

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

oooooooooooo

LA CALIFICACION FISCAL DE DOCUMENTOS MERCANTILES
COMO REQUISITO PARA SU INSCRIPCION EN EL REGISTRO
DE COMERCIO

oooooooooooo

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR

oooooooooooo

ELSA MARINA RAMIREZ GALVAN
PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

oooooooooooo

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

oooooooooooo

1981



T
346.07
R173c

UES BIBLIOTECA CENTRAL



INVENTARIO: 10112497

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR: (Inte.)

DR. MIGUEL ANGEL PARADA

SECRETARIO GENERAL:

LIC. RICARDO ERNESTO CALDERON

FISCAL :

DR. JORGE ALBERTO GOMEZ ARIAS

oooooooooooooooooooo

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO :

DR. MAURICIO ROBERTO CALDERON

SECRETARIO :

DR. MANUEL ADAN MEJIA RODRIGUEZ

ASESOR DE TESIS

DR. MARIO FRANCISCO VALDIVIESO CASTAÑEDA

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE: DR. ROMÁN GILBERTO ZUNIGA VELIS

PRIMER VOCAL: DR. JULIO ENRIQUE ACOSTA RAÍRES

SEGUNDO VOCAL: LIC. ALICIA ZELAYA QUINTANILLA

TRIBUNALES DE EXAMENES GENERALES PRIVADOS DE DOCTORAMIENTO

SOBRE: "CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

PRESIDENTE: DR. SALVADOR MARTINEZ LOVO (Q.E.P.D.)

PRIMER VOCAL: DR. RENE IVAN CASTRO

SEGUNDO VOCAL: LIC. GERMAN GUZMAN OLMEIDO

SOBRE: "MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

PRESIDENTE: DR. LUIS DOMINGUEZ PARADA

PRIMER VOCAL: DR. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS

SEGUNDO VOCAL: DR. RENE QUIRONEZ QUEZADA

SOBRE: "MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

PRESIDENTE: DR. LUIS REYES SANTOS

PRIMER VOCAL: DR. LUIS SALMAN CORTEZ

SEGUNDO VOCAL: DR. JORGE EDUARDO TENORIO

DEDICATORIA

AL SER SUPREMO:

QUE CADA DIA ME COLMA DE BENDICIONES

A MIS ADORADAS HIJAS:

LIDIA PATRICIA

BEATRIZ LEONOR Y

NADIA IRENE

A FEDERICO FLAMENCO RODRIGUEZ:

MI COMPAÑERO, AMIGO Y PADRE DE MIS PEQUEÑAS HIJAS

A MIS PADRES:

IRENE DE JESUS RAMIREZ

JOSE GALVAN

A MIS HERMANOS:

JOSE, ANA, MIRIAM Y CONSUELO

A MIS MAESTROS Y AMIGOS.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

TESIS DOCTORAL

"LA CALIFICACION FISCAL DE DOCUMENTOS MERCANTILES
COMO REQUISITO PARA SU INSCRIPCION EN EL
REGISTRO DE COMERCIO".

PRESENTADA POR :

ELSA MARINA RAMIREZ GALVAN

1981

INTRODUCCION

Para la realización de sus fines, el Estado efectúa una serie de gastos y para obtener los fondos con los cuales podrá cumplir dichos fines, hace uso de la prestación de servicios remunerados a particulares como si se tratara de una empresa mercantil o hace uso de la potestad soberana que ejerce sobre todos los habitantes de su territorio, imponiéndoles cargas de carácter económico ya sea sobre el patrimonio, las ganancias, los productos, su elaboración o consumo, importación o exportación de los mismos, etc. Estas cargas son de diferentes clases: impuestos, tasas o contribuciones. Es pues con estas cargas -- que el Estado obtiene en su mayoría el peculio que necesita para cumplir con sus obligaciones. Podríamos decir que así como es de necesario que el Estado preste ciertos y determinados servicios públicos, así es de necesario el impuesto para poderse prestar dichos servicios.

Generalmente las personas naturales o jurídicas pretenden evadir las cargas fiscales y por su parte el Estado procura, haciendo uso de su potestad soberana, evitar tal evasión mediante la Ley.

De la necesidad o legítima defensa del Estado, para proteger la percepción de los ingresos provenientes de los impuestos, nace el derecho Tributario. El pago de los impuestos está dirigido a las personas, y como éstas a su vez realizan diversas clases de actividades el derecho Tributario se relaciona con el derecho Civil, Mercantil, Notarial, Marítimo, etc.

Entre las actividades del hombre que por su agilidad producen -- mayores beneficios fiscales al Estado tenemos la actividad mercantil, el hacer del hombre en el comercio. Esta actividad se realiza normalmente en masa y por empresa, y tiene su mayor índice de realización en las personas jurídicas, por ello las sociedades están sometidas a una estricta vigilancia o control fiscal por parte del Estado -- desde su nacimiento hasta su conclusión (constitución y liquidación), -- una de las formas de vigilancia establecida por la ley es la inscripción de documentos en el registro público y como una consecuencia de -- ello, la calificación fiscal de dichos documentos consistente en el --

examen que hace el funcionario público sobre determinado acto jurídico para establecer si debe o no ser objeto de impuesto.

La legislación mercantil en nuestro país es motivo de constante preocupación en el gremio forense especialmente en lo relativo a la -- inscripción de documentos en el Registro de Comercio, ya que sin dicha inscripción el acto jurídico sujeto a ella, no produce los efectos para los cuales se creó.

Tratando de colaborar en la clarificación de esta inquietud, -- con las limitaciones propias de mi capacidad, he querido dar pie con -- estas líneas para que el estudioso del Derecho se llene de la misma inquietud y nos brinde sus conocimientos para la correcta interpretación y aplicación de la nueva legislación.

En el proceso de inscripción de los documentos mercantiles la -- relativa a la calificación fiscal ha producido una serie de problemas -- y dudas a los notarios por lo que con esta tesis pretendo colaborar a la solución de éstos.

UBICACION DEL TEMA

- a) Generalidades
- b) Ley de Registro de Comercio
- c) Ley de Gravámen de las sucesiones
- d) Ley de Impuesto sobre Donaciones
- e) Conclusiones

a) GENERALIDADES

Después de la primera aproximación que hice en la introducción de este trabajo, trataré ahora de puntualizar con la mayor exactitud posible el tema en estudio. Dije anteriormente que el aspecto tributario incide en diferentes formas en los actos y contratos mercantiles, pero para los efectos de esta tesis, trataré únicamente los que tienen relación con la inscripción en el Registro de Comercio y concretamente con el aspecto fiscal. Los actos y contratos mercantiles que deben consignarse en escritura pública causan por solo este hecho un primer impuesto que normalmente pasa inadvertido, cual es el papel sellado del libro de Protocolo del notario; además; se causa también el impuesto correspondiente a la primera hoja del testimonio cuyo valor depende del monto del acto o contrato consignado en la escritura y además el impuesto correspondiente a las subsiguientes hojas del -- testimonio cuyo valor es de quince centavos. Art. 1, numeral 19 inciso tercero de la Ley de Papel Sellado y Tímbres. Además de los impuestos anteriores hay que tomar en cuenta el que se refiere al pago de -- derechos de inscripción de documentos en el Registro Mercantil y cuyo monto se determina en la siguiente forma: Art. 64 Ley de Reg. de Com.

- a) Documentos cuyo valor no pase de ₡ 3.000.00 o cuando sea de valor indeterminado ₡ 10.00.

Si el valor fuere superior a tres mil colones, se pagará además un colón por cada mil colones o fracción de millar, pero en ningún caso se pagará por cada inscripción más de mil colones.

Los impuestos anteriores gravan toda clase de actos o contratos

Si el documento no estuviere otorgado en el papel sellado correspondiente, de conformidad con el Art. 4° de La Ley de Papel Sellado y Timbres, el funcionario podría imponer al otorgante o a quien corresponda, la multa que señala el Art. citado o simplemente declarar sin lugar la inscripción. Si por un documento sujeto a inscripción no se pagan los derechos respectivos, no podrá ni siquiera recibirse en el Registro de conformidad con el Art. antes citado, el que establece que el pago de los derechos de registro es previo a la presentación del documento.

De lo expuesto anteriormente se deduce que la disposición legal que nos habla de la calificación fiscal de los documentos mercantiles, no se refiere a los impuestos anteriormente mencionados ni a los de renta y vialidad ni a los municipales, ya que de acuerdo con los artículos 3 de la Ley de Vialidad y 111 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo único que la Ley exige para inscribir un documento son las solvencias expedidas por la oficina respectiva. Por ejemplo, al constituirse una sociedad si el aporte consiste en bienes inmuebles esa transferencia causa el impuesto del 1/2 % establecido por el Decreto N° 60 publicado en el Diario Oficial N° 225 Tomo 129-4 de fecha 4 de octubre de 1940, por medio del cual se graba la tradición del dominio de bienes raíces. Este impuesto también debe ser pagado antes de la presentación del documento en el Registro de la Propiedad.

De lo expuesto anteriormente surge la interrogante de cuales son los impuestos cuyo pago trata de asegurarse con la calificación fiscal del documento en el que consta el acto o contrato celebrado.

b) LEY DE REGISTRO DE COMERCIO

Con la Ley de Registro de Comercio que entró en vigor el día 1° de julio de 1973; se creó el Registro de Comercio como oficina administrativa dependiente del Ministerio de Justicia. De acuerdo a la legislación derogada, los documentos mercantiles sujetos a inscripción, eran asentados en el Registro de Comercio que llevaban los Juzgados de Lo Civil y de Comercio de la República, cuya denominación por regla general es de Juzgados de Lo Civil o de Primera Instancia

asentados en el Registro de Comercio que llevaban los Juzgados de Lo Civil y de Comercio de la República, cuya denominación por regla general es de Juzgados de Lo Civil o de Primera Instancia.

De acuerdo a lo establecido en el primer artículo de la Ley objeto de este tema, en el Registro de Comercio se inscribirán todos los documentos en que consten actos o contratos sujetos a tal formalidad. La finalidad de la inscripción según el Art. 2 es la siguiente: a) Dar publicidad formal a los actos o contratos mercantiles que según la Ley la requieran; b) Dar eficacia jurídica contra terceros a los documentos inscritos con el objeto de proteger la buena fe de estos asegurándoles por medio de los datos que se les proporcione, la verdadera situación de los derechos que hayan de servir de base a los actos de comercio que ejecuten en el desarrollo de la actividad mercantil; c) Originar derechos o situaciones jurídicas por medio de inscripciones en el Registro de Comercio.

Después de haber expuesto someramente el objeto y finalidad de la inscripción de los documentos mercantiles, considero necesario explicar en que consiste la calificación de los documentos que los registradores de comercio están obligados a verificar en el ejercicio de su cargo, para luego ordenar su inscripción.

Esta calificación consiste en lo siguiente: a) Calificar bajo su responsabilidad: I- Los requisitos y formalidades extrínsecas del documento; II- La capacidad y personería del otorgante o de su representante, de acuerdo con lo que aparezca del documento y III- La validez de las obligaciones de acuerdo con el tenor del respectivo documento; b) Si el documento de acuerdo a la Ley está o no sujeto a inscripción en el Registro de Comercio y c) Lo que podríamos llamar calificación fiscal del documento.

I- Breve análisis de lo establecido en el literal a)

La calificación de los requisitos y formalidades extrínsecas del documento presentado, consisten en determinar si el documento contiene los elementos de forma que las Leyes establecen para determinado acto o contrato, así por ejemplo si lo que vamos a inscribir es un poder, es necesario determinar si dicho documento consta en escritura públi-

ca, si el documento está expedido en papel sellado correspondiente. Si llena estos requisitos, corresponde determinar, si como escritura pública se han llenado las formalidades de Ley: si tiene el número - de orden correlativo, el lugar día y hora del otorgamiento y el nombre del notario ante quien se otorgó.

- II- La calificación de la capacidad y personería del otorgante o de su representante, se verifica mediante el análisis que hace el Registrador de los siguientes elementos: a) La capacidad personal del otorgante, desde el punto de vista del documento que otorga, así, si el documento a calificarse es un documento de Poder, pero éste es poder General Judicial, que se ha presentado a inscripción para efecto de tramitar ciertas inscripciones en las cuales el poder con que actúa el apoderado debe estar inscrito, es requisito necesario e indispensable que el otorgante sea mayor de veintiún años, ya que el acto del otorgamiento del Poder, es un acto civil, sin importar para el caso que se trate de un menor de veintiún años y mayor de dieciocho que por escritura pública debidamente inscrita haya sido autorizado por sus representantes legales para ejercer el Comercio; b) La personería del otorgante, cuando actúa en representación de otra persona natural o jurídica, debe estar plenamente establecida en el documento sujeto a calificación, ya que el Registrador determinará con base en lo que documento exprese si tal personería es o no suficiente y si está o no comprobada. Así si el documento a inscribirse es un Poder Judicial, otorgado por los padres legítimos de un menor comerciante y en dicho poder el notario para legitimar la personería citó únicamente como documento suficiente la partida de nacimiento del menor, mi criterio personal es de que el Registrador no puede ordenar la inscripción, ya que es indispensable la certificación de la partida de matrimonio entre los padres del menor; c) La capacidad del Representante, esta capacidad es diferente a la personal del otorgante; la diferencia estriba en que en cuanto a la capacidad personal lo que se necesita determinar es si una persona tiene capacidad legal para comparecer a otorgar un acto, esto es, si tiene la edad que la Ley establece para la ejecución de ciertos actos. En cambio, en la capacidad del representante, hay un elemento necesario de determinar, como es el de que si bien la persona que comparece tiene representación de la otra por la que actúa y además capacidad personal, la pri

mera es lo suficiente como para el otorgamiento del acto. Así en el caso de que Poder Judicial sea otorgado por una persona que actúa - como Presidente de una Sociedad y consecuentemente representante legal de dicha persona jurídica, corresponde todavía determinar por - el Registrador si ese acto llena el requisito de la capacidad de representación, porque si la escritura de constitución social determina que el Presidente podrá, previo acuerdo de la Junta Directiva, otorgar poderes judiciales, es necesario ese previo acuerdo de la - Junta Directiva y sí él, el Representante legal de la sociedad no tiene capacidad para representar a la sociedad en ese acto, y el Registrador no puede inscribir el documento que se le ha presentado.

III-La validez de las obligaciones las califica el Registrador determinando si el acto o contrato celebrado es válido o permitido de acuerdo a la Ley. Así, en el caso de que el documento sujeto a calificación sea un Poder por medio del cual un Gerente de una Sociedad nombra apoderado suyo a una persona para que desempeñe en su nombre el cargo de Gerente, el Registrador no podrá ordenar la inscripción -- del documento porque tal situación está prohibida por el Art. 273 Com.

b) También como dije anteriormente, debe el Registrador determinar si el documento está o no sujeto a inscripción en el Registro - de Comercio, esto nos está indicando que además de haber hecho un - análisis de los elementos extrínsecos del documento de la capacidad y personería de las partes que concurren al otorgamiento y de la validez de las obligaciones que consigna el documento está o no sujeto a inscripción en razón del acto o contrato que contiene. Lo anterior es así, porque el artículo 13 de la Ley de Registro de Comercio, enumera los documentos sujetos a inscripción y es más, en el - numeral 22, quedan comprendidos todos los documentos que deben ser inscritos en el Registro de Comercio y que se encuentran determinados tanto en el Código de Comercio como en otras leyes especiales.

Además, hay otros documentos que deben ser inscritos en el Registro de la Propiedad y no en el de Comercio, tales son los que -- contienen créditos a la producción cuando la prenda está situada en el inmueble sobre el cual el constituyente tiene derecho inscrito.

Si este documento se presenta para su inscripción al Registro de Comercio, el Registrador, no puede proceder a su registro.

c) Finalmente corresponde al Registrador determinar si el documento presentado está sujeto o no a calificación fiscal. Es de aclarar que a este estudio le llamamos calificación fiscal, porque realmente, aún en el análisis de las formalidades extrínsecas del documento existe ya una calificación fiscal, pero no se trata de la calificación fiscal a que nos referimos en este apartado, sino a la calificación que del documento hace la Dirección General de Contribuciones Directas con el fin de determinar si el acto o contrato es susceptible de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, por tanto, esta calificación no la efectúa el Registrador de Comercio; dicho funcionario se limita únicamente a inscribir el documento si es que la Ley lo faculta, o se abstiene de registrarlo - en los casos determinados por la Ley.

Decimos en los casos que la Ley faculta, porque aún cuando los Arts. 468 del C. de Comercio y 16 de la Ley de Impuestos sobre Donaciones inciso final, establecen que los documentos serán inscritos sin necesidad de calificación fiscal previa, el Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio en su inciso segundo establece lo contrario, al determinar que no puede inscribirse a favor de terceras personas, derecho alguno que provenga de bienes o derechos inscritos, susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, sin que se le presente al Registrador la autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas que ordene tal inscripción.

De lo expuesto concluimos que algunos documentos no necesitan de calificación fiscal previa para su inscripción, tal es el caso de una escritura de constitución de una sociedad la cual puede dar origen al pago de impuestos de donación pero como no se está traspasando ningún derecho a favor de tercera persona, el Registrador debe inscribir el documento sin más trámite.

Ahora bien, si los documentos presentados para su inscripción - corresponden a actas jurídicas susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, a que se refiere el inciso segun

do del Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio, no es cierto que dicho funcionario inscriba tales documentos sin previa calificación fiscal, por tratarse de derechos que provienen de bienes o derechos inscritos, que han pasado a otras personas a título de herencia, legado o donación. En tales circunstancias, el Registrador de Comercio deberá requerir la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice la inscripción del documento.

Lo expuesto anteriormente, lo corrobora el Art. 32 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones al establecer lo siguiente: "En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de todos o de cualquiera de los herederos o de terceras personas, derecho alguno que provenga de una sucesión o de un fideicomiso por causa de muerte, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción".

Esta disposición legal, deroga tácitamente los Arts. 468 del Código de Comercio y 16 inciso 1° de la Ley de Registro de Comercio -- por cuanto el legislador al decretar la nueva Ley de Gravamen de las Sucesiones y la Ley de Impuesto sobre Donaciones no uniformó -- las Leyes fiscales contenidas tanto en el Código de Comercio como en la Ley de Registro de Comercio existiendo en consecuencia discrepancia entre dichas normas jurídicas por ser contradictorias a lo establecido por el Art. 32 de la Ley citada ya que los Arts. 468 y 16 mencionados establecen lo siguiente: Art. 468.-"Los documentos que deban inscribirse en el Registro de Comercio, lo serán inmediatamente después de presentados, sin necesidad de calificación fiscal previa". etc. Art. 16.-"Los documentos que deban inscribirse en el Registro de Comercio, lo serán sin necesidad de calificación fiscal previa. Si los documentos que se inscriben corresponden a actas jurídicas susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, el Registrador certificará inmediatamente los asientos respectivos en papel común y remitirá las certificaciones al representante del Fisco del departamento en que se haya efectuado el acto jurídico correspondiente, a fin de que tal funcionario de cumplimiento a las Leyes respectivas.

Decimos que existe una derogatoria tácita de tales disposiciones legales por cuanto todos los actos o contratos susceptibles de causar impuestos se encuentran sujetos a Leyes fiscales que en nuestro caso en estudio, son especiales a cualquiera otra Ley y debe aplicarse con preferencia cualquiera otra norma. Es más las Leyes -- fiscales vigentes son de fecha posterior a la vigencia del Código -- de Comercio y de la Ley de Registro de Comercio.

El Art. 16 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, si bien es cierto, es Ley especial sobre materia fiscal, también está derogado por el Art. 32 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones. Por cuanto dicha norma se rige por los Arts. 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio que como ya lo explicamos están -- tácitamente derogados por el Art. 32 citado. Porque donde existe la misma razón, existe la misma disposición.

Los Arts. 468 y 16 antes citados, imponen al Registrador de Comercio la obligación de inscribir sin previa calificación fiscal -- los documentos susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, así como también, certificar dichos asientos y -- remitirlos al representante del Fisco del departamento en que se ha -- efectuado el acto jurídico correspondiente a fin de que dicho -- funcionario de cumplimiento a las leyes fiscales respectivas.

Actualmente, el representante del Fisco es un funcionario nombrado únicamente en la ciudad de San Salvador e interviene en las diligencias sucesorales o de donación presentadas en cualesquiera de las cabeceras departamentales del país conforme a lo establecido en los Arts. 55 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones y 21 de la Ley de Impuestos Sobre Donaciones. En consecuencia, no existe en ninguna otra cabecera departamental dicho funcionario por tanto, en el -- Registrador de Comercio no puede cumplir con la obligación de remitir las certificaciones de los asientos de cualquier documento que contiene un acto o contrato susceptible de causar el pago de tales impuestos, por cuanto las atribuciones que conforme a las leyes de -- rogadas correspondían al representante del Fisco, actualmente corresponden completamente a la Dirección General de Contribuciones Directas tal como lo establecen los Arts. 19 de la Ley de Gravámen

de las Sucesiones y 12 de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones.

Este problema surge porque tanto el Código de Comercio como la Ley de Registro de Comercio tienen su fundamento en las leyes fiscales derogadas el 29 de noviembre de 1974. Conforme a estas leyes las diligencias sucesorales o de donación se seguían en la respectiva cabecera departamental donde se hubiere abierto la Sucesión o donde se hubiere establecido el domicilio del donatario o del presunto donatario.

c) LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESSIONES:

Como ya lo dijimos, la Ley de Gravamen de las Sucesiones - entró en vigencia el día treinta de noviembre de 1974 y sustituyó la antigua Ley que había tenido vida jurídica desde el año -- mil novecientos treinta y seis. La finalidad de esta Ley es establecer que bienes de los que pertenecían al causante deben pagar impuesto por la transferencia de éstos a favor de herederos, legatarios y fideicomisarios, la cuantía de dicho impuesto, los -- procedimientos para verificar dicho pago y en fin los medios y formas para garantizar el Estado la obtención de los impuestos - provenientes de la transferencia de bienes por causa de muerte. La más importante en primer término es establecer en qué forma - la Ley de Gravamen de las Sucesiones incide en el tema objeto de este trabajo.

Los Arts. 2, 6 y 7 determinan en resumen lo siguiente:

- 1) Que están obligados al pago de impuestos sucesorales los herederos, legatarios y los fideicomisarios por medio de los fiduciarios en toda sucesión;
- 2) Que el pago del impuesto recae sobre la masa total líquida de los bienes y que deberá ser pagado por el heredero, legatario o fiduciario en proporción a su cuota o legado; y
- 3) Que presume legalmente que son bienes del causante y por tanto deben incluirse en el activo, las participaciones que el causante -

tuvo en cualquier clase de sociedad y que por el hecho de la muerte deben pasar a otra persona a cualquier título. En consecuencia éstos y todos los bienes que el artículo 7 de la citada ley presume constituyen el activo herencial, están afectos al pago del impuesto sucesoral, de donde se deduce que todas las participaciones sociales que del causante pasen a otras personas ya sea en -- concepto de herencia o legado, son objeto de este impuesto y consecuentemente con ello ameritan calificación fiscal, cuando el documento tenga que ser inscrito en el Registro de Comercio.

La Ley de Gravámen de las Sucesiones en los artículos 32, 37 y 52, establecen en resumen lo siguiente:

a) En ningún registro público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de todos o cualquiera de los herederos o terceras personas, derecho alguno que provenga de una sucesión o de un fideicomiso por causa de muerte, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción, etc.

b) No se hará transferencia o entrega de acciones, valores o depósitos gravables, ni pago de créditos pertenecientes a una persona fallecida, sin que se presente constancia auténtica de estar pagado totalmente el impuesto respectivo, etc.

c) Los registradores, los jueces y los notarios que faltaren a los deberes que la presente ley les impone, serán multados en cada caso, etc.

De lo antes expuesto resulta, que el Registrador de Comercio no puede dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio por que infringiría los artículos 32, 37 y 52 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones. Por tal motivo los artículos 468 del Código de Comercio están tácitamente derogados por la Ley de Gravámen de las Sucesiones, como ya se dijo.

d) LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Esta Ley por ser complementaria con la Ley de Gravámen de las Sucesiones entró en vigencia el día treinta de noviembre de mil novecientos setenta y cuatro, fecha en que también entro en vigor es ta última.

La Ley establece que: se grava con impuesto de donación, toda donación entre vivos y mediante la constitución de fideicomisos en tre vivos o mixtos. Existen también excepciones, pero entre particulares no existe ninguna excepción con relación a las acciones o participaciones sociales. Además la Ley establece una presunción legal respecto de ciertos actos considerados como donación, salvo prueba en contrario.

En el desarrollo de este trabajo me referiré expresamente a lo que dispone el artículo 4 N° 5 e inciso último de la citada Ley.

Artículo 4.- Para efectos de esta Ley se reputan como donaciones, salvo prueba en contrario:

5°.- La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el valor de los bienes que se entreguen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existió entre los aportes respectivos en beneficio de alguno o algunos de ellos.

Inciso final Art. 4.-

También se reputa que existe donación cuando en la constitución de sociedades o en la modificación de ellas, se da a una persona la propiedad de un derecho social sin constar que haya hecho un aporte efectivo y real, o cuando aparezca que lo ha hecho por valor inferior al del derecho social otorgado. En este último caso el gravámen recaerá únicamente sobre la diferencia.

e) CONCLUSIONES:

Las conclusiones que he obtenido de lo expuesto anteriormente son las siguientes:

- a) La calificación fiscal a que se refieren el Código de Comercio, Ley de Registro de Comercio, Ley de Gravámen de las Sucesiones y Ley de Impuesto Sobre Donaciones con relación a la inscripción de documentos en el Registro de Comercio, es la que determina si el acto o contrato cuyo documento se pretende inscribir es susceptible de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación;
- b) El artículo 32 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones establece que para inscribir un documento sujeto al pago de impuestos sucesorales, es necesario presentar la certificación de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice la inscripción del documento. De lo contrario, los Arts. 37 y 52 de la citada Ley, señalan las sanciones en que incurre el infractor de tal disposición legal.
- c) El Art. 16 inciso final de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones pretende dar facilidad de registro a los documentos que conforme a tal Ley están sujetos a calificación fiscal, ordenando al registrador de Comercio su inmediata inscripción después de presentados. Este razonamiento resulta ilógico porque el pago de tales impuestos no es diferente al pago de los impuestos sucesorales, pues ambos se rigen por los mismos procedimientos y tienen la misma finalidad.

Como ya lo explicamos también los Arts. 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio están tácitamente derogados por el Art. 32 de la Ley de Gravámen de las Sucesiones, en consecuencia, ni aún cuando se trate de inscribir los documentos a que se refiere el inciso final del Art. 16 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, podrá el registrador asentarlos si no se presenta la constancia de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice su inscripción.

- d) Las disposiciones del Código de Comercio, Ley de Registro de Comercio y Ley de Impuesto Sobre Donaciones, deben uniformarse con la Ley de Gravámen de las Sucesiones en lo que se refiere a los actos o contratos que requieren de calificación fiscal previa pa

ra su inscripción en el registro de Comercio.

- e) Si las leyes mencionadas no se uniforman con la Ley de Gravámen - de las Sucesiones vigente, siempre existirá el problema y la duda de cuales documentos requieren de calificación fiscal previa para su inscripción en el registro de Comercio.
- f) Si las leyes fiscales vigentes pretenden que los impuestos causados ingresen al Fisco con mayor prontitud, también deben señalar con precisión que actos o contratos son susceptibles de causar el pago de impuestos sin perjudicar al interesado en inscribir su de recho ni al Estado en percibir tales ingresos. Porque si el acto o contrato celebrado es susceptible de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación debe necesariamente que intervenir el Fisco previamente, con el objeto de calificar el documento y - asegurar el pago del impuesto causado.

----- ···· -----

INSCRIPCION DE DOCUMENTOS MERCANTILES

- a) Generalidades;
- b) Documentos sujetos a inscripción obligatoria;
- c) Documentos sujetos a inscripción facultativa;
- d) Conclusiones.

a) GENERALIDADES:

Inscribir es tomar razón en un Registro Público de los documentos que se presentan con el fin de originar derechos o situaciones jurídicas, dar eficacia jurídica contra terceros y proteger a éstos con la certeza de los datos que se les suministran, asegurándo

les la verdadera situación de los derechos inscritos, por ser la inscripción en el Registro, la que da publicidad formal a los actos o contratos.

En cuanto a la inscripción de documentos en los Registros Públicos, se han hecho doctrinariamente diferentes clasificaciones: inscripciones constitutivas y declarativas; inscripciones concisas y principales o extensas; inscripciones facultativas y obligatorias.

Así las inscripciones son constitutivas cuando es requerida inexcusablemente para constituir, modificar, transmitir o extinguir un derecho determinado; son declarativas aquellas que por su naturaleza no son imprescindibles para la transmisión o constitución de derechos; inscripciones facultativas son aquellas en las cuales no se impone la obligación de inscribir, pero si no se inscribe, el acto o contrato no surte efecto contra terceros; inscripciones obligatorias son aquellas que deben inscribirse por mandato expreso de la Ley porque, si la inscripción no se verifica, el acto no existe o si existe está sujeto a sanción.

También hay otras diferentes clasificaciones, tales como dependiendo de la materia sobre la que versan las inscripciones: Inscripciones Civiles, sobre propiedad raíz; inscripciones sobre el estado civil; e inscripciones mercantiles.

Para el objeto de nuestro trabajo nos interesa exclusivamente - las inscripciones mercantiles y de las divisiones mencionadas, únicamente la relativa a las inscripciones facultativas y obligatorias, ya que en nuestro medio la Ley ha comprendido en las obligatorias - las constitutivas y en las facultativas las declarativas y finalmente, todas las inscripciones son principales o extensas, ya que son copia íntegra del acto o contrato.

INSCRIPCION DE DOCUMENTOS

El Art. 13 de la Ley de Registro de Comercio dice así:

Art. 13.- En el Registro se inscribirán:

- 1 - Las matrículas de los comerciantes individuales, de los comerciantes sociales y de las empresas mercantiles.
- 2 - Las patentes para el ejercicio del comercio y de la industria.
- 3- Las escrituras de constitución, modificación, fusión, transformación disolución y liquidación de sociedades; los Estatutos de las sociedades anónimas; las ejecutorias de las sentencias o las certificaciones de las mismas, que declaren la nulidad u ordenen la disolución de una sociedad o que ordenen o aprueben la liquidación - de ella; y las certificaciones de los puntos de acta, en los casos en que deban inscribirse.
- 4 - Los poderes que los comerciantes otorguen y que contengan cláusulas mercantiles; los poderes judiciales que se utilicen para diligencias que deban seguirse ante el Registro de Comercio; los mencionados poderes o nombramientos; los nombramientos de factores y agentes de comercio; las credenciales de los directores, gerentes, liquidadores y en general, administradores de las sociedades.

No será necesario presentar el poder, nombramiento o credencial que previamente haya sido registrado, cuando se sigan diligencias ante el Registro de Comercio, bastando que en la respectiva solicitud se haga mención del asiento de registro del documento que legitima la personería.
- 5 - Los contratos de venta a plazos de bienes muebles, que para la finalidad establecida en el Capítulo II del Título III del Libro -- Cuarto del Código de Comercio, se presenten para ser inscritos.
- 6 - Las escrituras de emisión de bonos y las de modificación y cancelación de las mismas.
- 7 - Las escrituras en que se transfieran las empresas o establecimientos mercantiles o naves, o se constituya cualquier derecho real so bre ellas.

- 8 - Los contratos de crédito a la producción y de prenda sin desplazamiento.
- 9 - Las Escrituras de constitución, modificación y cancelación de fideicomisos.
- 10 - Las escrituras de emisión de certificados fiduciarios de participación.
- 11 - Las escrituras de emisión de cédulas hipotecarias y bonos bancarios, otorgados mediante declaración del Banco emisor.
- 12 - Los documentos constitutivo de las sociedades extranjeras, y las autorizaciones del Ministerio de Economía para que estas sociedades ejerzan el comercio en la República.
- 13 - Las escrituras en que se constituya una empresa individual de --responsabilidad limitada.
- 14 - El nombre comercial.
- 15 - Las marcas de fábrica y de comercio y demás distintivos comerciales, y los instrumentos en que se transfieran dichos distintivos o en que se autorice el uso de las primeras.
- 16 - Las patentes de invención.
- 17 - Derechos de autor, o de propiedad literaria.
- 18 - Los balances generales certificados de comerciantes.
- 19 - La transferencia o la transmisión de las patentes de invención, y de derechos de autor o propiedad literaria.
- 20 - La transmisión de las empresas mercantiles y naves.
- 21 - El arrendamiento de empresas mercantiles y naves.
- 22 - Cualquier otro documento, acto o contrato que esté sujeto a forma

lidad de registro conforme al Código de Comercio o Leyes especiales.

De la sola lectura de la disposición transcrita resulta obvio que no todos los documentos enumerados en tal disposición legal están sujetos a inscripción obligatoria. Lo anterior, digo, es obvio, porque el registro mercantil tiene por objeto, asegurar a los terceros, mediante la publicidad formal de la inscripción de los documentos, que el acto o contrato en el incorporado sea eficaz.

Por tal razón, la Ley exige el cumplimiento de ciertas formalidades para que el acto o contrato tenga existencia jurídica. Así también en otros documentos se puede apreciar claramente que el acto o contrato es en beneficio del acreedor y por tal razón es el único interesado en inscribir el documento, ya que, sin dicho registro no puede ejercer contra terceros el derecho en el incorporado, como sería el caso de un contrato de venta a plazos de bienes muebles, que no se inscribe el documento en el Registro de Comercio si el deudor vende dichos muebles, el acreedor no puede restituirlos de manos de terceros.

b) DOCUMENTOS SUJETOS A INSCRIPCIÓN OBLIGATORIA

Como expusimos anteriormente, no todos los documentos enumerados en el Art. 13 de la Ley de Registro de Comercio son de inscripción obligatoria, por tanto en este tema únicamente trataré de aquellos instrumentos cuya falta de inscripción produce nulidad o no produce efecto alguno, y su titular se hace acreedor a una sanción.

Estos documentos son:

- 1 - Las matrículas de los comerciantes individuales, de los comerciantes sociales y de las empresas mercantiles.
- 2 - Las patentes para el ejercicio del comercio y la industria.

- 3 - Las escrituras de Constitución, modificación, disolución y liquidación de sociedades.
- 4 - Las escrituras de sociedades colectivas o comanditarias simples de capital fijo, que tienen como finalidad la agricultura, la ganadería, la construcción y arriendo de viviendas urbanas y el ejercicio de profesiones liberales.- Art. 20 de Com.
- 5 - Las escrituras de fusión de sociedades (modificación) Art. - 319 inc. 3º C. de Com.
- 6 - Las escrituras de transformación de sociedades (modificación).
- 7 - Las escrituras de constitución de empresa individual de responsabilidad limitada.
- 8 - Las escrituras de aumento de capital de empresa individual de responsabilidad limitada.
- 9 - Las escrituras de traspaso de cualquier empresa -Art. 560 C. de Com.
- 10- Las escrituras de emisión de bonos, otorgadas por las entidades a que se refiere el Art. 678 del C. de Com.
- 11- Cancelación de escrituras de emisión de bonos.
- 12- Escrituras de constitución, modificación y cancelación de fideicomisos.
- 13- Escrituras de emisión de certificados fiduciarios de participación.
- 14- Escrituras de emisión de cédulas hipotecarias y bonos bancarios, otorgadas mediante declaración del banco emisor.
- 15- Certificaciones de sentencias ejecutoriadas de disolución de

sociedades.

- 16- Certificación del acta de sesión en que fueron aprobados los estatutos de una sociedad.-Art. 23 C. de Com.
- 17- Certificaciones del acuerdo sobre disolución de sociedades - de personas. Art. 64 C. de Com.
- 18- Certificación del acuerdo de distribución de los cargos de - una Junta Directiva de sociedad anónima.- Art. 258 C. de Com.
- 19- Las Certificaciones de los acuerdos de fusión de sociedades, tomados por cada una de ellas.-Art. 317 C. de Com.
- 20- Los documentos constitutivos de las sociedades extranjeras y las autorizaciones del Ministerio de Economía para que estas sociedades ejerzan el comercio en la República. Art. 358 C. de Com. y 23 de la Ley de la Superintendencia.
- 21- El contrato de agencia o representación de sociedades extranjeras, lo mismo que su modificación o cancelación, Art. 25 de la Ley de Superintendencia de sociedades y Empresas mercantiles .
- 22- Las autorizaciones y fianzas que de conformidad al Art. 401 - del C. de Com. estén obligados a inscribir los agentes intermediarios.
- 23- El nombramiento del factor, modificación y terminación de su mandato. Art. 367 C. de Com.
- 24- Los poderes, nombramientos y credenciales mercantiles. Art. - 13 N° 4 C. de Com.
- 25- Revocación de poderes.
- 26- Compraventa con cláusula resolutoria.

- 27- Contratos de hipoteca sobre empresas mercantiles.
- 28- Contratos de adquisición de una nave.-Art. 476 Libro Tercero del Código de C. Marítimo.
- 29- La escritura de venta judicial de una nave hecha en pública subasta Art. 484 C. de Com. Marítimo.
- 30- Contratos de hipoteca sobre nave. Art. 2167 del C. Civil.
- 31- Los balances generales certificados de comerciantes. Art. 474 del C. de Com.
- 32- Las autorizaciones que de conformidad al Art. 7 del C. de Com se otorguen a los menores de eada para ejercer el comercio.
- 33- La sentencia judicial que autorice al menor para ejercer el comercio, de conformidad con el Art. 7 N° III del C. - de Com.
- 34- Las escrituras de cesión o traspaso de participaciones sociales en las sociedades de personas.-Art. 50 Inc. final - del C. de Com.
- 35- En los casos de exclusión o retiro de un socio en las sociedades de personas, Art. 58 del C. de Com.- (escritura de liquidación de la participación social)
- 36- Las escrituras de aumento de capital social, Art. 177 Inc. final del C. de Com. (modificación de escritura).
- 37- Las escrituras de disminución de capital social, Art. 183 del C. de Com. (modificación de escritura).
- 38- Las escrituras de empresas de responsabilidad limitada -- ilimitada, según la calidad del socio único, en el caso de

las sociedades reducidas a uno solo.- Art. 357 del C. de Com.

- 39- El nombramiento de liquidadores, cuando éste no conste en la escritura social.- Art. 329 del C. de Com.
- 40- La escritura de liquidación otorgada por los liquidadores, Art. 332 del C. de Com y 43 de la Ley de Procedimientos -- Mercantiles.
- 41- La certificación de la sentencia que declare la quiebra de un comerciante y la del punto de acta en que se eligió el síndico de la misma.- Art. 96 Pr. Mercantiles.
- 42- La certificación de la sentencia ejecutoriada de la disolución de una sociedad, Art. 39 de la Ley de Pr. Mercantiles.
- 43- Las concesiones mineras otorgadas por el Estado, para la explotación de minas, Art. 86 del C. de Minería.

Después de la enumeración de los casos en que la inscripción de los documentos mercantiles es obligatoria, pasará a hacer un breve estudio de algunos conceptos de importancia para la comprensión de nuestro estudio desde el punto de vista legal:

1- COMERCIANTE

Art. 2 C. de Com.-Son Comerciantes:

- I - Las personas naturales titulares de una empresa mercantil, que se llaman comerciantes individuales.
- II - Las sociedades, que se llaman comerciantes sociales.

2- ACTO DE COMERCIO

Art. 3 C. de Com.-Son actos de Comercio:

I - Los que tengan por objeto la organización transformación o disolución de empresas comerciales o industriales y los actos realizados en masa por estas mismas empresas.

II - Los actos que recaigan sobre cosas mercantiles.

3) COSAS MERCANTILES

Art. 5 del C. de Com. - Son cosas Mercantiles:

I - Las empresas de carácter lucrativo y sus elementos esenciales.

II - Los distintivos mercantiles y las patentes.

III- El Art. 553 del C. de Com. define la empresa mercantil de - la siguiente manera:

4) EMPRESA

Art. 553.- La empresa mercantil está constituida por un conjunto coordinado de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, con el objeto de ofrecer al público, con el propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

5) COMERCIO E INDUSTRIA EN PEQUEÑO

De conformidad con lo establecido en el Art. 2 del Reglamento de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria, comercio en pequeño es:

Art. 2.- Para los efectos de este reglamento se entenderá por:

a) Comercio en pequeño, el ejercido por empresarios individuales cuyo capital líquido sea menor de CIEN MIL COLONES;

- b) *Industria en pequeño, es la ejercida por empresas individuales cuyo capital líquido sea de CINCUENTA MIL COLONES;*
- c) *Comercio e industria en pequeño de sociedades, el ejercido por éstas por medio de empresas cuyo capital líquido sea el doble de las cifras mencionadas en los dos literales anteriores, res_pectivamente.*

6) CAPITAL LIQUIDO:

- a) *Capital líquido en las empresas individuales, es la diferencia entre el activo y el pasivo, determinado al iniciar sus activi_dades la empresa o por el balance al final de cada ejercicio y bajo el sistema de contabilidad por partida doble.*

Aquellos empresarios que no estén legalmente obligados a lle-var contabilidad, fijarán el capital líquido de sus empresas - por medio de declaración jurada.

- b) *Capital líquido en las empresas propiedad de sociedades, es: el activo neto a fondo de la empresa determinado al inicio de sus actividades o por el balance final de cada ejercicio y ba-jo el sistema de contabilidad por partida doble.*

7) EXTRANJEROS:

Las personas naturales, que no sean nacionales de cualquiera de - los Estados que formaron la República Federal de Centro América y las sociedades constituidas de acuerdo a las leyes extranjeras y sin domicilio en el país.

8) NACIONALES:

El Art. 4 de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Indus_tria define quienes son nacionales:

Art. 4.- Las personas naturales que sean nacionales de cualquiera

de los Estados que formaron la República Federal de Centro América podrán ejercer el pequeño comercio y la pequeña industria en el te
rritorio nacional con sujeción a las leyes de la República.

El Art. 146 de la constitución Política establece:

Art. 146.- El comercio y la industria en pequeño son patrimonio de los Salvadoreños por nacimiento y de los Centroamericanos naturales: Su protección será objeto de una Ley.

De conformidad al Art. 13 de la Ley de Reg. de Com. El primer Docu
mento de inscripción obligatoria es la Matrícula de Comerciante.

Comenzaré por señalar cuales son las personas que no están obliga-
das a obtener matrícula:

a) De conformidad al Art. 20 del C. de Comercio, las sociedades que se constituyan como colectivas o comanditarias simples, de capital fijo y que tiene exclusivamente una o más de las finalida
des que se indican a continuación, quedan exentas de las obligaciones profesionales de los comerciantes contempladas en el - Libro Segundo de este Código, salvo la de inscribir en el Regis
tro de Comercio la escritura social.

Las finalidades a que se refiere el inciso anterior son:

I - El ejercicio de la agricultura y la ganadería.

II - La construcción y arriendo de viviendas urbanas, siempre que no se constituya con ánimo de vender en forma regular y constante las edificaciones.

III - El ejercicio de profesiones liberales.

O sea, que estas sociedades, no están obligadas a obtener matrú
cula personal de comerciante tal aclaración está reforzada por los artículos 427, 428 N° V, 429 inciso 2° y 4° y 433 del C. de Com. y

el Art. 424 del mismo Código que establece las sanciones por la falta de matrícula de empresa

- b) Art. 422 inciso 2° C. de Com.- Los Comerciantes e Industriales en pequeño cuyo activo no exceda de diez mil colones, no están obligados a obtener matrícula personal.

Todas las disposiciones antes citadas regulan la actividad -- mercantil de los comerciantes nacionales, porque cuando se trata de un comerciante extranjero éstos están sujetos a la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio y la Industria así como a su reglamento.

PERSONAS OBLIGADAS A OBTENER MATRICULA

Cuando una sociedad extranjera desea realizar actos de comercio en El Salvador, deberá previamente seguir las diligencias de autorización señaladas en el Art. 358 del Código de Comercio y 15 y siguiente de la Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.

Esta clase de sociedades no podrá obtener matrícula personal de comerciante social sin la autorización correspondiente de conformidad con lo establecido en el Art. 415 N° VI del C. de Com.

En consecuencia para que una sociedad extranjera pueda ejercer actos de comercio en la República deberá:

- I Obtener la autorización a que se refieren los Arts. 358 Com. y 15 de la Ley de la Superintendencia.
- II- Una vez obtenida dicha autorización, podrá solicitarse la patente de comercio e industria de conformidad con el Art. 5 de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e industria.
- III-Obtenida la patente, la sociedad podrá solicitar su matrícula de comerciante, a cuya solicitud deberá agregarse la patente de comercio tal como lo ordena el Art. 9 N° 7 del Reglamento de la Ley de Registro de Comercio.

En la práctica ambas solicitudes pueden presentarse simultáneamente, pero esta última no la otorga el Registro de Comercio si no se ha obtenido anteriormente la patente mencionada.

Todos los demás comerciantes obligados a obtener matrícula personal -- Obligatoria:

Señalado en el Art. 13 N° 2 de la Ley de R. de Com.

LAS PATENTES

Según lo define el profesor Guillermo Cabanellas en la página 244 de su Diccionario de Derecho usual Tomo I, 9a. Edición.

Patente es el permiso gubernamental para el ejercicio de ciertos comercios e industrias, mediante el pago de la cuota o derecho para ello señalada.

Personas obligadas a obtener patente de comercio o industria en la República:

Los Arts. 1, 2 y 5 de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria y Art. 2 literal g) 4, 5 y 6 de su respectivo reglamento establecen lo siguiente:

Art. 1.-La finalidad de esta Ley es determinar las condiciones en que los extranjeros pueden dedicarse al comercio o a la industria, así como establecer condiciones que promuevan el comercio y la industria en pequeño.

Art. 2.-Para los efectos de esta Ley, se consideran extranjeros todos aquellos que no sean nacionales de ninguno de los Estados que formaron la República Federal de Centro América.

Art. 5.-Los extranjeros para ejercer el comercio y la industria, necesitan obtener patente que los faculte, etc.

Art. 2 del Reg.-Para los efectos de este reglamento se entenderá por:

EXTRANJEROS:

Las personas naturales que no sean nacionales de los Estados que formaron la República Federal de Centro América y las sociedades constituidas de acuerdo a las leyes extranjeras y sin domicilio en el país.

Art. 4. del Reg.-Las personas naturales que sean nacionales de cualquiera de los Estados que formaron la República Federal de Centro América podrán ejercer el pequeño comercio y la pequeña industria en el territorio nacional con sujeción a las Leyes de la República.

Art. 5 del Reg.-Para que las sociedades puedan ser propietarias de empresas que ejercen el comercio o la industria en pequeño, - será indispensable que tengan nacionalidad salvadoreña y que las participaciones o acciones de capital, en su totalidad, sean de propiedad de las personas a que se refiere el artículo anterior.

De lo establecido en las disposiciones legales citadas llegamos a la conclusión de que están obligadas a obtener patente de comercio e industria las siguientes personas:

- a) Las personas naturales extranjeras;
- b) Las personas jurídicas extranjeras (sociedades)
- c) Las sociedades constituidas de conformidad con las leyes de los países que formaron la República Federal de Centro América. Estas sociedades para la Ley siguen siendo extranjeras, ya que el término nacional se aplica únicamente a las personas naturales de conformidad con lo establecido en el Art. 4 transcrito. Y para ejercer el comercio o la industria previamente deberán obtener patente que los faculte.

AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONCEDER LA PATENTE DE COMERCIO E INDUSTRIA - EN EL PAIS

El Art. 5 de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio y la

Industria, dispone, que la autoridad competente para tramitar la autorización para obtener patente de comercio en el país, es la Dirección General de Contribuciones Directas, pero a partir del día primero de julio de mil novecientos setenta y tres, fecha en que entró en vigencia la Ley de Registro de Comercio se encuentra establecido en el artículo 100, que la oficina competente para otorgar dicha autorización es el Registro de Comercio.

Art. 100.-El Registro de Comercio será la oficina competente para aplicar la Ley Reguladora del ejercicio del Comercio e Industria, contenida en el Decreto Legislativo N° 279 de fecha 4 de marzo de 1969, publicada en el Diario Oficial N° 60, Tomo 222, del 27 del mismo mes y año. En consecuencia tal oficina tramitará las solicitudes de patente de comercio e industria, la renovación de éstas y ejercerá las funciones de control a que se refiere la Ley mencionada, así como las demás que ésta y el Reglamento de la misma confieran a la Dirección General de Contribuciones Directas.

La solicitud de patente se dirige al Jefe del Departamento de Registro de Matrículas de Comercio y Patentes de Comercio e Industria, de conformidad con lo establecido en el Art. 3 del Reglamento de Registro de Comercio, llenando los requisitos señalados por el Art. 11 del mismo cuerpo de leyes. Una vez otorgada la patente por el funcionario autorizado, deberán pagarse los derechos de registro de patente señalados en el Art. 74 de la Ley de Registro de Comercio.

DOCUMENTOS DE INSCRIPCIÓN OBLIGATORIA SENALADOS EN EL N° 3 DEL ART. 13 DE LA LEY DE REGISTRO DE COMERCIO.

Comenzaré por definir lo que es sociedad desde el punto de vista legal para luego enumerar los documentos que deben inscribirse:

El Código de Comercio en el Art. 17 inciso segundo establece lo siguiente:

Sociedad es el ente jurídico resultante de un contrato solemne celebrado entre dos o más personas, que estipulan poner en común bienes o industria con la finalidad de repartir entre sí los beneficios -

que provengan de los negocios a que van a dedicarse.

De conformidad con esta definición vemos que el Legislador no hizo diferencia entre sociedades civiles y mercantiles, y de conformidad al artículo 20 de este mismo cuerpo de leyes todas las sociedades tiene obligación de inscribir su escritura social en el Registro de Comercio.

DOCUMENTOS QUE DEBEN INSCRIBIRSE

a) ESCRITURAS DE CONSTITUCION DE SOCIEDADES

Los Arts. 21, 22, 24 y 25 del Código de Comercio, establecen las formalidades legales que deben seguirse y reunir toda sociedad.

Art. 21.-Las sociedades se constituyen, modifican, disuelven y liquidan por escritura pública, salvo la disolución y liquidación judiciales.

Art. 22.-La escritura social constitutiva deberá contener:

- I -Nombre, edad, ocupación, nacionalidad y domicilio de las personas naturales; y nombre, naturaleza, nacionalidad y domicilio de las personas jurídicas, que integran la sociedad.
- II -Domicilio de la sociedad que se constituye.
- III -Naturaleza.
- IV -Finalidad
- V -Razón social o denominación, según el caso.
- VI -Duración o declaración expresa de constituirse por tiempo indeterminado.
- VII -Importe del capital social; cuando el capital sea variable se indicará el mínimo.

- VIII -Expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros -- bienes, y el valor atribuido a éstos.
- IX -Régimen de administración de la sociedad, con expresión de -- los nombres, facultades y obligaciones de los organismos res- pectivos.
- X -Manera de hacer distribución de utilidades y, en su caso la - aplicación de pérdidas, entre los socios.
- XI -Modo de constituir reservas.
- XII -Bases para practicar la liquidación de la sociedad; manera de elegir liquidadores cuando no fueren nombrados en el instru- mento y atribuciones y obligaciones de éstos.

Además de los requisitos aquí señalados, la escritura deberá contener los especiales que para cada clase de sociedad establezca es te Código.

Art. 24.-Las escrituras de constitución, modificación, disolu- ción y liquidación de sociedades, lo mismo que las certificaciones de las sentencias ejecutoriadas que contengan disolución o liquidación ju diciales de alguna sociedad, se inscribirán en el Registro de Comercio.

Art. 25.-La personalidad jurídica de las sociedades se perfe- ciona y se extingue por la inscripción en el Registro de Comercio de - los documentos respectivos.

Dichas inscripciones determinan, frente a terceros, las facul- tades de los representantes y administradores de las sociedades, de a- cuerdo con su contenido.

Las sociedades inscritas no pueden ser declaradas nulas con e- fectos retroactivos, en perjuicio de terceros.

b) ESCRITURAS DE MODIFICACION DE SOCIEDADES

Modificación, según la define el doctor Guillermo Cabanellas - en la página 720 de su Diccionario de Derecho Usual es: "Cambio en la estructura, naturaleza, contenido, forma, lugar o destino de algo//Moderación//Restricción a un grado en que las cosas adquieren - singularidad.//Enmienda, concreción, adición//Derogación de un precepto.

Desde el punto de vista legal, una sociedad puede modificarse en los siguientes casos:

- I - Cuando los socios acuerdan cambiar su estructura, naturaleza, forma o contenido, ya sea agregando, suprimiendo, - modificando una cláusula de la escritura social o de los Estatutos en su caso.
- II - Cuando por disposición de la Ley, los socios se ven obligados a modificar la escritura social a fin de adaptarla a un nuevo sistema legislativo, como en el caso del Art. -- 1557 del Código de Comercio, que estableció la obligación de reformar los instrumentos sociales a fin de adaptar las al nuevo Código de Comercio.

Una sociedad puede modificarse voluntariamente en los siguientes casos:

- a) En los casos de aumento de capital social,
- b) En los casos de disminución de capital social.
- c) En los casos de fusión de sociedades.
- d) En los casos de transformación de sociedades,
- e) En cualquier otro caso en que se derogue, incorpore, o modifique alguna cláusula de la escritura social.

c) ESCRITURAS DE DISOLUCION DE SOCIEDADES:

El profesor Joaquín Rodríguez y Rodríguez, al referirse a la -

etapa de la disolución de las sociedades en su obra Curso de Derecho Mercantil, Tomo 1, 10a. Edición, Pág. 197, expone los siguientes: La sociedad mercantil supone el reconocimiento de la existencia de dos o más personas que crean mediante el contrato social - un complejo de relaciones de obligación y patrimoniales que reciben un trato unitario, en la medida en que ello resulte conveniente y necesario para la mejor consecución de un fin común. Las circunstancias que según la Ley son capaces de poner fin al contrato de sociedad se llaman causas de disolución. El estado jurídico que resulta de la presencia de una de dichas causas es el que se llama estado de disolución, es decir, la situación de la sociedad que pierde su capacidad jurídica para el cumplimiento del fin para el cual se le creó y que sólo subsiste para la resolución de los vínculos establecidos por la sociedad con terceros, por aquellos con los socios y por éstos entre sí. La existencia de una causa de disolución no acaba inmediatamente con la sociedad, sino que es el punto de partida de la situación de disolución que debe desembocar en la etapa de la liquidación.

Nuestro Código de Comercio en los Arts. 59 y 187 contempla -- las causas de disolución de las sociedades de personas y de las sociedades de capital por separado, por ser diferentes las causas que motivan, así el Art. 59 expresa lo siguiente:

Art. 59.-Las sociedades de personas se disuelven por cualquiera de las siguientes causas:

- I - Expiración del término señalado en la escritura social, cuya prórroga podrá estipularse tácitamente;
- II - Imposibilidad de realizar el fin principal de la sociedad, o consumación del mismo.
- III - Pérdida de las dos terceras partes del capital social.
- IV - Acuerdo unánime de los socios a menos que en la escritura social se haya estipulado que tal decisión pueda tomarse por mayoría.

La sociedad también termina por la resolución judicial que ordene su disolución y liquidación, en los casos contemplados en el

Capítulo XII del Título II del Libro Primero de este Código, y por fusión con otras sociedades, etc.

Art. 60.-Las sociedades de personas no se disuelven por la -- muerte de uno de los socios, salvo pacto en contrario.

El pacto de continuación con los herederos debe figurar en el contrato social para que surta efecto entre los socios, los herederos y los terceros.

Art. 61.-La exclusión o retiro de un socio no es causa de disolución, salvo que se hubiera pactado de modo expreso, etc.

Art. 63.-La disolución no es automática. En consecuencia, las causales de disolución contempladas en este Código no ponen fin -- por sí solas a la existencia de la sociedad, hasta que no se acuede o reconozca la disolución por los socios, en escritura pública, o se pronuncie sentencia declarando la disolución.

Inciso final: La escritura de disolución y la ejecutoria de la sentencia en su caso, se inscribirán en el Registro de Comercio y surtirán sus efectos desde la fecha de su inscripción.

El Art. 187 C. de Com. señala las causales de disolución de -- las sociedades de capital.

Art. 187.- Las sociedades de capital se disuelven por cualquiera de las siguientes causas:

- I - Expiración del plazo señalado en la escritura social a menos que la Junta general de accionistas acuerde la prórroga del mismo, con los requisitos exigidos para modificar el pacto social.
- II - Imposibilidad de realizar el fin principal de la sociedad o consumación del mismo, cambiar la finalidad, observando los requisitos legales.

- III - Pérdida de más de las tres cuartas partes del capital,
- IV - Acuerdo de la Junta General de Accionistas en sesión extraordinaria.
- V - Por sentencia judicial que declare su disolución y ordene su liquidación.

d) ESCRITURAS DE LIQUIDACION DE SOCIEDADES

El término liquidación lo define el doctor Roberto Lara Velado en sus apuntes "INTRODUCCION AL DERECHO MERCANTIL", primera parte - (Revista de Derecho julio-diciembre, 1965, así: El proceso mediante el cual una sociedad disuelta, concluye definitivamente su vida jurídica; en consecuencia, el proceso tiene por objeto terminar las operaciones pendientes, cancelar las deudas a cargo de la sociedad y cobrar los créditos a favor de esta, convertir todo el haber social en una masa partible fácilmente entre los socios y efectuar entre ellos la división del remanente que quedare después de cancelar las obligaciones de la sociedad.

El artículo 326 del C. de Com. expresa lo siguiente: Disuelta la sociedad, se pondrá en liquidación; pero conservará su personalidad jurídica para los efectos de ésta.

La liquidación de las sociedades se encomienda a los liquidadores quienes administran y representan a la sociedad, su nombramiento deberá inscribirse en el Registro de Comercio. Los liquidadores llevan a cabo la liquidación de la sociedad de conformidad con las normas fijadas en el pacto social o de conformidad con el acuerdo de los socios. La facultad final de los liquidadores después de liquidar la participación de cada socio, es la de otorgar la escritura de liquidación de la sociedad y obtener su inscripción en el Registro de Comercio.

Documentos de Inscripción Obligatoria señalados en el numeral 4 del Art. 13 de la Ley de Registro de Comercio

Definiré primeramente algunos conceptos y señalaré las disposiciones legales señalando la obligación de inscribir los documentos.

a) FACTOR

El Art. 365 del C. de Com. define lo que es un factor:

Son factores quienes dirigen por cuenta ajena una empresa, una rama especial de ella o un establecimiento de la misma.

Los factores de conformidad con el Art. 367 Com. tienen obligación de inscribir su nombramiento en el Registro de Comercio.

b) GERENTE:

Según lo define el profesor Cabanellas en la página 260 del - Diccionario de Derecho Usual, Tomo es GERENTE: Quien dirige, con arreglo a los estatutos o poderes otorgados, los negocios de una sociedad o empresa mercantil y lleva la firma de la entidad o establecimiento.

Según nuestro Código de Comercio, el gerente puede ser nombrado por la Junta General de Accionistas cuando así lo dispongan los Estatutos de la sociedad o por la Junta Directiva de la Compañía o por el director único en su caso. El gerente de la sociedad puede ser o no accionista de ésta.

En caso que no se señalen a los gerentes sus atribuciones en la sociedad, éste tendrá las que señala el Art. 366 del C. de Com.

Asimismo el Art. 644 del C. de Com establece: que los gerentes por el solo hecho de su nombramiento, se reputan autorizados - para suscribir títulos valores a nombre de ellos. Los límites de esta autorización serán señalados por los Estatutos de la - Sociedad o por los respectivos poderes que se le otorguen. Además, el cargo de gerente de una compañía, según lo dispone el

artículo 273 del Código de Comercio, es personal y no puede de desempeñarse por medio de apoderado.

Los administradores de la sociedad, ejercen la dirección y vi-gilancia de la gestión de los gerentes, aún cuando éstos hayan sido nombrados por la Junta General de Accionistas o con arre-glo al pacto social.

c) BONO:

El término BONO, lo define el profesor Guillermo Cabanellas en la siguiente forma: "En términos de comercio, BONOS son los tí-tullos de deuda emitidos por la tesorería del Estado o de otra corporación pública. Pág. 295, Diccionario de Derecho Usual, - Tomo I, 9a. Edición.

El artículo 1222 del C. de Com. señala las disposiciones que deberán regir la emisión de los bonos bancarios.

Los bonos bancarios hipotecarios según lo define el Art. 1229 del Código de Comercio son obligaciones emitidas por un banco, con garantía de una hipoteca directamente constituida en favor de sus titulares, por la persona a quien el banco acredita el importe de la emisión.

C) DOCUMENTOS SUJETOS A INSCRIPCION FACULTATIVA

Pasemos ahora a enumerar los documentos mercantiles que no requieren de inscripción en el Registro de Comercio para que produzcan efecto entre las partes o contra terceros. Esto es así porque la inscripción o no de tales documentos, únicamente perjudica o aprovecha a la persona a cuyo beneficio se constituyó el acto o contrato celebrado.

Estos documentos son los siguientes:

c) DOCUMENTOS DE INSCRIPCION FACULTATIVA

- 1.- Los contratos de venta a plazos de bienes muebles-Art. 1038 - del C. de Com.
- 2.- Los contratos de crédito a la producción y de prenda sin desplazamiento.
- 3.- El nombre comercial, Art. 570 del C. de Com.
- 4.- Las marcas de fábrica y de Comercio y demás distintivos comerciales.
- 5.- Los instrumentos en que se transfieran dichos distintivos o - en que se autorice el uso de las marcas de fábrica.
- 6.- Las patentes de invención.-Art. 595 del C. de Com. y 598 C. - de Com.
- 7.- Derechos de autor, o de propiedad literaria.
- 8.- El arrendamiento de empresas mercantiles y naves.
- 9.- La transferencia o la transmisión de las patentes de invención y de derechos de autor o propiedad literaria.-Art. 594 del C. de Com.

d) CONCLUSIONES

Al hacer el estudio de este tema he obtenido las siguientes conclusiones:

- 1.- El Registro de Comercio tiene por objeto garantizar la publicidad formal de los actos o contratos mercantiles que de conformidad con la Ley requieren de tal inscripción.
- 2.- Establecimos también que no todos los documentos mercantiles son de inscripción obligatoria, pues si la inscripción del documento es en beneficio de la persona a cuyo favor se ha otorgado su -- inscripción es facultativa.

- 3.- Ahora bien, si la inscripción del documento es obligatoria, y ésta no se efectúa, la ley señala una serie de sanciones aplicables a cada caso con el objeto de obtener su cumplimiento, - estas sanciones están señaladas en los Arts. 85 y siguientes - de la Ley de Registro de Comercio, tales son:
- a) Ni los Tribunales de Justicia, ni las oficinas administrativas, admitirán en juicios ni diligencias los documentos que debiendo ser inscritos en el Registro de Comercio no lo están al ser presentados en tales dependencias o Tribunales;
 - b) Ni los Tribunales de Justicia ni las oficinas administrativas podrán admitir en juicios o diligencias ningún documento que se presente sin que se encuentre inscrito en el Registro de Comercio, estando sujeto a inscripción obligatoria.
 - c) El funcionario a quien se le presenta un documento sin inscripción debiendo estarlo, deberá dar aviso al registrador respectivo a fin de que dicho funcionario imponga al infractor las sanciones que la Ley señala para cada caso.
- 4.- Cuando el documento que va a inscribirse tiene un antecedente^{no} - inscrito y el derecho en él incorporado proviene de una sucesión o de una donación, es necesario que dicho documento sea calificado previamente por el fisco a fin de determinar si el acto o contrato celebrado es susceptible de causar el pago del impuesto sucesoral o de donación según el caso o está exento de ello. - Todo de conformidad con los Arts. 32 de la L.G.S. y 16 Inc. 1° de la Ley de Registro de Com.
- 5.- Cuando se trata de inscribir una escritura de disolución social, ya explicamos que en este caso no hay razón para someter este documento a calificación fiscal, por cuanto que no hay adjudicación de bienes de ninguna clase a favor de los socios y por tanto debe inscribirse en el Registro de Comercio sin calificación fiscal.

6.- Cuando se trate de inscribir cualquier escritura de liquidación de una sociedad, el Registrador debe tener en cuenta de que este documento ya esté calificado por el fisco para poderlo inscribir, porque aún cuando la Ley de Impuesto sobre Donaciones no hace referencia a este caso, como ya vimos, por medio de la liquidación social se hace adjudicación de bienes a los socios y este acto jurídico puede dar lugar a una donación presunta. Por tanto debe presentarse junto con la escritura de liquidación, la certificación de la resolución a que se refiere el Art. 16 de la Ley de Impuesto sobre donaciones.

7.- Como conclusión final, propongo, que tanto los Arts. 468 del C. de Com. 16 de la Ley de Registro de Comercio y 16 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones sean reformados a fin de armonizarlas con el Art. 32 de la Ley de Gravamen de las sucesiones.

Asímismo se reforme el N°5 del artículo 4 de la L.I.D. en el sentido de que el término disolución se cambie por el de liquidación, por ser este el acto jurídico el que realmente puede -- causar el pago de impuestos de donación.

8.- Al analizar el Art. 13 de la Ley de Registro de Comercio, tema de nuestro estudio, establecimos que algunos de los documentos en el señalados, no son de inscripción obligatoria y otros que no se encuentran señalados expresamente en dicha disposición, si están sujetos a inscripción.

9.- Finalmente consideramos que el Estado, por medio del Registro de Comercio está obligado a velar por fiel cumplimiento de la Ley con el objeto de proteger los intereses del mismo Estado, los comerciantes, los terceros y sus habitantes en general.

-----.....-----

DOCUMENTOS SUJETOS A CALIFICACION FISCAL

- a) Generalidades
- b) Constitución, modificación, disolución y liquidación de Sociedades;
- c) Traspaso de participaciones Sociales

a) GENERALIDADES

En el estudio de este tema trataremos de clasificar los documentos mercantiles que requieren de calificación fiscal para su inscripción en el Registro de Comercio. Como expusimos, la calificación fiscal de los documentos compete exclusivamente a la Dirección General de Contribuciones Directas, y es esta oficina de Estado la que determina si un acto jurídico causa o no impuestos sucesorales o de donación.

Para los efectos de recaudación y fiscalización de los impuestos, el legislador ha señalado los hechos que generan el pago de éstos, su objeto y los sujetos obligados.

Así por ejemplo tenemos:

- 1.- Que el Decreto N° 79 de fecha de 22 de agosto de 1972, publicado - en el Diario Oficial N° 165, Tomo 236, de fecha 6 de septiembre del mismo año, en su Art. 1 expresa lo siguiente: "Se establece el Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco, en el cual deberán inscribirse todas las personas naturales, jurídicas, los fideicomisos y los nacionales que están obligados al pago de los impuestos de Renta, Vialidad Serie "A", Alcabala, Donaciones, Sucesiones, Matrícula de Comercio y de Tímbres, de Importación y Exportación de Matrícula de vehículos Automotores y cualquier otra contribución fiscal que requiera, por Ley o Reglamento, la obligación de estar inscrita.
- 2.- El Art. 7 N° 4 de la Ley de Gravamen de las sucesiones, expresa:

Quando por el hecho de la muerte, las participaciones que el causante tuvo en una sociedad deban pasar a otra persona a cualquier título

lo. En este caso deberá pagarse el impuesto correspondiente y también cuando se transfieren valores o depósitos gravables de conformidad al Art. 37 LGS.

- 3.- El impuesto que con mayor frecuencia se pretende evadir en las operaciones mercantiles, es el impuesto de donación y es por esta razón, que el Legislador ha tratado de regular todos los casos en que los actos o contratos pueden causar el pago de dicho impuesto; es así como el Art. 4 numerales 4°, 5° e inciso final de la Ley de Impuesto sobre donaciones, establecen lo siguiente:

Art. 4.- Para los efectos de esta Ley se reputan como donaciones, salvo prueba en contrario:

- 4°) Las operaciones de compraventa que se realicen de una persona natural a una jurídica siempre que esta última esté integrada exclusivamente por el cónyuge de dicha persona, sus parientes dentro del segundo de consanguinidad o segundo de afinidad legítima, su padre o hijo adoptivo, ya sea que concurren en la integración de la persona jurídica todos o algunos de éstos.

Se entenderá que concurre la situación prevista cuando el ochenta por ciento o más del capital social, pertenezca a las personas indicadas, etc.

- 5°) La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el valor de los bienes que se entreguen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existió entre los aportes respectivos en beneficio de alguno o algunos de ellos.

Inc. final.- También se reputa que existe donación cuando en la constitución de sociedades o en la modificación de ellas, se da a una persona la propiedad de un derecho social sin constar que haya hecho un aporte efectivo y real, o cuando aparezca que lo ha hecho por valor inferior al del derecho social otorgado. En este último caso el gravámen recaerá únicamente sobre la diferencia.

De las disposiciones transcritas podemos enumerar los documen

tos que requieren de calificación fiscal.

Como lo expusimos, la calificación fiscal de un documento mer-
cantil, consiste en determinar si el acto o contrato celebrado, -
es susceptible de causar el pago de impuesto sucesorales o de don-
ación, según el caso.

b) CONSTITUCION, MODIFICACION, DISOLUCION Y LIQUIDACION DE SOCIEDA-
DES.

1.- Escrituras de Constitución de una sociedad.-
Calificación Fiscal.-

Estos documentos están sujetos a calificación fiscal, pero co-
mo lo establecimos anteriormente, la calificación es posterior a su
inscripción. El Registrador de Comercio inscribe este documento --
con base en el Art 16, de la Ley de Registro de Comercio que en lo
pertinente establece los siguiente: "Los documentos que deban ins-
cribirse en el Registro de Comercio, lo serán sin necesidad de ca-
lificación fiscal previa". etc.

Este procedimiento me parece lógico, de lo contrario, si la -
escritura de Constitución Social no está inscrita en el Registro -
de Comercio, la sociedad no tiene existencia jurídica, de conformi-
dad con el Art. 25 del C. de Com. Esta situación causaría proble-
ma, tanto a los comerciantes que la han constituido, como a los --
terceros que contraten con ella, pues no pueden iniciar legalmen-
te sus operaciones mercantiles, ni cumplir la finalidad social, de
lo contrario si inicia sus operaciones sin estar inscrita, se con-
vierte en una sociedad irregular sancionada por el Código de Comer-
cio. Por tanto, es tanta la urgencia de que la sociedad exista --
inscrita, que el Art. 353 del C. de Com. faculta a cualquiera de -
los socios para que gestione su inscripción dentro del término -
de quince días siguientes a su otorgamiento y desde el punto de --
vista fiscal al constituir una sociedad no se están traspasando a
ningún título bienes propiedad de ésta. De conformidad con lo esta-
blecido en el Art. 196 del C. de Com. previo al otorgamiento de la
escritura de constitución social, la Superintendencia de Socieda-

des y Empresas Mercantiles efectuará el valúo de los bienes que -- van a aportarse a la sociedad, con el único objeto de determinar su capital social.

Ahora bien, aún cuando el valúo de los bienes aportados a la sociedad ha sido hechos por peritos de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, la Dirección General de Contribuciones Directas, puede objetar dicho valúo, ordenando se efectúe - la fiscalización de los bienes aportados con el objeto de tasar el impuesto causado por tal operación. En tal caso, estas diligencias requieren de una serie de trámites, que de no estar inscrita la so ciedad en el Registro de Comercio, causaría problemas para el ini- cio de las operaciones mercantiles.

Sobre el problema que afrontan los comerciantes,, al efectuar se un doble valúo de los bienes aportados a la sociedad, diremos - lo siguiente: puede suceder que el valúo hecho por la Superinten- dencia es inferior al efectuado por la Dirección General, y en con secuencia el monto del impuesto fijado es mayor que el declarado, y en este caso el contribuyente se hace acreedor a las sanciones - establecidas en el Art. 46 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

2 - ESCRITURAS DE MODIFICACION DE SOCIEDAD

Comenzaré el desarrollo de este tema por transcribir la defi- nición que del término modificación que hace el profesor Guillermo Cabanellas en su diccionario de Derecho Usual, Edic. 9a., Tomo I - páginas 720.

MODIFICACION:

Cambio en la estructura, naturaleza, contenido, forma, lugar - o destino de algo. Moderación; suspensión de exceso, innovación; / Reforma. / Restricción o un grado en que las cosas adquieren singula ridad/Enmienda, corrección. /Adición. /Derogación o abrogación de un precepto.

De conformidad con la ley y el Art 24 del C. de Com. establece

que las escrituras de modificación de sociedades se inscriben en el Registro de Comercio.

Una sociedad puede modificar su escritura social por voluntad de los socios o en cumplimiento de disposición legal como es el caso del Art. 1557 del C. de Com. que impuso a las sociedades la obligación de adaptar su escritura social a las disposiciones legales vigentes.

Casos en que existe modificación de escritura social por voluntad de los socios.

- a) Cuando se suprime, modifica, incorpora una cláusula en la escritura social.
- b) Cuando se aumenta el capital social
- c) Cuando se disminuye el capital social.
- d) Cuando se efectúa una fusión de sociedades.
- e) Cuando se efectúa la transformación de sociedades (una sociedad de capital fijo a capital variable; o una colectiva en anónima) etc.

CALIFICACION FISCAL

De conformidad con el Art. 468 del C. de Com., estos documentos se inscriben sin previa calificación fiscal pero ya lo establecimos, que esta disposición legal y parcialmente el Art. 16 de la Ley Registro de Comercio, se encuentran derogados por la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

En consecuencia, para inscribir tales escrituras, el Registrador de Comercio deberá cumplir con lo establecido en el Art. 32 L.G.S. que a su tenor literal dice: "En ningún registro público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de todos o cualquiera de los herederos o terceras personas, derecho alguno que provenga de una su

cesión o de un fideicomiso por causa de muerte, sin que se presente - certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción, etc.

En esta forma cumple con lo establecido en el Art. 16 inciso 2° de la Ley de Registro de Comercio que en su parte pertinente dice lo siguiente:

"Y no podrá inscribirse a favor de terceras personas, derecho alguno que provenga de bienes o derechos inscritos bajo tales circunstancias, etc.

O sea que cuando se modifica una sociedad existe ya un antecedente inscrito y por tanto el acto o contrato jurídico posterior puede ser susceptible del pago de impuestos sucesorales o de donación.

3 - ESCRITURAS DE DISOLUCION DE SOCIEDADES

Antes de afirmar si estos documentos están sujetos a calificación fiscal, previa a su inscripción en el Registro de Comercio, vamos a transcribir la definición que da el profesor Guillermo Cabanellas del término DISOLUCION: "Acción o efecto de disolver. // Separación, desunión. // Destrucción de un vínculo. // Término de una relación contractual, especialmente cuando no se debe al cumplimiento del fin o del plazo. // Resolución extinción, conclusión", etc.

y además transcribiremos algunas disposiciones legales a fin de - determinar si las escrituras de disolución social están sujetas a tal calificación. Los Arts. 63, 65, 188 del C. de Com y 39 del C. de Pr. Merc., establecen lo siguiente:

Art. 63.-La escritura de disolución y la ejecutoria de la sentencia en su caso, se inscribirán en el Registro de Comercio y surtirá sus efectos desde la fecha de la inscripción.

Art. 65.-C. de Com. La disolución de una sociedad incapacita a esta para continuar la explotación de sus negocios y llevar a cabo nuevas operaciones. En consecuencia, los administradores deben suspender las actividades sociales so pena de incurrir en responsabilidad, per sonal, solidaria e ilimitada por la violación de este precepto.

Art. 188.-La escritura en que se reconoce la disolución de una sociedad se inscribirá en el Registro de Comercio.

Art. 189.-Inc. final. La certificación de la sentencia judicial ejecutoriada que decreta la disolución, se inscribirá en el Registro de Comercio.

Art. 39.-Del C. de Pr. Merc..-Ejecutoriada la sentencia de di solución, el Juez librará certificación de la misma para su inscripción en el Registro de Comercio. De vuelta al juez la certificación debidamente inscrita, aquel prevendrá a los socios para que, dentro de los treinta días contados desde el siguiente al de la última notificación, hagan la designación del liquidador o liquidadores.

Ni de la definición transcrita, ni de las disposiciones legales citadas, ni de las demás normas que regulan esta materia, concluimos que estos actos jurídicos generen el pago de impuestos sucesorales o de donación pues no se trata de adjudicar bienes a favor de los socios, y en consecuencia no puede hablarse de traspaso de derechos a ningún título, pues como lo establece el Art. 65 del C. de Com. antes citado, la disolu ción de una sociedad incapacita a ésta para continuar la explotación de sus negocios y llevar a cabo nuevas operaciones.

Sí bien es cierto, que el Art. 4 N° 5 de la L.I.D. establece que la adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, se reputa como donación, nosotros continuamos afirmando que en la disolución de una sociedad, no hay entrega de bienes a los socios y por tanto los documentos que contienen -

la disolución social no requieren de calificación fiscal anterior ni posterior a su registro y por tanto el término DISOLUCION empleado en tal disposición legal es incorrecto y debe cambiarse por el término LIQUIDACION porque en esta operación sí puede haber adjudicación de bienes a los socios.

4- LAS ESCRITURAS DE LIQUIDACION DE SOCIEDADES

LIQUIDACION:

"La liquidación social es el proceso mediante el cual una sociedad disuelta, incluye definitivamente su vida jurídica; en consecuencia, el proceso tiene por objeto terminar las operaciones pendientes, cancelar las deudas a cargo de la sociedad y cobrar los créditos a favor de ésta, convertir todo el haber social en una masa partible fácilmente entre los socios, y efectuar entre ellos la división del remanente que quedare después de cancelar las obligaciones de la sociedad. "Tomado de la Revista de Derecho N° 2 julio-diciembre 1965. "Introducción al Estudio del Derecho Mercantil" del Dr. Roberto Lara Velado"

CALIFICACION FISCAL

De conformidad con lo establecido en el Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio, se entiende, que las escrituras de liquidación de una sociedad son documentos susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación, pues al efectuarse la liquidación de una sociedad, o la liquidación de la cuota, del difunto en las sociedades de personas, hay entrega de bienes a los socios y en consecuencia pueden reputarse como donaciones presuntas y por tanto estos documentos están sujetos a calificación fiscal, previa a su inscripción en el Registro de Comercio.

Ahora bien, el problema que nos ocupa es de encontrar en la Ley de Impuesto sobre Donaciones, la disposición legal que regula el caso de adjudicación de bienes en la liquidación de sociedades;

Entendemos que se trata de un vacío legal o de una incorrecta aplicación del término disolución al caso en cuestión.

Para concluir con este estudio, transcribiré algunas disposiciones legales que aclaran lo dicho anteriormente:

Art. 332 N° VI.-C. de Com.-Liquidar a cada socio su participación en el haber social, una vez hechos el depósito y publicación del balance, a que se refiere el ordinal anterior.

Art. 335.-C. de Com.-En la liquidación de las sociedades de personas una vez pagadas las deudas sociales, el remanente se distribuirá entre los socios conforme a las siguientes reglas: etc....

Art. 60.-Inc. 4° C. de Com.-Cuando muera un socio, y la sociedad deba continuar con sus herederos, se hará liquidación de la cuota correspondiente al difunto, y se pagará a aquellos. Igual cosa se hará cuando solamente se retiren algunos de los herederos, etc.

Art. 52.-C. de Com.-Cuando se excluye a un socio se hará liquidación y pago de la participación social. etc.

c) TRASPASO DE PARTICIPACIONES SOCIALES

En este apartado dividiremos nuestro estudio en dos sub-temas:

- 1.- Traspaso de participaciones sociales por acto entre vivos, y
- 2.- Traspaso de participaciones por causa de muerte.

1.- Traspaso de participaciones sociales por acto entre vivos

En este punto nos referiremos a la facultad que tiene el socio de ceder su participación social a un tercero, pero antes transcribiré la definición de cesión que hace el profesor Cabanellas en su diccionario de Derecho Usual, pág. 380

CESIÓN:

La renuncia gratuita u onerosa, que se hace de una cosa, crédito, acción o derecho a favor de otra persona. El que cede se de nomina cedente; y quien adquiere por este título cesionario.

La cesión de no usarse como sinónimo de transmisión (V.EV.) es un contrato por el cual uno transfiere a otro el crédito, derecho o acción que tiene contra un tercero.

La cesión puede efectuarse por venta, donación, permuta, dación en pago, legado o cualquier otro título eficaz para que lo propio de uno se torne del que antes era ajeno. Pueden constituir objeto de la cesión todos los derechos y acciones, así reales - como personales. Como contrato, las partes deben tener capacidad necesaria para concertarla; y, más aún, la plena, la suficiente para enajenar. Si se cede mediante precio en dinero, la cesión será juzgada como contrato de compraventa, si fuera por otra cosa con valor en sí, o por otro derecho igual, será juzgada como contrato de permuta; y si se cediere gratuitamente, la cesión se considerará como donación, si es por acto inter vivos, y cual legado si se realiza por testamento u otro acto mortis causa".

Cuando hablamos de participaciones sociales, nos referimos a los aportes hechos por los socios en una sociedad de personas, pues como lo establece el Art. 4 del Código de Comercio, su capital social está integrado por cuotas o participaciones sociales que no pueden cederse sino de conformidad con lo establecido por la Ley. El art. 50 del C. de Com. dice lo siguiente: Los socios no pueden ceder sus derechos en la sociedad sin el consentimiento - de todos los demás, y, sin él, tampoco pueden admitirse otros nue vos, salvo que en uno u otro caso la escritura social disponga - que será suficiente el consentimiento de la mayoría.

La cesión no surtirá efecto contra terceros, sino hasta que se -

inscriba en el Registro de Comercio.

En esta clase de sociedades, la calidad personal de los socios, es tan importante que constituye, la condición esencial de la voluntad de asociarse, es por esta razón que el artículo 50 antes transcrito establece: que se requiere del consentimiento de todos los socios para que un socio pueda ceder sus derechos en la sociedad, o cuando van a admitirse otros nuevos.

Es tan marcada la tendencia personalista de estas sociedades que cuando se plantean estos casos, los socios tienen el derecho de tanteo para que puedan adquirir ellos mismos el derecho que se pretende ceder. Pero cuando los socios no adquieren estos derechos, ocurre lo que llamamos cesión de derechos, la que si se efectúa gratuitamente y por acto entre vivos, se considerará como donación, y como resultado de este traspaso habrá que otorgar la escritura de modificación social.

Esta escritura, para inscribirla en el Registro de Comercio, deberá previamente calificarse por el fisco, pues se trata de uno de los casos comprendidos en el inciso final del art. 4 de L.I.D.

2 - TRASPASO DE PARTICIPACIONES SOCIALES POR CAUSA DE MUERTE

Ciertamente, la calidad personal de los socios es la condición esencial de la voluntad de asociarse en una sociedad de personas, pero este principio dejó de ser estricto cuando entró en vigencia el actual Código de Comercio, que en el artículo 60 establece lo siguiente:

"Las sociedades de personas no se disuelven por la muerte de uno de los socios, salvo pacto en contrario". etc.

Actualmente, las participaciones de capital que deja un socio que fallece, pueden pasar a sus herederos si así lo acordaren los socios en el contrato social. Si esto ocurre habrá necesidad de modificar la escritura social y en consecuencia antes de inscribirla en el Registro de Comercio, deberá someterse a ca

lificación fiscal, de conformidad con lo establecido en la L.G.S. ya expuesta.

Cuando los bienes que van a traspasarse consisten en acciones valores o depósitos gravables o créditos pertenecientes a la -- persona fallecida deberá dársele cumplimiento a lo establecido en el Art. 37 de la L.G.S. que expresa lo siguiente:

"No se hará transferencia ni entrega de acciones, valores o - depósitos gravables, ni pago de créditos pertenecientes a una - persona fallecida, sin que se presente constancia auténtica de estar pagado totalmente el impuesto respectivo o de que la asig- nación está comprendida en las exenciones que expresa el Art. 12 de la presente Ley. etc.

d) FUSION DE SOCIEDADES

El Art. 315 del C. de Com. establece lo siguiente: "Hay fusión cuando dos o más sociedades integran una nueva, o cuando una ya existente absorbe a otra u otras. La nueva sociedad y la incorpo- rante adquiere los derechos y contrae todas las obligaciones de las sociedades fusionadas o incorporadas.

Al ocurrir la fusión de sociedades habrá que modificar el pac- to social ya se trate de fusión por absorción o cuando se inte- gre una nueva sociedad.

Como lo venimos diciendo, cuando se trata de inscribir en el - Registro de Comercio una escritura de modificación social, debe- rá estar previamente calificada por el fisco, de conformidad a - los Arts. 32 L.G.S. y 16 Inc. 2º de la Ley de Impuesto sobre Do- naciones.

e) CONCLUSIONES:

- 1.- Entendemos que los artículos 468 del C. de Crm., 16 de la Ley de Registro de Com y 16 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones se refieren a aquellos documentos que contienen actos jurídicos

susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación.

- 2.- Cuando el documento se presenta al Registro para su inscripción, el Registrador deberá examinar si el acto o contrato en el contenido puede causar el pago de impuestos sucesorales o de donación.
- 3.- Cuando se constituye una sociedad, su escritura no tiene antecedente inscrito, pues los derechos que origina este documento no provienen de ningún derecho adquirido ni de una sucesión por causa de muerte ni de una donación entre vivos.
- 4.- Las escrituras de modificación de sociedades si ameritan de calificación fiscal previa de conformidad a las disposiciones legales citadas.
- 5.- El acuerdo de disolución de sociedades, no debe estar sujeto a calificación fiscal, ni anterior ni posterior a su inscripción en el Registro de Comercio por las razones antes expuestas.
- 6.- Las escrituras de liquidación de sociedades si deben someterse a calificación fiscal antes de inscribirse en el Registro de Comercio.
- 7.- Las escrituras de fusión de sociedades deben calificarse previamente por la Dirección General de Contribuciones Directas, porque al fusionarse las sociedades modifican su pacto social.

-----

DOCUMENTOS NO SUJETOS A CALIFICACION FISCAL

a) Generalidades

b) Documentos de inscripción obligatoria no sujetos a calificación fis

cal

d) Conclusiones

a) GENERALIDADES

Dado que el comercio es uno de los factores de mayor incidencia económica en el país, en el que intervienen gran cantidad de parámetros tales como la oferta, la demanda, los precios etc. se vuelve necesaria la intervención del Estado con el fin de establecer, controlar y regular tales factores y evitar un desequilibrio económico.

El Estado crea los sistemas normativos que regulen y garanticen las transacciones comerciales sin menoscavo de los intereses de las personas que intervienen directa o indirectamente en el que hacer del comercio.

Con razón, el Legislador a sujetado las actividades mercantiles, a leyes propias del comercio, con cuya aplicación asegura y garantiza a los contratantes y terceros, la existencia, veracidad, seguridad y eficacia jurídica de los actos o contratos celebrados.

La eficacia jurídica de un acto o contrato mercantil la otorga el Estado mediante la inscripción de los documentos en el Registro Público cuya forma y procedimiento de inscripción están señalados en el Código de Comercio y su Reglamento, Ley de Registro de Comercio, Ley reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria, Ley de Procedimientos Mercantiles, Ley de Papel sellado y Timbres, Ley de Gravamen de las sucesiones, Ley de Impuesto sobre Donaciones, etc.

b) DOCUMENTOS DE INSCRIPCIÓN OBLIGATORIA NO SUJETOS A CALIFICACION FISCAL:

Algunos documentos mercantiles están sujetos a inscripción obligatoria por mandato expreso de la Ley, se trata como lo explicamos en páginas anteriores de inscripciones constitutivas que requieren de tal requisito para constituir, modificar, transmitir o

extinguir un derecho.

Estos documentos, no causan el pago de impuestos sucesorales o de donación por lo tanto no están sujetos a calificación fiscal.

DOCUMENTOS DE INSCRIPCIÓN OBLIGATORIA NO SUJETOS A CALIFICACIÓN FISCAL

Enumeración:

- 1- Las matrículas de los comerciantes individuales, de los comerciantes sociales y de las empresas mercantiles;
- 2- Las patentes para el ejercicio del comercio y la industria;
- 3- Las escrituras de constitución de empresas individual de responsabilidad limitada;
- 4- Las escrituras de emisión de bonos, otorgados por entidades a -- que se refiere el Art. 678 del Código de Comercio;
- 5- Cancelación de escrituras de emisión de bonos;
- 6- Escrituras de emisión de certificados fiduciarios de participación;
- 7- Escrituras de emisión de Cédulas Hipotecarias y Bonos Bancarios, otorgados mediante declaración del Banco emisor;
- 8- Certificación del Acta de Sesión en que fueron aprobados los estatutos de una sociedad, Art. 23 de C. de Com;
- 9- Certificaciones del Acuerdo sobre disolución de sociedades de personas Art. 64 C. de Com.
- 10- Certificación del Acuerdo de destitución de los cargos de una -- Junta Directiva de Sociedad Anónima, Art. 258 C. de Com.;

- 11- Las certificaciones de los Acuerdos de fusión de sociedades tomadas por cada una de ellas Art. 317 C. de Com.;
- 12- Los documentos constitutivos de las sociedades extranjeras y - las autorizaciones del Ministerio de Economía para que las sociedades ejerzan el comercio en la República. Art. 358 C. de Com y - 23 de la Ley de la Superintendencia de Sociedades de Empresas - Mercantiles;
- 13- El contrato de agencia o representación de sociedades extranjeras, lo mismo que su modificación o cancelación. Art. 25 de la Ley de la Superintendencia;
- 14- Las autorizaciones y fianzas de conformidad al Art. 401 del C. de Com. están obligados a inscribir los agentes intermediarios;
- 15- El nombramiento del factor, modificación y terminación de su -- mandato. Art. 367 C. de Com.
- 16- Los poderes, nombramientos y credenciales mercantiles. Art. 13 N° 4 de la Ley del Registro de Com.;
- 17- Revocación de poderes;
- 18- Compra venta con clausula resolutoria (entre particulares)
- 19- Contratos de Hipoteca sobre empresas mercantiles;
- 20- Contrato de adquisición de una nave cuando no hay parentesco entre los otorgantes;
- 21- Escrituras de venta judicial de una nave hecha en pública subasta Art. 484 del C. de Com. Marítimo;
- 22- Contrato de Hipotecas sobre naves Art. 2167 del Código Civil;
- 23- Los balances generales certificados de los comerciantes Art. --- 474 del C. de Com.;

- 24- Las autorizaciones que de conformidad al Art. 7 del C. de Com., se otorgan a los menores de edad para el ejercicio del comercio;
- 25- La sentencia judicial que autorice al menor para el ejercicio - del comercio de conformidad con el Art. 7 N° III del C. de Com.;
- 26- Las escrituras de empresa de responsabilidad limitada o ilimitada, según la calidad del socio único, en el caso de las sociedades reducidas a uno solo Art. 357 del C. de Com.;
- 27- El nombramiento de liquidadores cuando este no conste en la escritura social Art. 229 del C. de Com.;
- 28- Las escrituras de liquidación de sociedades otorgada por los liquidadores, Art. 332 del C. de Com. 43 de la Ley de Pr. Mercantiles;
- 29- La certificación de la sentencia que declare la quiebra de un comerciante y la del punto de Acta en que se eligió al síndico de la misma Art. 96 Pr. Mercantiles;
- 30- Las concepciones mineras otorgadas por el Estado, para la explotación de minas Art. 86 del C. de Minería;
- 31- La ejecutoria de la sentencia de quiebra pronunciada en el país extranjero y que va a ser ejecutada en El Salvador;
- 32- El convenio protocolizado y otorgado entre el deudor y sus acreedores cuando este solicite al juez se le declare en suspensión - de pagos.

c) DOCUMENTOS D INSCRIPCION FACULTATIVA SUJETOS O NO A CALIFICACION FISCAL

Inscripciones facultativas como su nombre lo indica, son aquellas en las que no se impone obligación de inscribir los documentos por disposición de la Ley, pero si no se inscriben, el acto o contrato no surte efecto contra terceros. Por ejemplo, la compraventa a --

plazos de bienes muebles cuyo valor excede de ₡1000.00 En este caso si el deudor vende a un tercero la cosa mueble, el acreedor podrá - restituirla, si el documento respectivo se encuentra inscrito.

Algunos documentos de Inscripción facultativa están sujetos a calificación fiscal, otros no. Ya sea que su transferencia o transmisión cause el pago de impuestos sucesorales o de donación. Estos documentos son los siguientes:

NO CAUSAN EL PAGO DE IMPUESTO DIRECTOS (Sucesorales o de donación)

- 1.- Los contratos de venta a plazos de bienes muebles;
- 2.- Los contratos de crédito a la producción y de prenda sin desplazamiento;
- 3.- El nombre comercial;
- 4.- Las marcas de fábrica y de comercio;
- 5.- Las patentes de invención
- 6.- Los derechos de autor de propiedad literaria;
- 7.- El arrendamiento de empresas mercantiles o naves
- 8.- El contrato de prenda otorgado con base al contrato de anticipo.

CAUSA EL PAGO DE IMPUESTOS FISCALES:

- 1.- La transferencia o transmisión de los derechos consignados en el a partado anterior, cuando la Ley los reputa como donación.

d) DILIGENCIAS FISCALES ANTERIORES O POSTERIORES A LA INSCRIPCIÓN DE DOCUMENTOS MERCANTILES

- a) Generalidades
- b) En la Legislación Derogada
- c) En la Legislación vigente
- d) Diferencia entre ambas Legislaciones
- e) Conclusiones

a) Generalidades:

Trataré en este tema de hacer un breve análisis de los procedimientos que conforme a la Ley de Gravámen de la sucesión - y Ley de Impuestos sobre Donaciones, derogados y vigentes aplicó y aplica la Dirección General de Contribuciones Directas con el fin de calificar y determinar si un acto o contrato es susceptible de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación según el caso.

Específicamente en lo que se refiere a la calificación fiscal de documentos mercantiles, objeto de nuestro estudio, no existe un procedimiento especial para el trámite de las diligencias fiscales correspondientes. Por tanto el procedimiento aplicable es igual que el de cualquier otro documento. Cuando digo que la Dirección General de Contribuciones Directas aplicó y aplica las leyes fiscales derogadas, me refiero al hecho de que si la situación jurídica objeto del pago de impuestos, - se generó durante la vigencia de una ley que a la fecha está derogada, el procedimiento que se aplicará para calificar la declaración de impuestos será el señalado por la ley derogada. Para el caso en una sucesión abierta en el año 1970, los herederos o legatarios pueden no haber aceptado herencia, en consecuencia los trámites de calificación fiscal para el pago de impuestos sucesorales se rige por la Ley derogada, a menos que los herederos acepten expresamente someterse a la ley vigente, Mientras tanto los herederos pueden administrar de hecho los bienes sucesorales.

Esta situación de hecho no ocurre cuando se trata de actos o contratos de comercio, por cuanto el tráfico mercantil es de tal naturaleza que requiere de seguridad jurídica inmediata, esta seguridad jurídica, se adquiere por el acoplamiento a las leyes vigentes, de lo contrario el acto o contrato no puede perfeccionarse, o se vuelve irregular, nulo o inexistente.

Por ejemplo, para inscribir en el Registro de Comercio una escritura de modificación del pacto social, es requisito previo haber seguido las diligencias fiscales correspondientes y obtener autorización para inscribir en el Registro respectivo. En esta forma el legislador somete el tráfico mercantil a las leyes vigentes por cuanto, si una sociedad modifica sus cláusulas y no inscribe su documento en el Registro de Comercio, se convierte en una sociedad irregular, porque de conformidad con los Arts. 25 y 353 del Código de Comercio, es obligatorio para las sociedades inscribir la escritura de modificación del pacto social en el Registro de Comercio.

b) EN LA LEGISLACION DEROGADA:

De conformidad con lo establecido en las leyes fiscales derogadas, específicamente los Arts. 32 de la Ley de Gravámen de las sucesiones y 15 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, en ningún Registro Público podía tomarse razón o inscribirse documento alguno, si no se presentaba la constancia expedida por el delegado Fiscal con la que se comprobaba que de acto o contrato objeto de calificación no había causado impuesto alguno, estaba exento de pago o se fijaba el monto a pagar.

Estas disposiciones legales eran de carácter general y en consecuencia cuando se presentaba para inscripción una escritura de constitución, modificación, disolución o liquidación de sociedades, debía presentarse la constancia de la Dirección General de Contribuciones Directas con la certificación auténtica de haberse pagado los impuestos correspondientes. De lo contrario el Juez o el Registrador no la inscribían.

En consecuencia, conforme la Ley anterior para inscribir un documento mercantil en el Registro de Comercio era necesario seguir previamente las diligencias fiscales en todo caso, con el fin de determinar si el acto jurídico causaba el pago de impuestos sucesorales o de nonación. Este trámite causaba problema tanto al Fisco como al Comerciante porque mientras - las diligencias fiscales no se tramitaban, el Estado no percibía los impuestos y el contribuyente no podía iniciar o continuar sus actividades mercantiles.

El procedimiento que conforme a la legislación derogada se seguía para la calificación de los documentos mercantiles sujetos a tal formalidad, era el siguiente:

Término para presentar la declaración:

Dentro del término de 15 días que seguían a la fecha del otorgamiento de una escritura de constitución modificación o disolución de sociedades, los socios estaban en la obligación de presentar a la Delegación Fiscal de domicilio de la sociedad, la declaración señalada en el Art. 11 de la Ley de I.D. derogada.

Si las personas a que se refiere el Art. 11, no presentaban la declaración, en el término de 15 días, el representante del Fisco estaba obligado, dentro de los 15 días subsiguientes a hacer una denuncia de tal infracción para que el delegado fiscal procediera a hacer la liquidación del impuesto respectivo.

La declaración presentada estaba sujeta al siguiente procedimiento:

1º Traslados.-

El Delegado Fiscal, una vez recibía la declaración, corría traslado por 8 días al Representante del Fisco quien podía

hacerle observaciones, manifestar su conformidad o no contestaba el traslado.

2° Investigación Pericial.-

Si el representante del Fisco no estaba conforme con la declaración y hacía objeciones, el Delegado Fiscal procedía a efectuar una investigación pericial con intervención del Representante del Fisco, este funcionario podía proponer valores a los interesados.

3° Término de Prueba.-

Concluida la investigación pericial, ésta se hacía del conocimiento de los interesados para que en el término de ocho días contados desde el siguiente de la última notificación, hicieran las observaciones pertinentes y presentaran la prueba correspondiente.

Por ejemplo en una sociedad constituida de conformidad con el Art. 4 N° 5 inciso 2° de la Ley de Impuestos sobre Donaciones, debía probarse ante la Dirección General de Contribuciones Directas la capacidad económica del socio, por medio de documentos esto era con el objeto de establecer que el aporte hecho a la sociedad por el socio era efectivo y real o sea perteneciente a su propio patrimonio.

4° Tasación del Impuesto.-

Expirado el término de prueba se procedía a practicar la tasación del impuesto (sucesoral o de donación) dentro de los doce días siguientes, en cuya liquidación se determinaba la cuota a pagar de cada interesado, haciendo la prevención de que en caso de mora se pagaría el 6% anual sobre el impuesto adeudado.

5° Notificación.-

Efectuada la liquidación del impuesto se notificaba a las partes.

6° Recursos.-

Si alguno de los interesados, no estaba conforme con la liquidación del impuesto podía interponer el recurso de apelación - dentro del tercer día, para ante la Dirección General de Contribuciones de conformidad al Art. 18 de L.G. de S.

7° Término para el pago de Impuestos.-

Notificada la resolución, los interesados procederán a efectuar el pago del impuesto dentro del término de 15 días.

8° Devolución de Diligencias.-

La Dirección General de Contribuciones devolvía las diligencias a la Delegación Fiscal respectiva después de 15 días de haberse notificado la resolución definitiva.

9° Recurso de Rectificación.-

De las resoluciones de la Dirección General podía interponerse únicamente el recurso de rectificación por error en los cálculos numéricos.

10° Rebaja de Impuesto.-

Los interesados que ocurrían a hacer el pago en efectivo dentro de seis meses de ejecutoriada la liquidación, gozaban de una rebaja del 25% de su impuesto.

11° Recurso de Revisión.-

Si de la sentencia Pronunciada por el Delgado Fiscal, no se interponía el recurso de apelación, el delegado remitía las diligencias correspondientes con copia de la liquidación del impues

to a la Dirección General de Contribuciones, para que conociera en grado de revisión. Vista en revisión la sentencia podía confirmarse o modificarse; notificada que fuera a los interesados, se expedía una certificación de ella para efectos de Registro.

12° Inscripción de Documentos.-

Una vez practicada en firme la liquidación y pagado el impuesto correspondiente, el Delegado Fiscal extendía una Certificación al interesado para que inscribiera sus derechos en el Registro correspondiente.

13° Obligaciones de terceros.-

Para hacer la transferencia o entrega de acciones, valores, depósitos, pago de créditos pertenecientes a una persona fallecida, debía también presentarse la constancia auténtica de haberse pagado el impuesto y la certificación a que se refería el Art. 20 inciso último de la L.G.S. derogada.

14° Sanciones para el contribuyente.-

Si la declaración a que se refiere el Art. 14 L.G.S. no se presentaba en el término señalado, hacía incurrir al infractor en una multa equivalente a un cinco por ciento sobre el monto del impuesto líquido y de un diez a veinticinco por ciento del impuesto en caso que se pretendiera eludir.

15° Sanciones para los Funcionarios Públicos.-

Los Registradores, los Jueces y Cartularios que faltaban a los deberes que las leyes les imponían incurrían en las sanciones señaladas en el Art. 37 L.G.S.

e) EN LA LEGISLACION VIGENTE

Como lo expusimos en el inicio de esta tesis, la actividad que mayores ingresos proporciona al país, es el comercio, es por esta razón, que el Legislador con un criterio amplio y con el objeto de contribuir a la agilización de los trámites mercantiles pretendió reformar la Ley de Impuesto sobre Donaciones de 1936, en lo que se refiere a la inscripción de documentos en el Registro de Comercio.

Esta reforma en la Ley de Impuesto sobre Donaciones Vigente, es la siguiente:

Art. 16.- En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatarios o presuntos donatarios documentos en que conste alguna operación de las comprendidas en el artículo 11 inciso primero, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción.

Lo dicho anteriormente no se aplicará al Registro de Comercio en el cual se inscribirán los documentos sin necesidad de calificación -- fiscal previa, de conformidad a lo establecido en los artículos 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio.

Las operaciones a que se refiere el Art. 11 de L.I.D. y que tienen importancia para el estudio de nuestro tema son las comprendidas en el Art. 4° N° s 4°, 5° e inciso final de la L.I.D. que son del tenor literal siguiente:

Art. 4.- Para los efectos de esta Ley se refutan como donaciones, - salvo prueba en contrario.

4° Las operaciones de compraventa que se realicen de una persona natural a una jurídica, siempre que esta última esté integrada exclusivamente por el cónyuge de dicha persona, sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad legítima, su padre o su hijo adoptivo, ya sea que concurren en la integración de la persona jurídica todos o algunos de estos, etc.

5° La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el valor de los bienes que se entreguen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existe entre los aportes respectivos en beneficio de alguno o algunos de ellos.

INCISO FINAL:

También se refuta que existe donación cuando en la constitución de sociedades o en la modificación de ellas, se da a una persona la propiedad de un derecho social sin constar que haya hecho aporte efectivo y real, o cuando aparezca que lo ha hecho por valor inferior al derecho social otorgado, etc.

El Art. 16 de la Ley al Impuesto sobre Donaciones en comento, se remite a los Art. 468 del Código de Comercio y al 16 de la Ley de Reg. de Comercio, cuyo tenor literal es el siguiente:

Art. 468.- Los documentos que deban inscribirse en el Registro de Comercio, lo serán inmediatamente después de presentados, sin necesidad de calificación fiscal previa. Aquellos que, de conformidad con la Ley de Impuesto sobre Donaciones, estén sujetos a tal calificación, serán inscritos sin necesidad de ella, pero el Registrador de Comercio certificará inmediatamente los asientos respectivos en papel simple y remitirá las certificaciones al representante del Fisco del departamento en que se haya verificado el acto jurídico correspondiente, a fin de que tal funcionario de cumplimiento a la Ley mencionada.

Art. 16.- Los documentos que deban inscribirse en el Registro de Comercio, lo serán sin necesidad de calificación fiscal previa. - Si los documentos que se inscriban corresponden a actos jurídicos susceptibles de causar el pago de impuestos sucesorales o de donación el Registrador Certificará inmediatamente los asientos respectivos en papel común y remitirá las certificaciones al Representante del Fisco del departamento en que se haya efectuado el acto jurídico correspondiente a fin

de que tal funcionario de cumplimiento a las leyes respectivas.

El Registrador anotará al margen del asiento, la circunstancia de haberse extendido las indicadas certificaciones. Y no podrá inscribirse a favor de terceras personas, derecho alguno que provenga de bienes o derechos inscritos bajo tales circunstancias, sin que se presente al Registro constancia auténtica de haberse pagado totalmente el impuesto respectivo, o la correspondiente certificación en que conste que el acto jurídico verificado está exento o no causa el pago de los indicados impuestos.

Estas disposiciones legales las he traído a cuenta porque con base a ellas vamos a determinar en que casos la calificación fiscal de los documentos mercantiles es anterior o posterior a la inscripción en el Registro de Comercio conforme las Leyes fiscales vigentes.

Como lo expusimos anteriormente no existe en la legislación vigente un procedimiento especial para la calificación fiscal de los documentos mercantiles, por lo tanto el procedimiento a seguir es el señalado en los Arts. 11 L.I.D. 19 y Sig. de la L.G.S.

DILIGENCIAS FISCALES POSTERIORES A LA INSCRIPCION:

A mi manera de entender cuando por ejemplo se presenta para -- inscripción una escritura de constitución de una sociedad, las diligencias fiscales son posteriores a la inscripción del documento en el Registro de Comercio.

Con la reforma de la disposición legal citada, quizo el legislador agilizar la inscripción de las escrituras de constitución de las sociedades, porque jurídicamente de la inscripción en el Registro de Comercio, depende su existencia legal. Así el Art. 25 del Código de Comercio establece: que la personalidad jurídica de las sociedades se -- perfecciona por la inscripción en el Registro de Comercio.

Es lógico que una sociedad sin personería no puede iniciar sus actividades mercantiles ni cumplir los fines para los que se creó.

Si una sociedad inicia sus actividades sin llenar el requisito de inscripción se considera como una sociedad irregular, que puede ser sometida a liquidación.

DILIGENCIAS FISCALES PREVIAS A LA INSCRIPCIÓN

Cuando se pretende inscribir en el Registro de Comercio una escritura de modificación o disolución de sociedades las diligencias fiscales deben seguirse previamente para poder obtener la autorización para inscribir, porque se trata de registrar un derecho con antecedente inscrito contemplado en el inciso 2° del Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio.

El procedimiento que conforme a la Legislación vigente es aplicable para la calificación fiscal previa o posterior de un documento mercantil es el siguiente:

1° Término para presentar la declaración:

Dentro de los 30 días que sigan a la fecha del otorgamiento de una escritura de constitución, modificación, disolución de sociedades o de compraventa entre las personas a que se refiere el N° 4 Art. 4 de la Ley, los interesados deben iniciar las diligencias fiscales respectivas.

2° Presentación de la declaración:

La declaración deberá ser escrita y firmada en el formulario que para tal efecto proporciona la Dirección General de Contribuciones Directas.

3° Mandamiento de Ingreso.

El Delegado Fiscal competente, recibe la declaración le pone la razón de presentada, examina los documentos y emite el mandamiento de ingreso de los impuestos antes computados.

El mandamiento se notifica a las partes en la forma que establece el derecho común; entregándosele al mismo tiempo dicho mandamiento.

4° Remisión de Diligencias:

Los Delegados Fiscales de toda la República, únicamente tienen competencia para recibir las declaraciones y emitir los mandamientos de ingreso. Luego remiten las diligencias a la Dirección General de Contribuciones Directas sección de Sucesiones y Donaciones.

5° Término para pagar los impuestos:

El impuesto computado deberá pagarse dentro de los 60 días contados a partir del día de la notificación de haberse emitido el mandamiento de ingreso.

6° Fiscalización de las Declaraciones:

Recibidas las diligencias por la Dirección General de Contribuciones Directas, pasan a la sección de sucesiones y Donaciones, donde son clasificadas por departamentos y luego pasan al comité de selección, donde después de haber analizado las declaraciones el comité resuelve las diligencias que van a ser sometidas a investigación fiscal.

Si la declaración no requiere de investigación se pronuncia la sentencia correspondiente; pero si a criterio de comité debe ser sometida a investigación pericial, esta pasa a la sección de valuación técnica o a la Sección de Auditoría.

Efectuada la fiscalización de las declaraciones, la sección correspondiente emite su dictámen y remite las diligencias a la sección de sucesiones y donaciones.

La Dirección General de Contribuciones Directas pronuncia la Sentencia correspondiente o previene a los interesados que presenten la -

prueba pertinente con el fin de desvirtuar la presunción a que se refiere el Art. 4 de la L.I.D.

En la sentencia, la Dirección General puede resolver:

- a) Que los impuestos declarados son correctos conforme a la investigación pericial.
 - b) Que el monto correcto del impuesto es mayor que el declarado y determinar el impuesto complementario;
- 7° La última fase del proceso administrativo es la autorización para la inscripción de documentos en los Registros Públicos.

La autorización para inscribir la otorga la Dirección General de -- Contribuciones Directas en los siguientes casos:

- 1° Cuando el impuesto auto computado está correctamente tasado y pagado.
 - 2° Cuando el valor de lo declarado no alcanza la cantidad imponible o llega al límite legal en cuyo caso se declara la exención.
 - 3° Cuando la declaración es extemporánea y la multa está pagada, - aún en los casos en que la masa imponible no alcanza el límite legal para el pago de impuestos.
- 8° Recursos:

La legislación vigente admite los siguientes recursos:

8-a) Recurso de Rectificación

Dentro de los 15 días siguientes al de la última notificación de la sentencia que tasó los impuestos complementarios, los interesados que se hayan mostrado parte de las diligencias fiscales pueden interponer ante la Dirección General o ante la respectiva Delegación Fiscal, el recurso de Rectificación.

8-b) Recurso de Queja

La providencia que deniegue la admisión del recurso de Rectificación, admitirá el recurso de Queja para ante el Tribunal de apelaciones, el cual deberá interponerse dentro de 8 días hábiles contados a partir del siguiente al de la última notificación de la providencia recurrida.

8-c) Si el contribuyente no se conforma con el fallo que se dicteen el recurso de rectificación, que tase un impuesto original o -- complementario mayor de quinientos colones, podrá interponer -- el recurso de apelación dentro del término legal de 15 días -- contados a partir del siguiente al de la última notificación.

8-d) Recurso de hecho

La providencia que deniega la admisión del recurso de apelación, admite para ante el Tribunal de apelaciones, el recurso de hecho.

d) DIFERENCIA ENTRE AMBAS LEGISLACIONES:

Después de haber desarrollado someramente los procedimientos aplicables a la calificación fiscal de documentos mercantiles conforme a las legislaciones derogada y vigente, trataré de establecer la diferencia que existe entre ambas.

1º) En lo que se refiere a la masa imponible, la tarifa del impuesto es la siguiente:

Ley derogada - base imponible desde ₡4,000.01

Ley Vigente - Base imponible desde ₡6,000.01

2º) Epoca de pago del impuesto:

Ley derogada - Al pronunciarse la sentencia correspondiente y no notificarse a los interesados.

Ley Vigente - Al presentar la declaración en la que se auto --
computa el impuesto.

3°) Autoridad que conoce las declaraciones:

Ley derogada - El delegado fiscal del domicilio del donatario o
de la sociedad, con intervención del Representante
del Fisco.

Ley Vigente - La Dirección General de Contribuciones Directas,
sección sucesiones y Donaciones.

4°) Recursos:

Ley derogada - a) Recurso de Rectificación por error en los cálcul
culos numéricos;

b) Recurso de apelación

Ley Vigente - a) Recurso de Rectificación

b) " " Queja

c) " " Apelación

d) " " Hecho

5°) Rebaja en el pago del Impuesto:

Ley derogada - Rebaja en el 25% del impuesto tasado al efectuar
el pago dentro de los seis meses de ejecutoriada
la liquidación.

Ley Vigente - No existe rebaja para el pago del impuesto computu
tado.

6°) Multas por extemporanea declaración:

Ley derogada - 5% sobre el monto líquido del impuesto sin esta-
blecer graduaciones.

Ley Vigente - Del 5% al 20% según el tiempo de mora en la --
presentación de la declaración.

7º) Autorización para inscribir:

Ley derogada - Debía presentarse en todo caso, constancia au-
téntica de estar pagado el impuesto correspon-
diente, de su exención o de que no se causaba
impuesto por no llegar a \$4,000.01 el importe
de los bienes declarados.

Ley Vigente - La inscripción de documentos mercantiles en el
Registro de Comercio está sujeta a lo siguiente:

1º Si se trata de una escritura de constitución de
una sociedad, debe inscribirse sin necesidad de
autorización de la Dirección General de Contribu-
ciones Directas.

2º Si el documento presentado para inscripción con
siste en una escritura de modificación o disolu-
ción de una sociedad, deberá acompañarse la Re-
solución de la Dirección General de Contribucio-
nes Directas que autorice la inscripción del do-
cumento.

C O N C L U S I O N E S

Del desarrollo del tema en estudio he llegado a obtener las siguientes -
conclusiones:

1º El procedimiento que conforme a la legislación vigente se aplica a la
calificación fiscal de las declaraciones de impuestos sucesorales o -
de donación es más breve y de trámites más simples que en la legisla-

lación fiscal derogada.

- 2° El Fisco percibe más rápidamente los impuestos.
- 3° La centralización de las diligencias en la Dirección General de Contribuciones Directas proporciona mayor garantía tanto al Fisco como a los interesados en cuanto que los impuestos son tasados bajo la fiscalización de la Dirección General.
- 4° La tarifa de pago de impuestos sucesorales o de donación benefició al contribuyente. Al establecer como base imponible para el pago de tales impuestos la cantidad de ₡6,000.01.
- 5° En lo que se refiere a la inscripción de documentos mercantiles, el Legislador deseando acoplar las leyes fiscales al tráfico mercantil autorizó la inscripción de algunos documentos en el Registro de Comercio sin necesidad de calificación fiscal previa tal como - lo hemos dejado establecido.

CRITICA A LA LEGISLACION VIGENTE

- a) Generalidades
- b) Ley de Registro de Comercio
- c) Código de Comercio
- d) Ley de Gravamen de las sucesiones
- e) Ley de Impuesto sobre Donaciones
- f) Conclusiones

a) GENERALIDADES

Generalmente, cuando nace a la vida jurídica una nueva legislación nos encontramos con el problema de que muchas veces, la --

ley es vigente pero no positiva, que su interpretación es dudosa o que el legislador no contempló algún caso que es positivo pero no vigente y en consecuencia existe vacío de la Ley.

Cuando se presentan estos casos el Legislador decreta, deroga, modifica, reforma o interpreta las leyes con el objeto de adaptarlas a la realidad jurídica.

Por esta razón comentaré brevemente las leyes vigentes que integran y rigen la actividad mercantil de nuestro sistema jurídico.

b) LEY DE REGISTRO DE COMERCIO

Enfocando específicamente el tema de esta tesis: "La calificación fiscal de documentos mercantiles como requisito para su inscripción en el Registro de Comercio", trataré de hacer una breve crítica al Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio, por ser esta, la disposición legal que se remite el Art. 16 de L.I.D.

Siguiendo la secuela de nuestro estudio, hemos llegado a la conclusión de que el Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio, es una -- disposición legal tácitamente derogada por el Art. 32 L.G.S. por -- las siguientes razones:

- a) Por regla general, no es cierto que todos los documentos mercantiles se inscriban en el Registro de Comercio sin necesidad de calificación fiscal previa.
- b) Como lo dejamos expuesto, las escrituras de constitución de sociedades no requieren de calificación fiscal previa para su inscripción en el Registro de Comercio, en cambio las escrituras de modificación o disolución de sociedad se están sujetas a calificación fiscal previa a su asiento.
- c) En ningún caso el Registrador de Comercio certifica los asientos de los documentos que inscribe, porque los interesados en obtener la calificación fiscal del acto jurídico, son quienes presentan su declaración a la Delegación Fiscal departamental corres-

pondiente y luego este funcionario remite las diligencias a la Dirección General de Contribuciones Directas.

c) CODIGO DE COMERCIO

Con relación a la inscripción de documentos mercantiles en el Registro de Comercio, el Art. 468 del Código de Comercio establece lo siguiente: Art. 468.-"Los documentos que deban inscribirse en el Registro de Comercio, lo serán inmediatamente después de presentados, sin necesidad de calificación fiscal previa. Aquellos que de conformidad con la Ley de Impuesto sobre Donaciones estén sujetos a tal calificación, serán inscritos sin necesidad de ella, pero el Registrador de Comercio certificará inmediatamente los asientos respectivos en papel simple y remitirá las certificaciones al representante del Fisco del departamento en que se haya verificado el acto jurídico correspondiente, a fin de que tal funcionario de cumplimiento a la Ley antes mencionada".

En primer lugar esta disposición legal es de igual contenido que el Art. 16 de la Ley de Registro de Comercio comentada y en consecuencia la crítica hecha a esta última disposición, es aplicable al Art. 468 del Código de Comercio porque ambas disposiciones nacieron dentro de la vigencia de las leyes fiscales derogadas, que en lo concerniente al tema el Art. 15 de la Ley de impuesto sobre donaciones derogada establecía lo siguiente:

Art. 15.- En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatorios, compradores, usufructuarios, usuarios, habitantes o permutantes, que fueren entre sí parientes de los enumerados en el Art. 4º, sociedades o de socios, documento en que conste alguna operación de -- las comprendidas en el Art. 11, sin que sea presentada -- constancia auténtica de estar pagado el impuesto correspondiente, de exención, a la que se refiere el Art. 7 bis de esta Ley, o de que no se ha causado impuesto por no -- llegar a Q4.000.00 el importe de los bienes donados, en -- los respectivos casos.

Lo dicho anteriormente se aplicará a los Registros de Comercio, - cuando se trate de escrituras de constitución, modificación o disolución de sociedades.

Con los Art. 468. del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio, el Legislador quiso hacer más viable la inscripción de los documentos mercantiles sujetos a calificación fiscal - y estableció que la inscripción de tales documentos procede sin ne cesidad de calificación fiscal previa, disposiciones que quedaron derogadas tacitamente al entrar en vigencia las leyes fiscales de 1974, en cuyas disposiciones pertinentes se establece como requisito previo para inscribir, la autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas.

Por excepción, como ya lo expusimos, el único documento mercantil que estando sujeto a calificación fiscal, se inscribe sin necesi dad de autorización de Contribuciones Directas, es la escritura de constitución de sociedades, porque este documento es el que acredita la existencia de la sociedad y sin dicha inscripción la socie dad no puede iniciar sus operaciones comerciales.

d) LEY DE GRAVAMEN Y DE LAS SUCESIONES

Crítica:

La Dirección General de Contribuciones Directas como institución - responsable de la percepción de impuestos directos, tiene amplias facultades para comprobar la veracidad y exactitud de las declara ciones por medio de las cuales se auto liquidan los impuestos. Es ta comprobación la efectúa la Dirección General mediante el proce dimiento de fiscalización, valiéndose en consecuencia de los informes y datos que le proporcione la Corte de Cuentas de la República, Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, Registro de Comercio, -- etc.

La potestad fiscalizadora de la Dirección General es tan amplia y - sin limitación alguna, que aún en los casos en que se requiere de - peritaje y valúo previo de una Institución del Estado, para el otor

gamiento de algún documento, este peritaje y valúo puede ser objeto por la Dirección General de Contribuciones Directas, tal es el caso concreto de nuestro tema, el contemplado en los Art. 196 del Código de Comercio y 49 de la Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, que son del tenor literal siguiente:

Art. 196 Código de Comercio. Las aportaciones en especie serán efectuadas según valúo hecho previamente por dictamen pericial de la oficina que ejerce la vigilancia del Estado. Esta circunstancia se hará constar en la escritura social.

Art. 49.-Para proceder a la ejecución del acuerdo de transformación de una sociedad de personas, a una sociedad de capital, deberá valuarse previamente, por peritos de la superintendencia, el patrimonio de la sociedad que se transformará.

Como podemos apreciar, el valúo hecho por la superintendencia de sociedades y Empresas Mercantiles puede ser objetado por la Dirección General por considerarlo inexacto y proceder a la fiscalización de los aportes hechos a la sociedad.

A mi manera de entender, lo correcto sería, que todo valúo de bienes susceptibles del pago de impuestos en general, lo efectue únicamente la Dirección General de Contribuciones Directas, con el objeto de evitar problemas a los Contribuyentes, que sin malicia de su parte, son objeto de sanciones.

e) LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

Crítica:

En lo que concierne a la calificación fiscal de los documentos mercantiles conforme a la Ley de Impuesto sobre donaciones vigente, - haré una breve crítica a los numerales 4º, 5º, e inciso final del Art. 4 y Art. 16 de la referida Ley.

Art. 4.- Para los efectos de esta ley se refuta como donaciones, salvo prueba en contrario:

4° Las operaciones de compraventa que se realicen de una persona natural a una jurídica siempre que esta última esté integrada exclusivamente por el cónyuge de dicha persona, sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad legítima, su padre o su hijo adoptivo, ya sea que concurren en la integración de la persona jurídica todos o algunos de estos, etc.

Sobre esta disposición haré una doble observación:

a) ¿Cuál es la razón por la que el Legislador excluyó de este caso, los parientes por afinidad ilegítima?

b) Vacío de la Ley

¿Cuál es la razón por la que el Legislador no consideró como donación presunta la operación de compraventa, realizada por una persona jurídica a favor de una persona natural, cuando esta se encuentra en los mismos grados de parentesco por consanguinidad o afinidad con uno o varios de los socios que constituyen la sociedad?

N° 5 La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el valor de los bienes que se entreguen a cada socio, deducidas las utilidades acumuladas, alteren la proporción que existió entre los aportes respectivos en beneficio de alguno o algunos de ellos.

Respecto a este numeral, quiero hacer notar, que desde el punto de vista mercantil el término disolución es incorrecto. Como ya lo expusimos en páginas anteriores. La disolución de una sociedad: es el estado jurídico que resulta de la presencia de una - de las causas legales de disolución, que hace perder a la sociedad la capacidad jurídica para cumplir con los fines de los cuales se constituyó, subsistiendo únicamente para la resolución -

de los vínculos establecidos con terceros, con los mismos socios o de estos entre si. Corrobora esta explicación el Art. 65 del Código de Comercio que en su literal establece lo siguiente:

Art. 65.- La disolución de una sociedad incapacita a ésta para continuar la explotación de sus negocios y llevar a cabo nuevas operaciones. En consecuencia, los administradores deben suspender las actividades sociales, so pena de incurrir en responsabilidad personal, solidaria e ilimitada por la violación a este precepto.

En consecuencia el estado de disolución de una sociedad debe acordarse o reconocerse por los socios en escritura pública o -- por sentencia judicial que declare la disolución.

En esta etapa razonablemente no hay distribución, ni adjudicación de bienes en ningún concepto, por tanto el término correcto por el cual debe cambiarse, es el de LIQUIDACION porque como lo expusimos en páginas anteriores la liquidación es el proceso mediante el cual una sociedad disuelta, concluye definitivamente su vida jurídica, convirtiendo todo el haber social en una masa partible fácilmente entre los socios después de cancelar las obligaciones de la sociedad.

Inciso final Art. 4º

"También se reputa que existe donación cuando en la constitución de sociedades o en la modificación de ellas, se da a una persona la propiedad de un derecho social sin constar que haya hecho un aporte efectivo y real, o cuando aparezca que lo ha hecho por valor inferior al del derecho social otorgado. En este último caso el gravámen recaerá únicamente sobre la diferencia. Sobre este inciso haré un breve comentario de los términos EFECTIVO Y REAL.

El profesor Guillermo Cabanellas en su diccionario de Derecho -- Usual Tomo I, página 235, 9a. Edición, define los términos Efectivo y Real de la siguiente manera:

EFFECTIVO:

Existente, real o verdadero como contraposición o lo pretendido, dudoso, incierto o nominal.

REAL:

Como adjetivo, verdadero, exacto, efectivo, concreto, existente.

Para el profesor Cabanellas estos términos son sinónimos y en consecuencia debe omitirse de la Ley uno de ellos.

Al mismo tiempo debe incluirse la palabra adecuada para que se entienda claramente que el legislador lo que pretende es que las aportaciones - las hagan los socios de su propio peculio y en consecuencia desaparezca la presunción de donación; porque de la simple lectura de la definición de los términos efectivo y real, concluimos de que éstos no signífican lo que el legislador pretende.

Art. 16.- En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatarios o presuntos donatarios documentos en que conste alguna operación de las comprendidas en el Art. 11 inciso primero, sin que se presente certificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción.

Inciso final:

Lo dicho anteriormente no se aplica al Registro de Comercio en el cual se inscribirán los documentos sin necesidad de - calificación fiscal previa, de conformidad a lo establecido en los Art. 468 del Código de Comercio y 16 de la Ley de Registro de Comercio.

Sobre esta disposición legal únicamente diré lo siguiente:

- 1º) Los Art. 468 del Código de Comercio y el 16 inciso 1º de la -- Ley de Registro de Comercio están tácitamente derogados por -- la Ley de gravámen de las sucesiones como ya se explicó.
- 2º) Si tales disposiciones legales se encuentran tácitamente dero gadas por el Art. 32 de la referida Ley, el Registrador de Co mercio tampoco puede cumplir con lo estipulado en el Art. 16 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, como ya lo dejamos ex plicado, únicamente inscribe sin calificación fiscal previa -- los documentos de constitución de sociedades.

C O N C L U S I O N E S

- 1a. En lo que se refiere a la Ley de Registro de Comercio, debe -- reformarse en el Art. 16, con el objeto de adaptarlo tanto a -- las leyes fiscales vigentes como a la actividad mercantil.
- 2a. En lo concerniente al Código de Comercio, el Art. 468, debe reformarse en los mismos términos del Art. 16 de la Ley de Re gistro de Comercio por ser disposiciones legales similares.
- 3a. En lo que se refiere a la Ley de Gravámen de las sucesiones, -- en los casos de constitución o modificación de sociedades en que el capital o parte del capital esté constituido por aportaciones en especie (bienes muebles o inmuebles), la Superin tendencia de sociedades y Empresas Mercantiles, como requisito previo al otorgamiento del documento, efectúa peritaje y valúo de los bienes que van a constituir el capital social; pero aún cuando este valúo es efectuado por la Superintendencia, la Di rección General puede objetar la declaración conforme la potes

tad de Fiscalización que la Ley le otorga.

Conforme a esta fiscalización, puede suceder, que el valúo - de los bienes hechos por la Superintendencia sea menor que - el establecido por la Dirección General y en consecuencia el contribuyente incurrirá en una sanción, sin existir de su -- parte evasión intencional en el pago del impuesto.

Por esta razón, el sistema de fiscalización en lo que se refiere a peritajes y valúos de bienes susceptibles de cambiar el pago de impuestos fiscales unicamente, debe con exclusividad efectuarlo la Dirección General de Contribuciones Directas.

4a. En lo que concierne a la Ley de Impuesto sobre Donaciones:

- a) Debe ampliarse el N° 4 del Art. 4 de esta Ley, en el sentido de incluir entre las personas a que se refiere este numeral, a los parientes por afinidad ilegítima, aplicando el criterio del Legislador de 1936; que contemplaba en términos generales tanto a los parientes por afinidad legítima como ilegítima hasta el segundo grado, porque en nuestro medio la mayoría de uniones familiares son de hecho y muchas sociedades especialmente las colectivas están constituidas por esta clase de personas, en consecuencia, la percepción de impuestos en las operaciones de compraventa realizadas por estos parientes es nula para el Fisco.
- b) Debe incorporarse en el Art. 4 de la Ley, como caso de donación presunta las operaciones de compraventa que se realicen de una persona jurídica a una natural, cuando esta se encuentre en la misma situación de parentesco a que se refiere el N° 4 de dicho artículo.
- c) En el N° 5 del Art. 4, debe cambiarse el término DISOLUCION por el de LIQUIDACION, porque en términos mercantiles es la liquidación la que pone fin a la existencia de la sociedad y en esta etapa en que se liquida a cada socio su par-

participación en el haber social adjudicándole los bienes respectivos una vez se hayan llenado los requisitos de la disolución de la sociedad tal como lo establecen los Arts. - 326, 331, 332, 333, 335 y siguientes del Código de Comercio.

- d) Los términos Efectivo y Real usados en el inciso final del Art. 4 L.I.D. son sinónimos según lo define el profesor Cabanellas y por tanto debe omitirse uno de ellos.
- e) El inciso tercero del Art. 16 L.I.D. debe reformarse, por cuanto los Arts. 468 del Código de Comercio y 16 de la -- Ley de Registro de Comercio a que se remite tienen su asidero jurídico en las leyes fiscales derogadas, cuyos procedimientos y los de los Arts. en comento están tácitamente derogados por las Leyes fiscales vigentes desde 1979.

CONCLUSIONES FINALES

- a) Objeto y Finalidad de las Reformas efectuadas en la Legislación derogada.
- b) Necesidad de nuevas Reformas en la Legislación Vigente.
- c) Conclusiones:
 - a) Objeto y finalidad de las Reformas efectuadas en la Legislación derogada.

El objeto y finalidad de las Reformas efectuadas en la Legislación derogada. El objeto primordial de las reformas a la Legislación derogada consiste en adecuar la Ley a las necesidades del contribuyente por una parte y por otra reducir los trámites y procedimientos aplicables para la calificación fiscal de las declaraciones, resultando en consecuencia mayor beneficio para el sujeto obligado como para el Estado, por cuanto este percibe con mayor prontitud

los impuestos causados.

Las reformas hechas a estas leyes tiene por finalidad, ob tener resultados positivos en la administración pública, para que el Estado, pueda cumplir con sus obligaciones y fines.

b) Necesidad de Nuevas Reformas a la Legislación Vigente.

Al decretarse una Ley nueva, el Legislador pretende que - esta sea adecuada a las necesidades del Estado y de sus - Gobernantes, supone en consecuencia, que la Ley sea vigen te y positiva congruente con todo el cuerpo de Leyes con las que el Gobierno cumple con los fines del Estado.

Por tanto, las reformas a la legislación vigente son nece sarias, si se pretende mantener el equilibrio legal entre el sujeto obligado con el Estado.

c) Conclusiones:

- 1) Si el Estado adecúa sus Leys a las necesidades de los contribuyentes, este sistema legal es positivo y bene ficioso tanto para los obligados como para el Estado - mismo. Por lo tanto considero que las reformas efectua das en la Legislación derogada han proporcionado resul tados positivos en la administración pública, porque - por un lado, los trámites de las diligencias fiscales desde el punto de vista económico, (gastos) son de menor cuantía para el Estado y por otro, con la agilización de los trámites el contribuyente asegura sus derechos sobre los bienes declarados.
- 2) Tanto las reformas, como la inducción de nuevas disposi ciones legales propuestas en el desarrollo de esta té sis, considero que son necesarios y pretende dentro de mi po ca experiencia que el legislador haga suyas estas obser vaciones para que con base a ellos haga de nuestra Legis lación fiscal, una legislación no solo vigente sino posi tiva.

INDICE

INTRODUCCION:

1) UBICACION DEL TEMA	Pág. 3
a) Generalidades	Pág. 3
b) Ley de Registro de Comercio	Pág. 4
c) Ley de Gravámen de las Sucesiones	Pág. 11
d) Ley de Impuesto sobre Donaciones	Pág. 12
e) Conclusiones	Pág. 13

INSCRIPCION DE DOCUMENTOS MERCANTILES

a) Generalidades	Pág. 15
b) Documentos Sujetos a inscripción obligatoria	Pág. 19
c) Documentos sujetos a inscripción facultativa	Pág. 38
d) Conclusiones	Pág. 39

DOCUMENTOS SUJETOS A CALIFICACION FISCAL

a) Generalidades	Pág. 42
b) Constitución, Modificación, Disolución y liquidación de Sociedades.....	Pág. 44
c) Traspaso de Participaciones Sociales	Pág. 50
d) Conclusiones	Pág. 53

DOCUMENTOS NO SUJETOS A CALIFICACION FISCAL

a) Generalidades	Pág. 55
b) Documentos de inscripción obligatoria no sujetos a cali- ficación Fiscal	Pág. 55
c) Documentos de Inscripción Facultativa Sujetos o no a Calificación Fiscal	Pág. 58

DILIGENCIAS FISCALES ANTERIORES O POSTERIORES A LA INSCRIPCION DE DOCUMENTOS MERCANTILES

a) Generalidades	Pág. 60
b) En la Legislación Derogada	Pág. 60

c) En la Legislación Vigente	Pág. 66
d) Diferencia entre ambas Legislaciones	Pág. 72
e) Conclusiones	Pág. 86

CRITICA A LA LEGISLACION VIGENTE

a) Generalidades	Pág. 75
b) Ley de Registro de Comercio	Pág. 76
c) Código de Comercio	Pág. 77
d) Ley de Gravámenes de las Sucesiones	Pág. 78
e) Ley de Impuesto Sobre Donaciones	Pág. 79
f) Conclusiones	Pág. 83

CONCLUSIONES FINALES

a) Objeto y Finalidad de las Reformas efectuadas en la Legislación Derogada	Pág. 85
b) Necesidad de Nuevas Reformas a la Legislación Vigente.....	Pág. 86
c) Conclusiones	Pág. 86