DISPOSICIONES GENERALES SOBRE EL ENVASAMIENTO: esta Ley estableció la venta de aguardiente en envases oficiales, cerrados con cierre de seguridad prohibiendo la venta o suministro del mismo en envases copas o recipientes abiertos de cualquier capacidad o naturaleza. Establece además que el aguardiente destinado a la venta debe ser filtrado y sometido a análisis antes de ser envasado para su expendio. Art. 1 al 4 de la Ley.

El análisis se efectúa en el laboratorio de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, sobre una muestra de aguardiente no menor de 700 centímetros cúbicos, que el Administrador de Rentas o su delegado extraen de las tinajas que contienen el aguardiente, muestra que lacrada y sellada es enviada al respectivo laboratorio, si del análisis resulta que el aguardiente llena los requisitos legales se

ordena el envasamiento en caso contrario el destilador debe someterlo a nueva rectificación.

La riqueza alcohólica del aguardiente es de 45 grados Gay Lussac.

Art. 18 del Reglamento a la Ley y 99 del Reglamento de Licores.

Los envases y cierres de seguridad son suministrados por el Gobierno a los destiladores al precio de costo y de acuerdo a las necesidades que el consumo exija. También pueden los destiladores importarlos directamente de acuerdo a los modelos aprobados, previa licencia del Ministerio de Economía. Actualmente solo el Gobierno los importa. Así mismo el Gobierno puede vender a los destiladores, al contado o al crédito máquinas taponadoras o envasadoras al precio de costo. En la actualidad las obtienen directamente los destiladores. Art. 6 de la Ley.

Los destiladores tienen la obligación de llevar cuenta mensual por menorizada de las existencias de envases y cierres de seguridad que le son vendidos por el Gobierno. Los envases cedidos a los patentados solamente pueden ser comprados por el Gobierno, que fija además el precio de los mismos, los precios actuales son los siguientes: en vases de un litro \$0.35, 1/2 litro \$0.25, 1/4 litro \$0.20, el precio de los ptapones y cierres de seguridad \$0.05. El precio de compra de envases usados es el siguiente: del Gobierno a los patentados 1 litro \$0.25, 1/2 litro \$0.20 1/4 litro \$0.15, de los patentados a los consumidores: 1 litro \$0.20, 1/2 litro \$0.15, 1/4 litro \$0.10. Art. 5 del Reglamento a la Ley y Acuerdo Ejecutivo N° 117 publicado en el Diario Oficial N° 46 de 7 de marzo de 1951.

El desalmacenamiento de aguardiente se verifica previo pago de los impuestos respectivos. El impuesto actual es el siguiente: por litro \$2.32, 1/2 litro \$1.16, 1/4 litro \$0.58, establecido por Decreto Legislativo N° 1310 de 18 de Diciembre de 1953, publicado en el Diario Oficial N° 231 de la misma fecha.

El aguardiente destinado al consumo es vendido únicamente en la Jurisdicción del Departamento a que corresponda la centralización donde ha sido producido, únicamente pueden hacerse traslados de un Departamento a otro en casos de escases debidamente comprobada.

El Poder Ejecutivo por medio de acuerdo, establece el precio del aguardiente de los destiladores a los patentados y de éstos a los consumidores, los actuales son los siguientes: de los destiladores a los

patentados, 1 litro ₡3.43, 1/2 litro ₡1.81, 1/4 litro ₡1.00; de los patentados a los consumidores, por las mismas capacidades en su orden, ₡4.15, ₡2.15 y ₡1.15, estos precios comprenden: el precio del aguardiente, el impuesto correspondiente y el valor de los envases y cierres de seguridad, los precios relacionados fueron establecidos por Acuerdo Ejecutivo N° 1071 de 18 de Diciembre de 1953.

OBTENCION DE PATENTES, SU VALOR, ESTABLECIMIENTO DE EXPENDIOS- SUS REQUISITOS.

Las patentes para el expendio de aguardiente al por menor se clasifican y valoran así: Primera Clase, San Salvador, ₡35.00; Segunda Clase, Cabeceras Departamentales, de Distrito y Ciudades ₡25.00, Tercera Clase, Villas ₡15.00, pagaderos mensualmente; estos valores fueron establecidos por Acuerdo Ejecutivo N° 814 de 30 de septiembre de 1948 publicado en el Diario Oficial N° 214 de Octubre del mismo año. Al valor relacionado se agregan ₡2.00 establecido a favor de los hospitales de la Cabecera del Departamento en que dicho impuesto se recaude, se creó por Decreto Legislativo N° 56 de 28 de Octubre de 1932, publicado en el Diario Oficial N° 247 de 29 del mismo mes y año.

La constitucionalidad del precio de las patentes es discutible fueron creados por el Ejecutivo, pero constituyen verdaderos derechos, los cuales solo pueden establecerse en virtud de una Ley; me remito en lo pertinente a los argumentos vertidos en el caso de las tasas de aterrizaje y estacionamiento en el Aeropuerto de Ilopango, y aunque en el presente caso hay alguna diferencia por facultar el Art. 7 de la Ley al Ejecutivo para establecer los precios de las patentes, esta delegación es inconstitucional pues el Art. 4 de la Constitución establece de manera clara precisa y terminante, que los Poderes del Estado actuarán independientemente dentro de sus facultades, las cuales son indelegables.

Las patentes para el expendio de aguardiente en envases oficiales se extienden para un solo puesto de venta y para un solo mes, pudiendo renovarse cuantas veces lo solicite el interesado.

En la práctica para el establecimiento de expendios y obtención de patentes deben llenarse los siguientes requisitos: el local que se propone para el expendio debe estar situado en radio no menor de cien metros de cuarteles, establecimientos de instrucción pública, edificios en que funcionen las autoridades, templos dedicados al cul

te público, establecimientos de beneficencia, oficinas públicas, escuelas que tengan mas de veinticinco alumnos matriculados, casas de tolerancia, canchas de gallos, salones de billares, centros de trabajo con cincuenta o mas trabajadores; también se prohíbe el establecimiento de expendios de aguardiente a setenta y cinco metros de mercados, a cincuenta metros de expendios de la misma clase o de bares y dentro de la misma manzana donde estén situadas las administraciones de rentas. Se prohíbe extender patentes para el establecimiento de expendios de refresquerías, hoteles, restaurantes, salones de cerveza, tiendas, refresquerías, casinos, centros sociales, en las casas, mesones o locales que en alguna forma estén comunicados o permitan comunicarse con viviendas, en los des poblados o lugares donde no hay suficiente vigilancia de las autoridades. Solo podrán establecerse expendios en el radio urbano de las poblaciones donde haya municipalidades, pero el Poder Ejecutivo podrá autorizarlos en cualquier otro lugar, siempre que la acción de las autoridades sea suficientemente eficaz para mantener el orden. Las restricciones en cuanto a distancias no tienen efecto en las poblaciones pequeñas cuya extensión no lo permita, pero se procura siempre que los expendios se instalen a la mayor distancia posible de los establecimientos enumerados. Los requisitos relacionados son los que denomino materiales; se exigen además los requisitos siguientes que llamaré personales; la solicitud para la obtención de patentes y la consecuente apertura del expendio que la misma ampara, debe hacerse ante el Administrador de Rentas del Departamento a que corresponde la población donde pretende establecerse la venta, debiendo adjuntarse los siguientes documentos: solvencias fiscales extendidas por la Dirección General de Contribuciones Directas; solvencias municipales extendidas por las respectivas alcaldías; certificación de la Corte de Cuentas de la República en que se haga constar que el interesado no ejerce autoridad o desempeña empleo o cargo público; certificación extendida por el Juez General de Hacienda en que se haga constar que el comprador no tiene informativos pendientes por contrabando, ni ha sido declarado contrabandista por sentencia ejecutoriada; certificación extendida por el Administrador de Rentas del Departamento respectivo en que se haga constar que el interesado no tiene informativos pendientes o fenecidos, por infracciones o delitos sancionados en las leyes de licores; certificación del Alcalde

Municipal del domicilio del interesado en que se haga constar que es persona de buena conducta.

Se exige además garantía a favor del Fisco, que deben consistir en fianzas bancarias, seguros de fidelidad otorgados por instituciones y compañías legalmente establecidas en el país; hipotecas de bienes raíces y depósito de dinero, la cuantía de las garantías relacionadas es la siguiente: primera clase - San Salvador. . . . ₡ 1500.00
segunda clase - Cabeceras Departamentales, de Distrito y ciudades. ₡ 1000.00
Tercera Clase - Villas. ₡ 800.00
Cuarta Clase - Pueblos y Cantones. ₡ 600.00

La solicitud se presenta al Administrador de Rentas respectivo, acompañándose la documentación relacionada, el citado funcionario oye al Alcalde Municipal del lugar y a la Policía de Hacienda, éstos practican inspección al local propuesto para el expendio a fin de constatar si llena los requisitos antes relacionados, obtenidos los respectivos informes el Administrador de Rentas pasa las diligencias a la Dirección General de Contribuciones Indirectas que resuelve definitivamente la solicitud, devolviendo las diligencias al Administrador de Rentas para que expida la patente o comunique la denegatoria en su caso. La Dirección General de Contribuciones Indirectas, para conceder o denegar las licencias, se base en las instrucciones de carácter general que le imparte el Ministerio de Hacienda y principalmente en las siguientes disposiciones: Art. 7, y 8 de la Ley; 11, 30, 32 y 33 de su Reglamento; 87, 88, 89, 91, 98 y 105 del Reglamento de Licores; y 251, 252, 253, 254, 258, 263 y 341 del Código Fiscal, disposiciones en las que se fundan también requisitos materiales y personales relacionados.

En la misma forma que la antes indicada en relación a los requisitos materiales procede el Administrador de Rentas para los traslados de local de los expendios. Para los traslados de patente autorizados por el Art. 332 del Código Fiscal, a los requisitos personales relacionados hay que añadir los siguientes; la solicitud debe firmarse conjuntamente por el patentado y el comprador a la que debe acompañarse el documento original del contrato de compraventa del expendio, si está extendido en documento privado debe autenticarse antes de su presentación; las certificaciones deben ser a nombre del comprador.



REGLAMENTACION DE LA VENTA DE AGUARDIENTE. Los expendios de aguardiente deben anunciarse por medio de un rótulo que dirá: "Venta de Aguardiente Envasado". Las horas de venta de aguardiente envasado han variado así: el Código Fiscal en su Art. 269, estableció como horas de venta de aguardiente desde la cinco de la mañana hasta las diez de la noche, imponiendo a los infractores las siguientes sanciones: por la primera vez multa de ₡10.00 y cierre del expendio por tres días; por la segunda vez multa de ₡25.00 y cierre del expendio por cinco días y por la tercera vez multa de ₡100.00, cierre definitivo del expendio y cancelación de la patente, sanciones a imponerse por la Dirección General de Contribuciones. Las horas de expendio de aguardiente fueron fijadas posteriormente por el Reglamento a la Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales, señalándose de las siete de la mañana a las diez de la noche, haciéndose la salvedad de que cuando se celebran fiestas patronales o titulares de alguna población y previa solicitud de los interesados, el Ministerio de Hacienda, podrá si lo estima conveniente, permitir la apertura de tales establecimientos durante los días que dure la celebración, por mayor número de horas. El mismo reglamento faculta al Ministerio de Economía para limitar o prohibir por causas de interés nacional o de orden público el expendio de aguardiente en los días y ocasiones que considere oportuno, imponiendo a los infractores las sanciones contempladas en el Art. 13 de la Ley.

Con base en las disposiciones relacionadas el Ministerio de Hacienda ha venido señalando diferentes días y horas para el expendio de aguardiente, así por circular N° 27 de 31 de julio de 1951, estableció que los expendios deberían permanecer cerrados los días domingos; por circular N° 46 de 10 de septiembre de 1954, derogó la anterior y permitió la apertura de los días domingos, en ambas las horas eran de las siete de la mañana a las diez de la noche; por circular N° 33 de 20 de Noviembre de 1956, se estableció que los expendios debían permanecer cerrados de las doce horas del sábado hasta las seis horas del lunes siguiente, estableciendo además el cierre para los días festivos. Arts. 12 y 13 de la Ley 29 y 30 de su Reglamento y 263 y 269 del Código Fiscal.

Opino que el cierre de los expendios la tarde del sábado y los días domingos y festivos es contraproducente, pues lo que se hace con e-

llo es fomentar las ventas ilegales; con esta medida no se ha logrado la disminución del consumo de aguardiente, sino que se han aumentado las ganancias de la mayoría de los patentados o sus empleados y aún personas particulares, quienes los días de cierre venden el aguardiente a precios mayores de los señalados oficialmente; además la medida es diminuta, en efecto, permanecen abiertas las abarrote^rías o sea las ventas al por mayor de licores confeccionados en donde por algunos centavos mas se obtiene dicho licor, también efectúan ventas de licor confeccionado por copas los bares y se consume además cerveza, en una palabra si tal como se expresó en una de las circula^res sobre la reglamentación de cierres, el objeto de los mismos era disminuir la embriaguez durante los mismos, este objeto no se ha lgrado por lo diminuto de la medida, la que debe completar prohibien^do durante esos días el consumo de toda bebida alcohólica y no solo del aguardiente.

INFRACCIONES Y SANCIONES: El artículo 12 de la Ley considera como infracciones a la misma, la existencia de aguardiente en poder de personas autorizadas para su venta, en envases que no sean los legales o que no estén cerrados con el cierre de seguridad oficial; la venta de aguardiente por personas o en lugares autorizados para el expendio por copas de licores extranjeros o confeccionados en el país; la existencia de mas de cinco litros de aguardiente en poder de personas no autorizadas para su venta, en envases que no esten cerrados con el cierre de seguridad oficial; la libación o consumo de aguardiente en los lugares destinados a su venta, así como la permanencia en los mismos de consumidores o tertulianos, por un tiempo que de lugar a sospechar lo primero; la venta de aguardiente adulterada en cualquier forma; el uso de envases oficiales destinados a la venta de aguardien^te para otros fines comerciales; la tenencia fuera de locales destiⁿados al efecto, de envases de aguardiente legalmente autorizados y de cierres de seguridad oficial; la venta o el consumo de aguardien^te en las vías públicas, parques, plazas, sitios públicos de recreo y en los lugares donde la moralidad y el orden público lo exijan. El Art. 13 de la Ley contempla las sanciones por las infracciones relacionadas, que consisten: si el infractor o persona responsable de la infracción que se cometa es persona autorizada para la venta de aguardiente, se le impondrán las sanciones siguientes: por la pri

mera vez que cometa cualquiera de las infracciones designadas, multa de veinticinco colones y cierre de la venta por cinco días; por la segunda vez que se cometa la misma o cualquier otra de dichas infracciones, multa de cien colones y cierre de la venta por quince días; y por la tercera vez que se cometa la misma o cualquiera otra de dichas infracciones, multa de doscientos colones y cancelación definitiva de la patente. Si el infractor no es persona autorizada para la venta de aguardiente (encargados de la venta) se le impone una multa de cinco a veinticinco colones por cada infracción, que se hace efectiva gubernativamente por el Administrador de Rentas del respectivo Departamento; las sanciones establecidas para las personas autorizadas para la venta de aguardiente son impuestas por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, previa instrucción del informativo por el Administrador de Rentas del Departamento en que hubiere cometido la infracción. Práctica y legalmente en lo que se refiere a las sanciones a los patentados se presenta el siguiente caso: en general los patentados encargan los expendios a empleados, de manera que los dueños no permanecen en dichos expendios, se preguntará, como es posible entonces que cuando se cometa cualquiera de las infracciones contempladas por la Ley, se sancione a los patentados, si no han tomado parte en ella, con el cierre de los expendios y multa, la cuestión no la resuelve la Ley comentada, sino el Código Fiscal al establecer en el Art. 340, que los patentados serán inmediatamente responsables de todos los delitos de defraudación de la renta de licores, o que se cometan en sus establecimientos o con ocasión del ejercicio de cualquier de los derechos que la patente les conceda, sin perjuicio de la responsabilidad que resulta a sus dependientes o a otras personas.

A las personas que no cumplen las disposiciones relativas a cierres de expendios por horas o días señalados, se sancionan conforme lo dispuesto en el Art. 269 del Código Fiscal y que consisten en multa de diez colones y cierre del expendio por tres días, por la primera infracción; multa de veinticinco colones y cierre del expendio por cinco días por la segunda; y multa de cien colones y cancelación de la patente por la tercera infracción; estas sanciones se aplican por la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

REGLAMENTO DE LICORES Y CODIGO FISCAL. Fueron establecidos ambos por la Asamblea Nacional Legislativa el día 8 de Julio de 1916 y publica

dos ambos en el Diario Oficial N° 262 de 15 de noviembre del mismo año. Ambos contienen disposiciones similares sobre la industria del alcohol y sus derivados.

Por haber tratado algunas de estas disposiciones al referirme a la Ley de Impuestos sobre Vinos de Frutas y a la Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales me concretaré a la siguiente sección nes: instalación de fábricas; venta de licres confeccionados al por menor y al por mayor y ventas de alcohol.

INSTALACION DE FABRICAS: las fábricas de alcohol, aguardiente, las de confecciones de licres, según el Art. 1º del reglamento de licre res sólo podrán establecerse en los lugares destinados por el Gobierno para centro de destilación de aguardiente; conforme el Art. 206 del Código Fiscal sólo podrán establecerse. las fábricas de aguardiente, en los lugares que el Gobierno designe, para instalar fábricas se hace solicitud escrita al Administrador de Rentas respectivo, ex presando en ella: nombre y domicilio del interesado; la capacidad y clase de aparatos que se desee instalar; si la fábrica es para destilacion o confecciones; la garantía que se ofrece para el pago de los impuestos y responsabilidades que ocurran en el cumplimiento de las disposiciones del Ramo; si el interesado fuere extranjero, agregará el la solicitud la declaración de que renuncia a todo reclamo por la vía diplomática, por las disposiciones de la autoridades o agentes fiscales en la administración de esta renta. La garantía debe ser a satisfacción del Administrador de Rentas. La licencia se concede por tiempo indefinido si el edificio de la centralización fuere del Fisco; en caso contrario la concesión será por el tiempo que el Gobierno tenga derecho al local de que se trate. Se puede retirar la licen cencia en los casos siguientes: cuando no se haya destilado, confeccionado o elaborado en ellas ningún producto alcohólico durante tres meses consecutivos; cuando en igual período sólo se haya destilado un veinticinco por ciento de lo que puede producir la fábrica; cuando se defraudare o tratare de defraudar la renta, extrayendo de las fábricas o depósitos, aguardiente, alcohol y demás productos o se tratare de sobornar a empleados del ramo para el mismo objeto. Art. 1 al 30 del Reglamento de Licres y 206 a 232 del Código Fiscal.

Por decreto N° 2895 de 23 de julio de 1959, publicado en el Diario O ficial N° 145 de 13 de agosto del mismo año, la Asamblea Nacional Le

gislativa, dictó disposiciones sobre el establecimiento de grandes fábricas de alcohol fuera de los recintos fiscales, el Art. 1 de dicho decreto dice textualmente: "las grandes fábricas de alcohol podrán instalarse fuera de los recintos de la Administración de Rentas, en los lugares que designe el Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, de acuerdo con las condiciones y requisitos que la presente Ley establece" se entiende conforme la Ley en cuestión como "gran fábrica" la que tenga como mínimo una producción de diez mil litros de alcohol en doce horas. El Art. 23 dispone textualmente: "mientras no se dicte una nueva legislación especial de licores, la industria de alcohol y sus derivados se regirá en lo que fuere aplicable y no contraría la presente Ley, por las disposiciones legales actualmente vigentes." En la práctica y relacionado con estas disposiciones, se presentó hace poco tiempo el siguiente caso: se pretendía establecer una fábrica de aguardiente y licores fuera de la Administración de Rentas, los oponentes sostuvieron que no podía verificarse conforme nuestra legislación vigente; creo que su opinión era la correcta; en efecto, el Art. 1º de Reglamento de Licores establece que las fábricas de alcohol, aguardiente y licores, sólo podrán establecerse en los lugares destinados por el Gobierno para centros de destilación de aguardiente y el Art. 5 del mismo reglamento dispone que las licencias concedidas por los Administradores de Rentas para instalar dichas fábricas, serán por tiempo indefinido si el edificio de la centralización pertenece al Fisco, en caso contrario la concesión será por el tiempo que el Gobierno tenga derecho al local de que se trata; el Código Fiscal contiene disposiciones similares. Esta prohibición comprendía también a las fábricas de alcohol y para poder instalar éstas fuera de las administraciones se hizo necesario reformar esos dos cuerpos de leyes, dictándose el decreto Nº 2895 ya relacionado, en que se reglamenta exclusivamente el establecimiento de grandes fábricas de alcohol fuera de las administraciones de rentas, pero no las de aguardiente y licores; si hubiere sido posible la instalación de fábricas de alcohol, aguardiente y licores fuera de las administraciones no era necesario dictar el nuevo decreto para las fábricas de alcohol, en cuyo artículo primero que antes textualmente cité, se establece QUE LAS GRANDES FABRICAS DE ALCOHOL PODRAN ESTABLECERSE FUERA DE LAS ADMINISTRACIONES DE RENTAS, es decir concede el permiso que antes e

xistía, permiso exclusivo para las fábricas de alcohol y no para las de aguardiente y licores confeccionados; el Art. 23 también citado textualmente, establece que la industria del alcohol y sus derivados se regirá por las disposiciones legales actualmente en vigencia, mientras no contraríen la misma, es decir que fuera de las grandes fábricas de alcohol regidas por ella, las demás o sea las de aguardiente y licores, quedan regidas por la antigua Ley, o lo que es lo mismo, no pueden establecerse fuera de las administraciones de rentas.

Según noticias que tengo el Ministerio de Hacienda, concedió la autorización, ignoro y no concibo las bases que en nuestra actual legislación pudo encontrar para ello.

VENTA DE LICORES CONFECCIONADOS AL POR MENOR: el establecimiento de expendio de licores confeccionados al por menor, denominados bares, está reglamentado por Decreto Ejecutivo de 11 de Agosto de 1948, publicado en el Diario Oficial N° 175 de 16 del mismo mes y año, reformado por Decretos Ejecutivos N° 74 de 30 de Agosto de 1956, publicado en el Diario Oficial N° 168 de 10 de Septiembre del mismo año y N°69 de 16 de Julio de 1958, publicado en el Diario Oficial N° 138 de 24 del mismo mes y año; estos decretos se basan en el Art. 356 del Código Fiscal que faculta al Poder Ejecutivo para dictar las disposiciones administrativas tendientes a la aplicación del mismo.

En la práctica se exigen los siguientes requisitos, los cuales como hice al referirme al establecimiento de expendios de aguardiente, diré en personales: los mismos que los exigidos para expendios de aguardiente, en cuanto a solvencias y certificaciones, las garantías al Fisco tienen la cuantía siguiente:

PRIMERA CLASE - San Salvador.	₡ 2500.00
SEGUNDA CLASE - Cabeceras Departamentales	₡ 2000.00
TERCERA CLASE - Cabeceras de Distrito y ciudades.	₡ 1500.00
CUARTA CLASE - Villas y pueblos	₡ 1000.00

Y requisitos materiales: no se pueden establecer los expendios de licores confeccionados al por menor, bares, en los despoblados o lugares donde no haya suficiente vigilancia de las autoridades, en las casas, mesones o locales que en alguna forma estén comunicados o permitan comunicarse con viviendas; en los lugares donde la moralidad y el orden público así lo exijan. Los expendios mencionados deben establecerse en locales especiales completamente separados de cualquier

otro negocio tales como pensiones, hospedajes, comedores, casas de tolerancia, salones de billares y canchas de gallos, debiendo reunir el local, mobiliario y servicios, buenas condiciones de presentación, higiene y sociabilidad. No podrán establecerse los expendios a menos de cincuenta metros unos de otros ni a menos de cien metros de los cuarteles, establecimientos de instrucción pública, edificios en que funcionen las autoridades y templos dedicados al culto público, así como de establecimientos de beneficencia, oficinas públicas y escuelas privadas autorizadas por el Ministerio de Cultura que tengan mas de veinticinco alumnos matriculados.

Se exceptúan en esta capital, de lo que se dispone en cuanto a distancias, los hoteles, pensiones, restaurantes y reposterías establecidas en la zona central comprendida entre las esquinas formadas por la 5ª Avenida Norte y 5ª Calle Poniente; 5ª Calle Oriente y 8ª Avenida Norte; 8 Avenida Sur y 6ª Calle Poniente y 5ª Avenida Sur, para establecimientos de nuevos expendios en la zona mencionada, la Dirección General de Contribuciones Indirectas, después de resolver en sentido favorable y antes de extender la patente respectiva, exige y comprueba que el local, mobiliario y todos los servicios del negocio reúnan buenas condiciones de presentación y de higiéne.

También se exceptúan los hoteles, restaurantes y reposterías situadas en las zonas centrales de las distintas poblaciones de la República que estén calificadas como de primera clase por la Alcaldía Municipal respectiva; los balnearios siempre que haya suficiente vigilancia y previa consulta al Ministerio de Hacienda; los sitios de recreo o destinados al turismo y los centros de diversión o esparcimiento situidos en zonas urbanas.

El Ministerio de Hacienda está facultado para cancelar o suspender las patentes para dichos expendios o cerrar los establecimientos temporal o definitivamente, por motivos de orden moral o social cuando por cualquier circunstancia crea conveniente hacerlo.

Las horas de expendio son de los ocho horas a las dos horas, pero el Ministerio de Hacienda puede autorizar que permanezcan abiertos por mayor número de horas los días sábados o visperas de días festivos.

La solicitud se presenta como las de los expendios de aguardiente al Administrador de Rentas, acompañándose la documentación, dicho fun

cionario procede en la misma forma ya descrita para ventas de aguardiente y remite las diligencias a Contribuciones Indirectas, pero en este caso emite sus propios comentarios en relación al resultado de las inspecciones, la Dirección concede la patente o comunica la denegatoria en su caso. El valor de las patentes son: San Salvador \$100.00 - Ciudades \$ 75.00 - Pueblos y Cantones \$ 50.00.

VENTAS DE LICORES CONFECCIONADOS AL POR MAYOR: para las ventas de licores confeccionados al por mayor, denominados abarroterías o supermercados, únicamente se exigen los requisitos personales ya relacionados, siendo el valor de las garantías iguales a las de los bares; no se exigen requisitos materiales. El valor de las patentes es el siguiente: San Salvador \$ 175.00; ciudades y otros \$ 75.00. En estas ventas pueden venderse únicamente licores confeccionados en envases originalmente cerrados.

VENTAS DE ALCOHOL. Los farmacéuticos deben comprar solamente en los depósitos nacionales el alcohol puro y desnaturalizado que necesiten para el consumo y expendio en sus establecimientos, mediante la obtención de una patente que será extendida por un año y su valor es el siguiente:

Primera Clase	San Salvador.	\$ 35.00
Segunda Clase	Cabeceras Departamentales de Distrito y Ciudades	\$ 25.00
Tercera Clase	Villas.	\$ 15.00
Cuarta Clase	Pueblos y Cantones.	\$ 10.00

Las patentes deben devolverse o renovarse entre el 1º y el 15 de Enero de cada período anual, quedando incurso en la multa de \$ 25.00 quien así no lo hiciere.

Por desalmacenamiento por litro de alcohol desnaturalizado se pagan \$0.40 y por litro de alcohol puro \$ 4.00. Arts. 82, 83 y 121 del Reglamento de Licores y 272 del Código Fiscal.

En nuestro medio se da el fenómeno muy grave del consumo de alcohol desnaturalizado como bebida, contra ello se han ensayado diferentes medidas, sin obtener resultados prácticos, ello se debe sobre todo a la falta de cooperación de algunos farmacéuticos, que han llegado a hacer de estas ventas la principal fuente. Hace algún tiempo y con base en el Art. 356 del Código Fiscal que faculta al Poder Ejecutivo para dictar las disposiciones administrativas tendientes a su aplica

ción, se hizo de acuerdo con la Junta de Química y Farmacia una revisión en toda la república de las compras de alcohol de los farmacéuticos, encontrándose que en un pueblo insignificante un patentado obtenía 600 litros mensuales del producto, la misma cantidad obtenida por una de las farmacias mas importantes de la capital. Con base en dicho artículo se procedió a reducir las cuotas, con resultados negativos.

Se han empleado con los mismos resultados diversas fórmulas para la desnaturalización, haré mención de algunas: la Asamblea Nacional Legislativa por decreto de 27 de Agosto de 1923, estableció la siguiente fórmula: Podofilina 1 gramo, Naftalina 2 gramos, alcohol 1 litro el Poder Ejecutivo el 17 de julio de 1924, estableció la siguiente: alcohol puro 1 litro, Naftalina 2 gramos, Gasolina 5%, actualmente se usa la siguiente fórmula: alcohol de 90 grados 1 litro, producto desnaturalizante Base A N°1-3 gramos, se desconoce la composición del desnaturalizante, esta fórmula fue establecida por Acuerdo Ejecutivo N° 517 de 8 de julio de 1960.

Creo que la única forma de combatir esta práctica es la siguiente: por Decreto Legislativo N° 3123, publicado en el Diario Oficial N° 186 de 8 de septiembre de 1960 se adicionó el Art. 121 del Reglamento de Licores, sancionando con multa de "\$200.00 a \$500.00 por cada infracción a los patentados que en cualquier forma alteren la riqueza alcohólica o la calidad del alcohol desnaturalizado para hacerlo potable, igual multa se impone a los patentados que a sabiendas venden el alcohol desnaturalizado para ser bebido; y en el caso de tercera reincidencia además de la multa se cancela la patente por el término de un año. Por medio de una aplicación estricta de dicha disposición se remediaría en parte el actual problema.

CONVENIENCIA DE LA CREACION DE TRIBUNALES CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN NUESTRO MEDIO.

Tomando como base la obra "Derecho Administrativo" del autor Gabino Fraga, me referiré de manera muy breve como preámbulo a este punto, al recurso Administrativo.

El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que

dicha autoridad lo revoque, anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.

Como elementos característicos del recurso administrativo pueden señalarse los siguientes: I - la existencia de una resolución administrativa que sea la que se recurre. (Elemento indispensable) II - Que este acto afecte un interés del recurrente. (tambien elemento indispensable); III Que la Ley fije las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse la solicitud del particular. Esas autoridades pueden ser o bien la misma que dictó el acto, o la autoridad jerárquica superior, o un órgano especial creado al efecto por la Ley; IV - Es propio también del recurso la existencia de un plazo dentro del cual el particular pueda hacerle valer de ciertos requisitos de forma, garantía, etc. V - La fijación de un procedimiento especialmente organizado; y VI - Que la autoridad revisora que de obligada a dictar resolución en cuanto al fondo.

Tienen el carácter de recurso administrativo, la revocación o reconsideración administrativa y la revisión jerárquica, según se haga valer ante la misma autoridad que dictó el acto recurrido o ante el superior jerárquico. La reconsideración para ser considerada como recurso debe tener las características ya señaladas, entre ellas la de que la Ley imponga a la autoridad la obligación de revisar en cuanto al fondo la actuación objetada. La reconsideración es usada en la práctica aún sin que exista Ley que la establezca con las características de un recurso, conociéndose con el nombre de reconsideración administrativa.

La revisión jerárquica consiste en la facultad de las autoridades superiores para aprobar, suspender, anular o reformar los actos de los inferiores; cuando la autoridad superior tiene la obligación de revisar la legalidad u oportunidad de la resolución del inferior, imponérselo la Ley, constituye en verdadero recurso.

El control que la Administración ejerce sobre sus propios actos, con motivo de los recursos administrativos, es insuficiente para la debida protección de los derechos de los administrados, puesto que no existe la imparcialidad necesaria para llegar a considerar el propio acto o el acto del inferior como ilegal y para dejarlo en consecuencia sin efecto y mas cuando en el seno de la Administración, los órganos proceden con criterios uniformes.

Los inconvenientes señalados han dado origen al control jurisdiccional de los actos de la Administración naciendo así la noción del contencioso administrativo.

El contencioso administrativo, es la controversia surgida entre un particular afectado en sus derechos y la Administración, con l motivo de un acto de esta última.

Para el conocimiento del contencioso administrativo, se clasifican en dos grupos los sistemas adoptados en las diversas legislaciones: el sistema de los tribunales administrativos y el sistema de los tribunales ordinarios.

El sistema de los tribunales administrativos llamado también de la justicia administrativa, consiste en la existencia de una jerarquía de tribunales que forman parte de la organización administrativa y que es, por lo mismo completamente distinta de la que forma el Poder Judicial. El segundo sistema, denominado judicial en que hay separación completa, en la que el tribunal tiene "justicia delegada" y puede, por lo mismo actuar con independencia de la Administración activa.

En nuestro sistema administrativo únicamente se garantizan de manera indirecta los derechos e intereses de los particulares, establecidos por nuestra constitución, digo indirectos pues únicamente existe la garantía de la regularidad de la marcha de la Administración. Contra las resoluciones de las autoridades administrativas solo queda el amparo constitucional, pero éste a mi juicio es diminuto por las siguientes razones: aunque todos los derechos de los particulares tienen su fundamento en la Constitución Política, algunos de ellos derivan inmediatamente de las leyes secundarias; en el amparo no se dicta resolución sobre el fondo del asunto, sino que únicamente se procede a invalidar el acto reclamado, es la autoridad administrativa la que tiene que dictar resolución acatando lo previsto en el amparo este ocasiona indudablemente un retraso considerable para el favorecido, pues la resolución de la autoridad administrativa puede retrasarse haciendo negatoria la providencia de la Corte Suprema de Justicia; el amparo no es una instancia mas en los procedimientos administrativos y no procede por quebrantamiento de las normas secundarias de naturaleza sustantiva, el juicio degeneraría en recurso administrativo si se admitiera el amparo por interpretación errónea

aplicación indebida de dichas normas, lo cual es contrario a la na
turaleza del mismo.

Por las razones expuestas, creo impostergable la creación de los
tribunales contencioso-administrativos en nuestro medio. Basándome
en la organización de los mismos en la República Mexicana, adaptada
a nuestra legislación positiva, podría dárseles la siguiente organiz
ación:

CREACION DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS.

I - De conformidad al Art. 47 N^o 13 de la Constitución Política, de
ben crearse a iniciativa del Poder Ejecutivo aunque en esta forma
quedarían dentro del marco de dicho poder, este inconveniente puede
subsanarse por medio de su Ley de creación, estableciéndose en la
misma de manera expresa que tendrían carácter independiente y que
no podrían ser intervenidos por autoridad alguna en lo relativo a
sus funciones.

CALIDAD DE SUS MIEMBROS Y PERIODO DE FUNCIONES.

II - Exigir como condición indispensable para desempeñar el cargo
de miembro de los tribunales, experiencia y especialización administr
ativa.

III - Establecer como período de funciones el de seis años, con ello
se lograría una mayor especialización.

IV - Que los Magistrados sean inmovibles.

REQUISITOS PARA PROCEDENCIA DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y RECURSO.

IV - Que la Administración pueda ser demandada cuando con sus actos
lesione derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrado
dos.

V - Que dichos actos se hagan consistir entre otros, en violación,
aplicación indebida o interpretación errónea de la Ley.

VI - Que sea condición indispensable para iniciar el juicio contenci
oso que se hayan agotado la vía administrativa.

VII - Que la no resolución de los recursos en los términos de Ley por
la administración activa se tenga como denegación de los mismos.

VIII - Establecimiento de una sola instancia y del recurso de revi
sión ante el mismo Tribunal.

IX - Fuertes sanciones contra los funcionarios de la administración
activa, que dentro de los términos de Ley, no den cumplimiento a
las resoluciones de los tribunales contencioso administrativos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Del ligero análisis de nuestra legislación sobre impuestos indirectos, se llegan a las siguientes conclusiones y recomendaciones:

I - Necesidad absoluta e impostergable de una reforma total de la Ley de Papel Sellado y Timbres, reforma que debe llevarse a cabo no solo con la intervención del sector gubernamental, sino que debe darse lugar a que los sectores afectados, industria y comercio, hagan sugerencias y recomendaciones.

II - Si no es posible sustituir el timbre fiscal en todas las actividades, autorizar el uso indistinto del papel sellado o el timbre a conveniencia del interesado, pues el efecto es el mismo, el producto de ambos ingresa al fondo general.

III - Obligar a los comerciantes a extender las facturas en duplicado para la comprobación del pago del impuesto, pues en la actualidad, conforme lo dispuesto en el Art. 44 del Reglamento basta que manifiesten que las han extendido en original debidamente timbrado que han entregado a sus clientes, para que la comprobación no pueda hacerse o dificultarla.

IV - Abandonar el uso de hacer efectivos todos los impuestos por medio de timbres, recurrir, sobre todo en lo relativo a los cigarrillos fósforos, cerveza, azúcar, etc. a sistemas modernos que armonicen los intereses fiscales y particulares, como serían el de contadores o sistemas de facturación mecánicos, con ello se lograrían resultados favorables, ya que el Estado además de percibir en forma rápida el impuesto reduciría sus gastos por la impresión de las especies fiscales o su importación.

V - Derogar las disposiciones que hacen dilatorios los procedimientos para la exportación de nuestros productos, tomando en cuenta que los intereses fiscales están garantizados por las leyes respectivas y cuando no lo estuvieren, dictar las disposiciones que lo logren.

VI - Adaptar la legislación vigente, pues algunas de sus disposiciones son contrarias a los postulados de la Constitución, esta adaptación debe hacerse también en lo relativo a los Códigos Civil, de Procedimientos y Ley de Notariado, poniendo la Ley de Papel Sellado y Timbres en concordancia con los preceptos de los cuerpos de leyes mencionados.

VII - Agrupar en una sola Ley, las disposiciones contenidas en la

Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales; Reglamento de Licores y Código Fiscal, pues todas contienen normas idénticas sobre la industria del alcohol y sus derivados.

VIII - Completar el cierre de los expendios de aguardiente por la tarde del sábado y los días domingos y festivos. Pues si con dicha medida se persigue el disminuir la embriaguez durante esos días, la prohibición debe extenderse a todos los establecimientos que expendan bebidas alcoholicas de cualquier clase.

IX - Procurar reducir al mínimo el número de dependencias que interviene en el control de impuesto, pues en un medio como el nuestro basta una, con la organización adecuada para lograr dicho objeto; de esta manera se vuelve menos molesto el impuesto a las personas gravadas con el mismo.

X - Dotar del personal necesario a la Dirección General de Contribuciones Indirectas para el mejor cumplimiento de sus funciones legales.

He procurado dar a este trabajo mas que todo un carácter divulgativo pues la legislación sobre impuestos indirectos quizás por la naturaleza de los mismos, menos sensibles que los directos, es practicamente desconocida en nuestro medio, valga el propósito para dispensar los errores de su exposición.

=====

INDICE

Pág.

<p><i>SECCION PRIMERA</i>-----</p> <p><i>Impuestos-Concepto-Definición. Su clasificación tradicional, directos-indirectos; ventajas y desventajas de los mismos y su aplicación en nuestro medio. Ley Orgánica de Contribuciones Indirectas, su organización interna.</i></p> <p><i>Ley de Papel Sellado y Timbres, su reglamento</i>-----</p>	<p>1</p> <p>41</p>
<p><i>SECCION SEGUNDA</i>-----</p> <p><i>Tarifas sobre aterrizaje y estacionamiento de aeronaves e impuesto del 10% sobre pasajes aéreos y marítimos. Ley de Impuesto de Cigarrillos.</i></p> <p><i>Ley de Impuestos sobre Fósforos y Cerillos. Ley de Impuesto sobre el Azúcar</i>-----</p>	<p>41</p> <p>62</p>
<p><i>SECCION TERCERA</i>-----</p> <p><i>Ley de Impuesto sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas. Ley de Impuesto sobre Vinos de Frutas. Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales. Reglamento de Licores. Ódigo Fiscal</i>-----</p> <p><i>Conveniencia de la Creación de los Tribunales Contencioso-Administrativos en nuestro medio</i>-----</p> <p><i>Conclusiones y Recomendaciones</i>-----</p>	<p>66</p> <p>79</p> <p>79</p> <p>82</p>

BIBLIOGRAFIA.

- Ley de Papel Sellado y Timbres de lo. de Junio de 1915*—publicada en el *Diario Oficial* No. 147—T. 78 de 25 del mismo mes y año.
- Reglamento de Licores y Código Fiscal*, de 8 de Junio de 1916, publicados en el *Diario Oficial* de 15 de Noviembre del mismo año.
- Decreto Ejecutivo No.3 de los Ministerios de Defensa, Economía y Hacienda*, de 25 de Enero de 1956, publicado en el *Diario Oficial* No.32 de 15 de Febrero del mismo año, T.170.
- Decreto del Consejo de Gobierno Revolucionario de la República de El Salvador*, de 31 de Agosto de 1949, publicado en el *Diario Oficial* No. 194 de 5 de Septiembre del mismo año, T.147.
- Decreto No. 459, del Consejo de Gobierno Revolucionario de la República de El Salvador* de 21 de Diciembre de 1949, publicado en el *Diario Oficial* No.279 de la misma fecha.T.147.
- Decreto Legislativo No. 2792 de 5 de Febrero de 1959*, publicado en el *Diario Oficial* No.25 de 6 del mismo mes y año,T.182.
- Decreto Legislativo No.3122 de 29 de Agosto de 1960*, publicado en el *Diario Oficial* No.169 de 13 de Septiembre del mismo año, T.188.
- Decreto No.443 del Directorio Cívico Militar de El Salvador*, de 6 de Diciembre de 1961, publicado en el *Diario Oficial* No. 228 de 12 del mismo mes y año, T.193.
- Decreto Legislativo No.325 de 11 de Junio de 1963*, publicado en el *Diario Oficial* de 18 del mismo mes y año, T.199.
- Derecho Administrativo por Gabino Fraga*—Editorial Porrúa S.A. México 1944.
- Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*—por Ernesto Flores Zavala Editorial Porrúa S.A. México 1961.
- Consultas verbales con el Doctor Javier Angel.*