

7
3113.054
Z 495
1970
F. 7. 465
G. 2

36301

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

LAS SUCESIONES COMO SUJETOS DE IMPUESTOS
EN EL DERECHO TRIBUTARIO SALVADOREÑO

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

CARLOS ALFREDO ZELAYA

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

JULIO DE 1970

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA



+

~~336-276~~

~~249A~~

~~1970~~

~~F. J. CS~~

uj2

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES:

Arq. Gonzalo Yáñez Díaz

SECRETARIO GENERAL

Dr. José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

Dr. Guillermo Chacón Castillo

SECRETARIO:

Dr. Guillermo Orellana Osorio

JURADOS EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES"

Presidente: Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz
1er. Vocal: Dr. Manuel Atilio Hasbún
2do. Vocal: Dr. Manuel Antonio Ramírez

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS"

Presidente: Dr. Miguel Antonio Granillo
1er. Vocal: Dr. Francisco Callejas Pérez
2do. Vocal: Dr. Jorge Alberto Hernández

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE

"CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL"

Presidente: Dr. Salvadore Navarrete Azurdia
1er. Vocal: Dr. Marcos Gabriel Villacorta
2do. Vocal: Dr. Carlos Rodríguez

EXAMEN DE TESIS

Presidente: Dr. Roberto Posada Sandoval
1er. Vocal: Dr. Caslos Escalante h.
2do. Vocal: Dr. Héctor Mauricio Arce Gutiérrez

ASESOR DE TESIS: Dr. José Salvador Soto

UES BIBLIOTECA CENTRAL

INVENTARIO: 10109721

DEDICO ESTA TESIS:

CON PROFUNDO CARIÑO A:

Mis padres: Don Carlos Zelaya Funes, y
Doña Gregoria Montoya de Zelaya.

CON TODO AMOR A:

Mi esposa: Doña Elsa Marroquín de Zelaya.

Mis hijos: Walter Alfredo, Elsa Roxana y
Teresita Elizabeth.

CON FRATERNAL ESTIMA A:

Mis hermanos y demás familiares y amigos.

ESTA TESIS

Por demás está explicar que este sencillo trabajo de tesis obedece al impulso de querer colaborar en algo con las personas que se interesan en la ciencia de la tributación fiscal, especialmente en las leyes que rigen la administración de los impuestos directos, aparte de cumplir con el requisito previo a la opción del Título de doctor en leyes.

A manera de manual práctico hemos de considerar este trabajo como una guía de consulta sobre las leyes y materias apuntadas, ya que no puede ser, ni mucho menos, una obra contentiva de profundos conocimientos. Es el presente trabajo el resultado de una somera investigación y recopilación de leyes y materias relacionadas con las sucesiones y donaciones sujetas a imposición fiscal. El título explica nuestro propósito: "LAS SUCESIONES COMO SUJETOS DE IMPUESTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO SALVADOREÑO", y contiene: una parte doctrinaria, otra histórica, un ligero análisis sobre las leyes vigentes en la materia, y una relación de las exenciones de tales impuestos, incluidas las que tienen algunos títulos-valores como parte de sus beneficios.

EL AUTOR

* I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I

DE LAS SUCESIONES

	Págs.
1 - Concepto.....	1
2 - Naturaleza Jurídica.....	5
3 - Clasificación.....	6
4 - Sucesiones entre vivos. Donaciones.....	7
5 - Sucesión del extranjero. Código Bustamante.....	9

CAPITULO II

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

1 - De la Obligación Tributaria.....	14
2 - Sujetos del Impuesto.....	16
3 - Sujeto Activo.....	16
4 - Sujeto Pasivo.....	17
5 - Sucesión como Sujeto Pasivo del Impuesto. Sobre la Masa He reditaria.....	18
6 - Gravamen a la Transmisión Hereditaria.....	19
7 - Gravamen a la Transmisión por Donación.....	20

CAPITULO III

DEL IMPUESTO SUCESORIO

1 - Las Teorías del Impuesto y el Impuesto Sucesoral.....	21
2 - El concepto de Renta y los Bienes Adquiridos a título Sucesoral.....	22

	Págs.
3 - Criterios que no justifican el Impuesto Sucesoral.....	25
4 - Criterios que justifican el Impuesto Sucesoral.....	28
5 - El derecho natural de herencia.....	30
6 - El Estado como Heredero.....	31
7 - Clases de Impuestos Herenciales.....	33
8 - Efectos Negativos que se atribuyen al Impuesto Sucesoral...	37
9 - Ventajas que se atribuyen al Impuesto Sucesorio.....	43
10 - Relaciones históricas del Impuesto Sucesoral.....	46
11 - Observaciones Generales.....	49

CAPITULO IV

LA TRIBUTACION SUCESORAL EN EL SALVADOR

1 - Antecedentes históricos. Desarrollo.....	52
2 - Efectos del Impuesto.....	63
3 - Relaciones estadísticas y desarrollo.....	64
4 - Estructura Actual.....	65
5 - Legislación vigente. Reformas.....	66

CAPITULO V

DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES

1 - Aplicación del Impuesto.....	68
2 - Representantes del Sujeto Pasivo del Impuesto.....	70
3 - Personas obligadas al pago.....	71
4 - Del capital Sucesoral y Capital Imponible.....	72
5 - Tarifa del Impuesto y Exenciones. Reducción Ilusoria. Re-- cargos suprimidos.....	74
6 - Sucesiones en litigio.....	87
7 - Fraccionamiento de la plena propiedad y del Impuesto.....	88

8 - Del procedimiento. Requisitos. Términos y formalidades. Investigación.....	89
9 - Competencia. Recursos.....	91
10 - De la forma de pago del Impuesto. Ventajas y Sanciones. Plazo de pago.....	93
11 - De la percepción forzosa del Impuesto. Interpretación Auténtica.....	96

CAPITULO VI

DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

1 - Comparación y carácter complementario precaucional.....	99
2 - Aplicación del Impuesto. Objeto.....	100
3 - Sujeto Pasivo del Impuesto.....	101
4 - Personas obligadas al pago.....	102
5 - Donaciones reales y presuntas. Capital Imponible.....	104
6 - Tarifa del Impuesto y Acumulaciones	106
7 - Exenciones y Reducciones del Impuesto.....	108
8 - Fraccionamiento de la plena propiedad y del Impuesto.....	109
9 - Donaciones Condicionales.....	110
10 - Del procedimiento. Requisitos. Términos y Formalidades. Investigación.....	111
11 - Competencia. Recursos y forma de pago. Remisión a la Ley de Gravamen de las Sucesiones.....	113
12 - Relación con otras leyes y materias.....	114
13 - Obligaciones de terceros y de funcionarios.....	115
14 - Observaciones y Sugerencias Personales.....	116

CAPITULO VII

DE LAS SUCESIONES EN RELACION CON OTROS IMPUESTOS

1 - En la Ley de Registro y Matrícula de Comercio.....	118
2 - En la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	118

	Págs.
3 - En la Ley de Impuesto de Vialidad.....	120
4 - En la Ley de Papel Sellado y Timbres.....	121
5 - En la Ley de Impuesto de Alcabala.....	122
6 - En la Ley del Ramo Municipal en relación con la Tarifa de - Arbitrios Municipales.....	123

CAPITULO VIII

OBSERVACIONES Y CONCLUSIONES GENERALES

1 - Explicación y desarrollo del Impuesto Sucesorio en la legis- lación salvadoreña.....	124
2 - Comparación del rendimiento del Impuesto.....	124
3 - El futuro del Impuesto Sucesoral.....	125
4 - Opiniones y Sugerencias Personales.....	126

CAPITULO I
DE LAS SUCESIONES

Siempre es preferible para la mejor comprensión de las cosas e ideas, comenzar por explicar en qué consisten antes de tratar de encerrarlas en una definición o en un concepto práctico o concreto; esto es así porque lo demuestra la lógica y las más elementales normas de la didáctica; sin embargo, para nuestro estudio, daremos por conocidos algunos conceptos, principalmente de la doctrina general del Derecho Civil, que servirán de base al desarrollo de nuestro tema, de lo contrario tendríamos que afrontar un estudio exhaustivo y seguramente interminable dentro de las diversas ramas de la ciencia del Derecho.

Lo anterior explica, por qué comenzaremos por recordar algunas definiciones sobre las cuales se fundamenta el estudio que nos hemos propuesto, a la par de relaciones que asimismo consideramos de mucha relevancia.

1 - CONCEPTO. SUCESION: (del latín: successio) Acción y efecto de suceder, sinónimo de continuación y serie.

En sentido amplio se emplea como descendencia, prole, herencia y aún como sinónimo de patrimonio.

SUCEDER: seguirse una persona a otra. Heredar los bienes de uno. Así: Los hijos suceden a los padres -como regla general y amplia-. Impersonalmente significa: "efectuarse un hecho". En este sentido se considera como sinónimo de acontecer, advenir, acontecer, ocurrir, pasar, sobrevenir. (1)

SUCEDER: según el Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia del Profesor Joaquín Escriche, es entrar en lugar de otro o seguirse a él, sea a título universal o a título particular; a título particular, cuando se sucede en una cosa por causa de venta, donación, legado u otra semejante. Suceder pues a uno en calidad de

1) Pequeño Larousse Ilustrado: Miguel de Toro y Gisbert.

heredero, es sucederle a título universal, título en cuya virtud el heredero representa la persona del difunto, y por consiguiente le sucede en todos sus derechos y acciones, como igualmente en todas sus deudas. Puede sucederse a uno, a título de heredero por cabezas, o por troncos o por líneas. (2)

SUCEDER POR CABEZAS, es heredar o entrar varios herederos en una sucesión, cada uno por su propia persona y no por representación de otra, dividiéndose la herencia en tantas partes cuantos son los individuos que concurren.

SUCEDER POR TRONCOS O ESTIRPES, es heredar o venir a una sucesión, no por su propio derecho sino por representación de una persona difunta; de suerte que los que la representen, aunque sean muchos, no llevan todos juntos sino la parte y porción que hubiera tocado a la persona representada si viviese.

SUCEDER POR LINEAS, es heredar o venir a una sucesión no por representación ni por cabezas, sino por series de personas, de suerte que los bienes se reparten con igualdad entre líneas concurrentes, llevándose la mitad los parientes de un mismo grado de la una y la otra mitad los de la otra. Ejemplo: Cuando únicamente hay ascendientes de un mismo grado de ambas líneas.

Entre las diferentes y posibles modificaciones que el derecho puede recibir, es digna de mayor consideración la que constituye el cambio del sujeto, y que recibe el nombre de SUCESION. Pero el concepto de sucesión en sentido tan amplio, de cambio de sujeto del derecho es poco útil en la práctica, porque tal concepto comprendería tanto la sucesión puramente material que se verifica aun en el caso de ocupación de una cosa abandonada, como la que se realiza en la adquisición derivativa. Por eso es relevante a nuestro estudio, la sucesión en sentido jurídico. Esta consiste, en sustituir una persona a otra en la misma relación jurídica existente. La identidad de esta relación y la diversidad de los sujetos constituyen los caracteres de la verdadera sucesión. La relación jurídica

2) Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia:
Joaquín Escriche.

es idéntica cuando lo es su substancia, no obstante el cambio del sujeto, como si este cambio no se hubiese realizado; lo cual tiene lugar tan sólo con respecto a la adquisición derivativa y traslativa. El concepto de Sucesión se aplica por extensión a la adquisición derivativa constitutiva: aquí no puede hablarse, en rigor, de sucesión, porque se verifica un cambio en la substancia del derecho preexistente; éste se limita, y su limitación constituye un derecho nuevo en favor de otra persona. Por otra parte, el concepto de sucesión es más amplio que el de adquisición derivativa, pues aquél atañe no sólo a los derechos, sino a las obligaciones y sucesiones en el conjunto de las relaciones patrimoniales.

La sucesión se verifica por acto entre vivos (inter-vivos), o por causa de muerte (mortis causa); puede ser universal (a título de universal), o particular (a título particular). Sólo la sucesión mortis causa puede ser a título universal, y a título particular; la sucesión por acto entre vivos no puede ser más que a título particular. ES UNIVERSAL la sucesión en la UNIVERSITAS IURIS, o sea en el patrimonio del difunto, o en una cuota suya que se considera como un conjunto de múltiples relaciones patrimoniales que forman una unidad; ES PARTICULAR la sucesión, en una relación patrimonial determinada, o también en un conjunto de relaciones que, sin embargo, no están consideradas legalmente como unidad, cual ocurre en la llamada DONACION UNIVERSAL o a título universal, en la venta de una herencia o de un fondo mercantil. Infiérese de aquí, que en las transmisiones de tales conjuntos de relaciones patrimoniales -- las deudas son a cargo del adquirente sólo cuando su atribución resulta expresa o tácitamente de la intención de las partes, y además, deben pagarse dentro de los límites de las actividades patrimoniales, salvo convenio en contrario. Además, los mismos derechos contenidos en el conjunto se adquieren por separado: si hay inmuebles, se necesitan las formas de transmisión exigidas para esta clase de bienes, que no serán necesarias para los muebles; si hay algún crédito deben emplearse las formas especiales para la cesión, la que -

debe ser notificada o aceptada por cada deudor en la parte que le atañe.

Sucesión, es, pues, la transmisión de los bienes, derechos y cargas de un difunto en la persona de su heredero o herederos; y también la universalidad o conjunto de los bienes, derechos y cargas que deja el difunto. (3)

Para los romanos, al morir una persona se le daba un continuador llamado heredero o sucesor, (de herus= amo), que en su lugar quedaba como dueño o amo del patrimonio y obligado a pagar todas las deudas del difunto como si él mismo las hubiese adquirido. Así, los acreedores encontraban en él un nuevo deudor y tenían como garantía su patrimonio, unido al del difunto, y el producto de su actividad en el porvenir.

El heredero adquiría íntegro el patrimonio del difunto, - salvo los derechos que se extinguían con su persona. Le sustituía - también en sociedad, siendo además, en su lugar, propietario, acreedor y deudor, pudiendo ejercer sus acciones y ser perseguido por sus acreedores. El patrimonio recogido por el heredero tomaba el nombre de herencia o sucesión y como sanción de su derecho poseía una acción civil "in rem", la "petitio hereditatis". (4)

La sucesión se transmite por la fuerza de la ley, o por la voluntad del hombre. La primera se llama SUCESION LEGITIMA, porque hace pasar los bienes en el orden prescrito por la ley, y constituye la regla general. La segunda se llama SUCESION TESTAMENTARIA - porque hace pasar los bienes según quiere y dispone el testador, y - no es más que la excepción que la voluntad del hombre pone a la regla general. Se defiere por testamento al heredero instituido y se prefiere a la sucesión legítima, como la excepción se prefiere a la regla general; así, no se admite herederos legítimos sino en defecto de herederos testamentarios, tal como lo prescribe el Art. 981 C. -- que dice:

"Las leyes reglan la sucesión en los bienes de --

3) Doctrina General del Derecho Civil: Nicolás Coviello.

4) Tratado Elemental de Derecho Romano: E. Petit págs. 511 y 512.

que el difunto no ha dispuesto, o si dispuso, no lo hizo conforme a derecho, o no han tenido efecto sus disposiciones".

2 - NATURALEZA JURIDICA. La sucesión es un ente patrimonial considerado como persona por algunos tratadistas del derecho, ya que es capaz de ejercer derechos y de contraer obligaciones. Otros abandonan este criterio sosteniendo que: "es el conjunto de efectos jurídicos derivados del patrimonio que deja una persona al fallecer. A este respecto se considera que los herederos son continuadores de la persona del causante. Para algunos es un hecho jurídico, que constituye un título traslativo de dominio, pero esto únicamente resulta valedero para los bienes que se transmiten del muerto al vivo.

Para el derecho Romano, la sucesión era solamente un modo de adquirir "per universitatem", es decir, de todo un patrimonio o de una cuota -parte del mismo-. Pero, acaso, era el más importante de todos, el modo de adquirir por sucesión, aparte de la transmisión de patrimonio que operaba entre vivos, tales como la "Bonorum addictio" que se efectuaba con el objeto de salvar las manumisiones, la "Bonorum venditio", la Bonorum sectio", la confiscación, etc. (5)

Apartándonos un poco de las corrientes civilistas, en materia tributaria, la sucesión se considera como un sujeto pasivo especial de imposición. Es decir un sujeto con capacidad impositiva especial. Así, por ejemplo, en nuestra Ley de Gravamen de las Sucesiones, este sujeto del impuesto nace al momento de fallecer el causante y se extingue su obligación tributaria al momento de cancelarse el impuesto sucesorio causado. (Art. 21 G.S.)

También en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, se considera a la sucesión como sujeto pasivo desde la apertura de la misma, más exactamente desde el día siguiente, al del fallecimiento del causante, hasta el día en que es aceptada la herencia. (Art. 1º Inc. 2º Ley de Impuesto sobre la Renta).

El tratamiento que el derecho tributario ofrece a las su-

5) Tratado Elemental del Derecho Romano: E. Petit, Págs. 511.

cesiones es el de un patrimonio sujeto a imposición, o más bien, un hecho imponible de naturaleza económica. (6)

Más propiamente debe hablarse de supuestos legales con -- contenido económico, a diferencia de los supuestos legales de contenido jurídico.

Aunque parez algunos autores, no tiene mucho sentido referirse al hecho imponible real como hecho de naturaleza jurídica o económica, porque siempre, como hecho jurídico tributario, que da origen a determinados efectos de derecho, su naturaleza es jurídica.

Pero esto, únicamente puede generar impuestos patrimoniales y no de otra clase, puesto que no se le considera como persona, no obstante ser sujeto de derechos y obligaciones. Nótese, a su vez, que estos efectos jurídicos están determinados y específicamente delimitados por la Ley.

Ahora bien, volviendo al campo del derecho común, la sucesión termina con la partición de bienes, y más propiamente con la -- inscripción a nombre de los herederos, de los bienes en el Registro de la Propiedad Raíz, si se trata de inmuebles.

3 - CLASIFICACION. Como ya vimos, las sucesiones pueden ser, en sentido amplio, de dos clases: mortis causa y entre vivos. A nuestro estudio interesan principalmente las primeras.

Las sucesiones mortis causa se dividen en testamentarias y ab-intestato. Nuestro Código Civil contempla también las sucesiones mixtas, es decir, de parte testamentaria y de parte ab-intestato, según dispone en el inciso 1º del Art. 1081 C.

Las testamentarias son de testamento solemne o de privilegiado, las primeras pueden ser: de testamento abierto, nuncupativo o público y de testamento cerrado o secreto.

Las sucesiones son también a título universal o a título singular. Para aclarar un poco más esta clasificación veamos el cuadro siguiente:

6) Ver Derecho Tributario: José Luis Pérez de Ayala, Págs. 127 a 130

		Testamento Solemne	Abierto Cerrado
	Testamentarias	Testamento Privilegiado o menos solemne	Militar Marítimo
Mortis-causa	Intestadas		
	Mixtas		
SUCESIONES			
		Reales	
	Donaciones irrevocables		
Inter-vivos		Presuntas	
	Donaciones Revocables	Seguidas de Tradición	
		No seguidas de Tradición	

Siguiendo con la clasificación que la doctrina y los Códigos Civiles dan a la Sucesión, tenemos las siguientes:

4 - SUCESIONES ENTRE VIVOS. DONACIONES. En nuestra legislación civil, las sucesiones entre vivos equivalen a aquellos contratos que operan como títulos de dominio y que se perfeccionan y producen todos sus efectos, entre personas vivas o durante la existencia de las mismas. La transmisión de bienes se efectúa de una persona viva a otra que también existe, debiendo ser ambas, capaces de contraer obligaciones, salvo en ciertos casos determinados por la ley; por ejemplo, cuando se dona una cosa a favor de un menor de edad, que tiene que hacerse por medio de una persona que lo represente; o cuando se dona una cosa a una persona jurídica, tiene que hacerse por medio de su representante o apoderado. La capacidad legal de una persona, consiste en poderse obligar por sí misma, y sin el ministerio o la autorización de otra.

En la sucesión entre vivos que se realiza por donación, la transmisión de bienes puede efectuarse de una persona viva a otra --

que se espera que exista, con las limitaciones de ley, conforme a lo dispuesto en el inc. 3º del Art. 1269 C. en relación con los incisos 3º y 4º del Art. 963 C., de esto se deduce que nuestra legislación -- también considera como sucesiones, tanto a las mortis causa como a -- las inter vivos, debiéndose distinguir que en las primeras su apertura ocurre al momento del fallecimiento del causante y, en las otras, al momento de perfeccionarse el contrato respectivo, específicamente, en las donaciones inter vivos sucede al momento de ser aceptada. En la donación revocable o por causa de muerte, a título singular, si se hace la tradición de los bienes donados, equivale a un legado anticipado y hace adquirir al donatario los derechos y contraer las obligaciones de usufructuario.

Por otra parte, existe la institución del fideicomiso como medio regulado por la ley para la transmisión de bienes.

El concepto que podemos dar es el siguiente:

FIDEICOMISO: es todo lo que deja el testador a una persona para que lo entregue a otra; o bien, la herencia o parte de ella que el testador ruega, encarga o manda al heredero restituir a otro. El heredero que debe restituir la herencia o parte de ella, se llama heredero fiduciario o gravado; y aquél a quien debe hacerse la restitución, se denomina fideicomisario. (7)

Nuestra legislación aparte de los fideicomisos por causa -- de muerte, regula los fideicomisos entre vivos y los mixtos.

Los fideicomisos por causa de muerte únicamente pueden --- constituirse por testamento. (Art. 1 Ley de Fideicomisos)

Los fideicomisos entre vivos se deben constituir por escritura pública con las formalidades de las donaciones entre vivos. (Art. 1º Nº 1º Ley de Fideicomisos)

Los fideicomisos mixtos se constituyen por escritura pú-- blica, en vida del fideicomitente o constituyente, continuando des--- pués de la muerte de éste, luego de confirmarse en su testamento. (Art.

7) Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia: J. Escriche.

1º Nº 3 Ley de Fideicomisos)

Según dependan o no de condición alguna, los fideicomisos pueden ser puros o condicionales. (Art. 4º Ley de Fideicomisos)

Puede ser simple o sucesivo, según tenga un sólo o varios y sucesivos fideicomisarios. En nuestra legislación únicamente se permiten los del primer orden, con las demás regulaciones establecidas. (Art. 5º Ley de Fideicomisos)

Según recaiga sobre bienes o cosas determinadas y especiales o sobre todos los bienes o una cuota de ellos de una persona, pueden ser singulares o universales. (Art. 3º Ley de Fideicomisos)

Aunque el fideicomiso tiene mucho que ver con la sucesión, no nos detendremos en su análisis porque sería tema de otro trabajo, y volviendo a las donaciones, éstas pueden ser: por causa de muerte o revocables y entre vivos o irrevocables.

Para efectos tributarios, las donaciones revocables seguidas de la tradición de los bienes donados, tributan como donaciones entre vivos. (Art. 1º inc. 2º Ley de Impuesto sobre Donaciones)

Respecto a las donaciones irrevocables pueden ser revocadas por causa de ingratitud, aun ya aceptada y notificada la donación; pero esto no depende de la voluntad del donante. Cuando todavía no han sido aceptadas, puede el donante revocarlas a su arbitrio. (Arts. 1287 y 1299 C.)

5 - SUCESION DEL EXTRANJERO. CODIGO BUSTAMANTE Art. 956 C. establece las reglas generales siguientes:

"Art. 956 C.- La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio; salvo los casos expresamente exceptuados.

La sucesión se regla por la ley del domicilio donde se abre; salvas las excepciones legales."

Las excepciones a que se refiere el anterior artículo, - podemos relacionarlas así:

1ª) Cuando una persona fallece dejando bienes en El Salva

dor y la sucesión se abre en el extranjero. Esta excepción obedece a que nuestra legislación al respecto, aplica el principio de la territorialidad, que se ha plasmado en el Art. 6º inc. 1º C, que expresa que:

"La ley obliga en el territorio de la República en virtud de su solemne promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de ella".

Esta excepción está contenida expresamente en el Art. 16 C. Inc. 1º que dice:

"Art. 16.- Los bienes situados en El Salvador están sujetos a las leyes salvadoreñas, aunque sus dueños sean extranjeros y no residan en El Salvador".

Esta regla se conoce también como estatuto real.

Como la Ley no distingue, el término bienes, abarca tanto a los bienes muebles como los inmuebles.

En juicios y diligencias de testamentarías o abintestato, será juez competente el del último domicilio que tuvo el causante y su sucesión se regulará por la ley del domicilio en que se abre, lo prescribe el Art. 956 C, en relación con el Art. 1162 del mismo Código. En esta materia, El Salvador aprobó la Convención de Derecho Internacional Privado conocido como "Código Bustamante", con la siguiente reserva:

"No será admisible en cuanto concierne a El Salvador, la jurisdicción de jueces o tribunales extranjeros en los juicios y diligencias sucesorales y en los concursos de acreedores de quiebra en todos los casos en que afecten bienes inmuebles situados en El Salvador". (8)

2ª) Excepción: La muerte presunta: En este caso encontramos otra excepción a la regla general de competencia del citado Art. 956 C. y está contenida en el numeral primero del Art. 80 C., que dice:

"La presunción de muerte debe declararse a petición de cualquiera parte interesada en ella, por el Juez

de Primera Instancia del último domicilio que el desaparecido haya tenido en El Salvador".

La excepción consiste específicamente, en que si el causante falleció en el exterior pero hay necesidad de declararlo muerto presunto, el procedimiento se seguirá en el último domicilio que aquél tuvo en El Salvador.

De acuerdo con la regla anterior, consecuenta con la -- competencia fundada en el domicilio, tiene aplicación lo dispuesto en el Art. 1162 C. que establece que la aceptación de la herencia -- ha de ser expresa, pidiendo al Juez del domicilio de la sucesión la declaración de ser tal heredero.

3ª) EL EXTRANJERO QUE FALLECE DEJANDO HEREDEROS SALVADOREÑOS. Esta regla de excepción se expresa en el Art. 995 C. que dice:

"Art. 995 C. En la sucesión abintestato de un -- extranjero que fallezca dentro o fuera del territorio de la República, tendrán los salvadoreños a título de herencia, o de alimentación, los mismos derechos que según -- las leyes salvadoreñas les corresponderían sobre la sucesión intestada de un salvadoreño."

"Los salvadoreños interesados podrán pedir que se les adjudique en los bienes del extranjero existentes en El Salvador todo lo que les corresponda en la sucesión del extranjero".

"Esto mismo se aplicará en caso necesario a la sucesión de un salvadoreño que deja bienes en país extranjero".

Nuestro Código Civil, al regular el campo de las competencias, establece en el Art. 14: "Que la ley es obligatoria para -- todos los habitantes de la República incluso los extranjeros". Esta disposición tiene fundamento en el Art. 18 de la Constitución Política que prescribe:

"Los extranjeros desde el instante que llegaren al territorio de la República, estarán estrictamente obligados a respetar a las autoridades y a obedecer las -- leyes, y adquirirán derecho a ser protegidos por ellas".

Por otra parte, el Art. 55 del mismo Código Civil dispone que:

"El ejercicio de los derechos civiles es independiente de la cualidad de ciudadano; por consiguiente, la ley no reconoce diferencia entre el salvadoreño y extranjero en cuanto a la adquisición y goce de los derechos civiles que regulan este Código".

Estas disposiciones emanan del principio fundamental que contiene el Art. 150 de la Constitución Política, que establece los postulados de igualdad ante la ley y que en lo pertinente dice:

"Para el goce de los derechos civiles no se podrá establecer restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión".

Pasando al campo tributario, la competencia para la fijación de impuesto sucesoral en el caso de sucesiones abiertas en el extranjero, cuando no haya tenido el causante domicilio en nuestro país, se reglamenta en el inciso 1º del Art. 15 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones que en lo conducente dice:

"Art. 15 (inc. 1º).- Los funcionarios encargados de recibir las declaraciones indicadas en el artículo anterior, serán aquellos que designe el Poder Ejecutivo y se denominarán Delegados Fiscales, teniendo cada uno de ellos jurisdicción propia en el respectivo Departamento, donde se ha abierto la sucesión y para el cual ha sido nombrado. El Delegado Fiscal del Departamento de San Salvador conocerá de las liquidaciones del impuesto sucesoral que causaren las sucesiones abiertas en el extranjero, cuando el causante no haya tenido domicilio en El Salvador. Recibida la declaración se le dará traslado al representante del fisco por ocho días, para que haga las observaciones que creyere oportunas o para que manifieste su conformidad con ellas".

"El Delegado Fiscal del Departamento de San Salvador conocerá de las liquidaciones del impuesto sucesoral que causaren las sucesiones abiertas en el extranjero, cuando el causante no haya tenido domicilio en El Salvador". (9)

4ª) EL SALVADOREÑO QUE FALLECE EN EL EXTRANJERO. En este caso hay que distinguir las siguientes situaciones: puede ocurrir que aun falleciendo en el extranjero haya tenido su último domicilio en El Salvador, como cuando sale del país únicamente en vías -

9) Art. 15 inc. 1º Ley de Gravamen de las Sucesiones.

de curación o de paseo y estando en el extranjero encuentra la muerte. En esta situación todos los bienes dejados en El Salvador y aun los muebles dejados en el extranjero se rigen bajo la competencia de las leyes salvadoreñas. Los bienes inmuebles situados en el país extranjero rigen su transferencia por la ley de éste, como regla general, es decir, que se transmiten y tributan conforme al régimen legal del país en que están situados. En cambio, puede darse el caso de un salvadoreño que fallece en país extranjero, teniendo ya en éste su domicilio civil; entonces, solamente se ha de abrir su sucesión, conforme a las leyes salvadoreñas, en cuanto a los bienes inmuebles situados en El Salvador y la regla de competencia se determina por el último domicilio que haya tenido el causante en este país, si no se abrió la sucesión en país extranjero.

Para efectos de tributación la competencia es la misma que la que establece la regla anterior. Es decir, que se deben promover las diligencias de fijación o exención de impuesto sucesoral ante el Delegado Fiscal del Departamento en que tuvo su último domicilio el causante.

Si no tuvo nunca domicilio en El Salvador la persona que fallece, o dejó de tenerlo, las diligencias fiscales mencionadas deberán seguir la competencia que indica el Art. 15 inc. 1º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones ya relacionado.

En la sucesión intestada de un salvadoreño fallecido en el extranjero también deben respetarse los derechos de herederos y de alimentarios que pueden corresponder a salvadoreños, conforme se prescribe en el Art. 995 C. inc. 1º y 3º, ya sea sobre los bienes dejados dentro o fuera de la República.

CAPITULO II

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

Para definir, a grandes rasgos, lo que significa la relación jurídico tributaria, comenzaremos por fijar el concepto de tributo, ya que a nuestro estudio interesa fundamentalmente determinar estos conceptos para poder así desarrollar de manera sistemática el tema que nos hemos propuesto.

TRIBUTO: En el concepto moderno elaborado por Giannini, el tributo se define por las siguientes características:

- 1º) Son prestaciones debidas, por mandato de ley, a un ente público. Es decir, la obligación de pagar el tributo es una obligación -- "ex lege".
- 2º) Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado, Son ingresos de Derecho Público.
- 3º) Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas. (10)

Una de las más modernas y precisas definiciones axiomáticas del Impuesto es la de Gastón Jezu: "es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades públicas".

1 - DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA: Nace la obligación tributaria como resultado de la actuación dinámica de la ley fiscal que la ha creado y que define de manera abstracta el supuesto jurídico tributario o hecho imponible. La realización o concreción de este hecho imponible hace que surja "ipso-jure" la obligación jurídico tributaria. Constituye una consecuencia de la tipificación del hecho real que encaja dentro del presupuesto jurídico tributario. La

10) Ver Giannini: I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario, 1954, Págs. 58-60.

única y trascendental consecuencia es el nacimiento de la obligación tributaria cuyo fundamento es la necesidad económica del Estado, que exige su cumplimiento en forma imperativa, para la realización de -- los fines e intereses de la colectividad. (11)

Las fases de la relación jurídico tributaria giran alrededor de la obligación tributaria, y así algunos autores clasifican estas fases en tres, sosteniendo que cada una en sí constituye una relación jurídica-tributaria; y son:

1ª) La relación pretributaria que se refiere a la obligación de de-- clarar que tiene el sujeto pasivo del impuesto y que constituye el contenido en esta primera relación.

De este modo, la relación jurídica pretributaria vendrá a ser un presupuesto más para que nazca posteriormente la genuina relación jurídico-tributaria.

2º) La relación jurídico-tributaria principal, sería como consecuen-- cia del llamado acto de imposición, o sea, aquel acto administrativo que determina la cuantía o importe del tributo que ha de satisfacер el sujeto pasivo del impuesto. Por lo tanto, esta relación jurídica sería la constituída por la obligación tributaria material: la de satisfacer el gravamen.

3º) La relación jurídico-tributaria dependiente, que es la que puede surgir a título subsidiario por impago de la deuda tributaria - a cargo del sujeto pasivo principal.

Es decir, que esta relación dependiente o subsidiaria nace por la insolvencia o desaparición del sujeto pasivo, originalmente obligado al pago o satisfacción del tributo.

Para algunos autores como Publiese, Giannini, etc. la relación jurídica tributaria es única aunque compleja y aunque, además aparezca como dividida en tres etapas que la integran y que únicamente constituyen las fases fundamentales de aquella relación.

De lo anterior podemos concluir, como lo afirman algunos

autores como Narciso Amorós en España, que dentro de la relación jurídico tributaria como complejo de derechos y deberes, debemos de incluir la obligación tributaria en sentido material que consiste en el pago del impuesto. Continúan sosteniendo que frente a esta obligación tributaria material nacería un derecho subjetivo material, a exigir el pago del impuesto. (12)

En el caso de las sucesiones, la relación apuntada nace al momento de abrirse una sucesión y los derechos y obligaciones que se crean entre contribuyente y fisco, se hacen efectivas a través del procedimiento señalado por la ley tributaria, culminando con la cancelación del impuesto causado, o subsidiariamente, con la ejecución forzosa del pago del mismo.

2 - SUJETOS DEL IMPUESTO. Cuando respecto de una persona se realiza el hecho jurídico al que la ley le da el carácter de imponible o de generador del crédito fiscal, se establece la relación jurídico-tributaria, siendo los sujetos de la misma: el deudor del crédito fiscal o sujeto pasivo y el acreedor del crédito fiscal o sujeto activo. (Estado o Municipio).

Al efecto, debemos distinguir del sujeto pasivo del impuesto, las personas obligadas en subsidio al pago del impuesto causado. (Art. 2º G. S.)

De esta relación jurídica que está integrada por una compleja red de derechos y obligaciones, se ha creado el vínculo entre ambos sujetos, en virtud de la cual, una de ellas puede exigir o pretender el pago a lo que la otra está obligada.

3-- SUJETO ACTIVO. En nuestro medio, tal como se ha establecido en la mayor parte de legislaciones modernas del mundo, los únicos sujetos activos que nacen de la relación jurídico tributaria son el Estado y los entes de derecho público como son las municipalidades.

Antiguamente fue sujeto activo en dicha relación la Igle-

12) Derecho Tributario: José Luis Pérez de Ayala, Págs. 140 a 142.

sia Católica, el señor feudal, el Emperador, etc., pero en la actualidad y específicamente en nuestro medio republicano es el Estado, como ente soberano. Algunos autores han ido más lejos al interpretar que el Estado es únicamente el medio para hacer llegar los beneficios o frutos de la tributación fiscal a la colectividad al proporcionarle bienes y servicios; sosteniendo que el sujeto activo es propiamente la colectividad como elemento primordial del Estado, -- quien está obligado al desarrollo de la actividad tributaria.

Podemos decir que sobre este sujeto no existe mayor discusión porque es perfectamente identificable, pero respecto al sujeto pasivo sí hay diferentes criterios.

4 - SUJETO PASIVO. Su término equivalente es el de deudor con relación al sujeto activo o acreedor. El sujeto pasivo es aquella persona, natural o jurídica, que de conformidad con la ley está obligada a satisfacer un tributo y cumplir con las demás obligaciones accesorias que la misma le señala. ^A este deudor es a --- quien corresponde el cumplimiento de las obligaciones correlativas frente a los derechos del ente público, dentro de la obligación jurídica-tributaria que se origina en cada caso concreto. Ciertos -- tratadistas, con base en los efectos económicos de los impuestos, de finen al sujeto pasivo como aquél que en definitiva soporta la carga tributaria o sea, aquél que real y definitivamente procura con - cargo a su patrimonio, los medios pecuniarios destinados a cubrir - los gastos públicos, como ocurre con los impuestos que son trasladables. (Impuestos Indirectos).

Dentro de la legislación tributaria y por conveniencia - de política fiscal, se ha ampliado el concepto o figuras conceptuales del sujeto pasivo del impuesto. Para el derecho común únicamente pueden ser sujetos de derecho las personas, ya sean naturales o jurídicas. El derecho tributario ha creado ciertos entes ficticios obedeciendo a la necesidad del Estado de ampliar el ámbito de sujetos pasivos, tanto como de hechos generadores de crédito fiscal.

Con base en la teoría del patrimonio sin sujeto en que -- algunos autores trataron de fundamentar la organización o formación de ciertas personas jurídicas, el derecho tributario ha creado tipos de construcciones jurídicas, dándoles el carácter de sujetos pasivos, tales como las sucesiones y fideicomisos cuyo patrimonio debe soportar el impuesto o carga fiscal, que debe satisfacerse por intermedio de la persona o personas naturales que las representan o las que la ley señala como obligadas a ello.

Este problema de la sucesión como sujeto de impuesto, para el caso en estudio, presume aclarar varias situaciones como las - que a continuación se exponen:

5 - LA SUCESION COMO SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. Sobre la masa Hereditaria. Las leyes en los diversos países del mundo, como ocurre en la legislación salvadoreña, gravan a la sucesión como - sujeto pasivo del impuesto, ya sea aquélla considerada como persona moral, como ente económico, o como ente propiamente jurídico con contenido económico. Los efectos de la sucesión dentro del derecho civil se determinaron en su mayoría y se vienen desarrollando desde -- los tiempos de la antigua Roma, pero la consideración como figura o sujeto de imposición es creación reciente dentro del moderno derecho tributario. En nuestra Ley de Gravamen de las Sucesiones, el sujeto pasivo del impuesto es la sucesión, tomada como titular de la masa - hereditaria, pues a la vez, es ella quien ejerce derechos y adquiere obligaciones; los herederos o el curador de la herencia yacente únicamente la representan y administran, de conformidad con las normas legales. Asimismo, estos representantes y administradores son los - encargados de satisfacer el impuesto sucesorio causado. El Art. 2º de la citada Ley, determina que los obligados a pagar el impuesto su - cesorio son los herederos y legatarios, ya sean nacionales o extran - jeros, lo cual nos parece muy justo puesto que los legatarios, aun -- que no representan ni administran a la sucesión, gozan de un legado que constituye un bien herencial y deben pagar el impuesto proporcio - nal que les corresponda por el valor de su respectivo legado. Las o

bligaciones del curador de la herencia yacente lo convierten en responsable y obligado al pago del Impuesto sucesorio, en los casos -- que la misma ley establece.(Art. 486 C.)

Lo anterior no obsta para considerar que es la sucesión la titular de la obligación tributaria material y la que debe pagar el impuesto al Fisco, pese a que no goza de personalidad jurídica.

En conclusión, los herederos y legatarios, aunque no -- constituyen formalmente el sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, están obligados al pago del impuesto sucesorio en razón de sus respectivas cuotas que les han sido asignadas, pasando a ser con esto, los sujetos obligados al pago, aparte del sujeto pasivo - sucesión que es, como vimos antes, un ente de formación abstracta.

Por eso, afirmemos que en nuestro sistema legal, el impuesto sucesorio grava únicamente la masa herencial, aunque se pague en última instancia, por herederos y legatarios a prorrata de - sus respectivas cuotas asignadas. Lo confirma el caso del curador de la herencia yacente que tiene que satisfacer el impuesto conforme a la masa herencial de la misma.

6 - GRAVAMEN A LA TRANSMISION HEREDITARIA. Como vimos en el número anterior, en nuestro medio se grava, la transmisión de bienes por herencia, o sucesión, con el impuesto sucesorio, en la - forma y con los requisitos que la ley establece. En otras legislaciones se grava la simple transmisión de bienes como una renta eventual dentro del patrimonio personal del heredero o legatario que la percibe. Constituye, para otros, un incremento de capital que debe gravarse con un impuesto o complemento de impuesto de naturaleza patrimonial.

Lo anterior, únicamente acarrearía, una doble imposi---ción en los países que tienen establecido el impuesto sucesorio, como el nuestro. Por eso, esta opinión es hoy generalmente rechazada y no se comparte que se incluyan como aumentos de valor del Patrimonio las adquisiciones de bienes por sucesión o donación, ya que no

deben incluirse en el concepto de renta.

7 - GRAVAMEN A LA TRANSMISION POR DONACION. Como veremos más adelante, casi todos los países que incluyen en su legislación el gravamen a las sucesiones, tienen asimismo el gravamen a la transmisión por donación, estableciéndose para ambas formas de tributación tipos de imposición similares en forma y cuantía. Se prefiere esto con la finalidad de evitar en lo posible un medio de evasión del impuesto sucesorio.

El gravamen a la transmisión por donación se establece, en nuestra legislación positiva, en el Art. 1º de la Ley de Impuesto sobre Donaciones que dice:

"Art. 1º.- Se grava la transferencia de bienes por medio de donaciones entre vivos, en la forma y tiempo que esta ley establece".

"En las donaciones revocables, seguidas de la tradición, se pagará el impuesto como si fuesen donaciones irrevocables".

Este gravamen se establece tanto para la transmisión de bienes por donación real como por donación presunta. En el primer caso se causa cuando se dona por una persona un bien a favor de otra que la acepta, debiendo hacerse de manera gratuita e irrevocable y observándose las demás formalidades para las de su clase. En el otro caso se causa cuando se efectúa alguna de las operaciones o situaciones que la ley reputa como donación, siempre y cuando no se desvirtúe la existencia del hecho jurídico imponible, tipificado legalmente, como por ejemplo, cuando se comprueben otros valores u otros parentescos, diferentes a los que se han tenido por base para determinar un impuesto.

CAPITULO III

DEL IMPUESTO SUCESORIO

1 - LAS TEORIAS DEL IMPUESTO Y EL IMPUESTO SUCESORAL. -

Todas las teorías que justifican la existencia del impuesto en general, son aplicables al impuesto sucesoral en particular, como fundamentación de la razón de su existencia.

Varios son los conceptos más relevantes que han sido -- planteados sobre la naturaleza del impuesto y se enuncia así:

1) El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la equivalencia).

2) El impuesto es una prima de seguro que se paga como -- garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (Teoría del seguro).

3) El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. (Teoría del capital nacional).

4) El impuesto es un sacrificio y debe significar para -- los individuos el menor sacrificio posible. (Teoría del sacrificio completada con la Teoría del mínimo sacrificio posible).

5) El impuesto es un deber tributario de los individuos. Se basa en que es una obligación servir el interés general y su fundamento jurídico es que no necesita fundamento jurídico alguno. (Teoría de Eheberg).

Todos estos conceptos son aplicables al Impuesto Sucesorio y todos también han sido objeto de críticas y de consideraciones antagónicas expuestas por los distintos autores del derecho financiero.

Por nuestra parte, consideramos que el concepto, de los

expuestos, que en mejor forma y aplicación puede adaptarse al impuesto Sucesorio es la Teoría del Sacrificio, que fue planteada por John Stuart Mill sin pretender una definición sino un principio para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Sostiene que el sacrificio debe ser, además, el menor posible y debe situarse entre dos variables: la mayor equidad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción. (13)

Las teorías que justifican la existencia del Impuesto Sucesoral en particular, es decir, de manera específica, serán tratados más adelante, en el numeral 4) en este mismo Capítulo.

2 - EL CONCEPTO DE RENTA Y LOS BIENES ADQUIRIDOS A TITULO SUCESORAL. Nuestra Ley de Impuesto sobre la renta no determina con exactitud lo que debe entenderse por "Renta", como objeto de este impuesto, lo cual da margen a aplicar el concepto doctrinario que sea más apropiado y más conveniente dentro del campo de la ciencia de las finanzas públicas.

Al respecto de dicho término, se han elaborado diversos conceptos, así, en su sentido natural y obvio, "es la utilidad o rédito anual; lo que se paga anualmente como interés de una cantidad" (14).

También se dice que es "el beneficio que rinde periódicamente una cosa". (15)

Dentro del concepto económico se considera que la Renta es "la suma de ingresos netos procedentes de una fuente permanente - o el acrecimiento patrimonial originado en un período económico, con inclusión de los ingresos esporádicos de toda clase". Otro concepto de carácter económico es el que califica la renta como "el conjunto de servicios prestados por el capital durante un período de tiempo - determinado". Este concepto ha sido actualmente muy superado. Esta definición se consideraba que podría adaptarse a todos los significados accesorios de la renta, que se calificaban como servicios o pro-

13) Finanzas Públicas Mexicanas: Ernesto Flores Zavala, Págs. 45 a 49

14) Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado.

15) Diccionario Moderno de la Lengua Castellana.

ductos derivados de determinados instrumentos o medios de producción de riqueza. Si el instrumento es una casa, el servicio que presta es el alojamiento. Se conocía ésta como renta primaria o natural. Si se alquila la misma casa, rinde a su propietario el pago del alquiler: se trata de una renta monetaria.

Anteriormente se distinguía la renta gastada o consumida de la renta producida o ahorrada y se gravaba a ambas o únicamente a una de ellas, según el sistema fiscal impositivo que se prefiriese dentro de la legislación tributaria que estuviere vigente. (16)

Actualmente el concepto más técnico de renta ha sido expuesto en la moderna ciencia financiera por el Profesor John F. Due, quien ordena los diversos criterios en dos grandes grupos: el que se fundamenta en el "Incremento de Capital" y el que se basa en la "Corriente o flujo de riqueza". (17)

Este autor recoge el concepto de otros autores y se pronuncia por uno de los criterios ya expuestos.

El primero de tales conceptos se define como la suma algebraica del consumo de una persona en determinado período, más el incremento neto en el patrimonio de dicha persona en el mismo período, ambos valores expresados en dinero, y comparados con el período anterior determinado en la misma forma. Si resulta un incremento, el ingreso total del período se mide por el valor del consumo durante ese período más el incremento en el valor de su patrimonio.

El segundo de los conceptos relacionados se interpreta como el rédito en relación al flujo de riqueza de ingresos monetarios o en especie hacia el contribuyente durante un período determinado. Es decir, que es un flujo de ingreso de factores realmente pagados en el período, como salarios, sueldos, intereses y similares, así como también los beneficios de las empresas.

El uso del método que se basa en este último concepto produce el mismo resultado que la del consumo más el incremento ne-

16) El Impuesto sobre la Renta: Joan Beneyto Pérez, Pág. 87

17) Análisis Económico de los Impuestos: John F. Due.

to del patrimonio, aunque con fundamentales diferencias en el tratamiento impositivo.

En el primero de los conceptos, que califica a la Renta como "Incremento Patrimonial", se incluyen las ganancias de capital, con base en la plusvalía de los bienes, la renta imputada del que habita su propia casa, las cantidades ingresadas como donaciones o herencias, y se estima en general, la posible plusvalía o disminución en el valor de los bienes que constituyen fuente de ingresos, por lo que se dice que refleja con más exactitud el estado económico-financiero de los contribuyentes.

En el concepto de rédito como "corriente o flujo de riqueza", también se grava la ganancia de capital pero cuando ha sido realmente obtenida, o efectivamente realizada y no por la diferencia de valores estimados de un mismo bien en momentos distintos.

En nuestra legislación tributaria las asignaciones hereditarias, de cualquier clase, están excluidas de la renta bruta percibida por los respectivos asignatarios y éstos, en consecuencia, no deben incluirlas como renta en las declaraciones de impuestos que formulen por el ejercicio impositivo en que las perciban. (Art. 21 Nº 4 en relación con el Art. 7º de la Ley de Impuesto sobre la Renta)

De lo anterior se ha inferido que nuestra Ley tributaria de renta ha adoptado un criterio sistemático intermedio, pues participa tanto de método de incremento de capital como del flujo de riqueza.

En consecuencia, con base en lo anteriormente expuesto la herencia y legados no constituyen renta en nuestro sistema impositivo, pero su transferencia si está gravada con el impuesto sucesoral en estudio.

En cuanto el impuesto de capital, la ley de la materia determina que cuando una sucesión sea sujeto de dicho impuesto, los

respectivos herederos estarán exentos del impuesto que corresponda al valor de su cuota herencial asignada. Si al finalizar el ejercicio impositivo del heredero, éste ya ha aceptado herencia debe incluir el valor de la cuota heredada en su respectiva declaración. - (Art. 10 Ley de Vialidad)

En cuanto a la renta que produzcan los bienes heredados o donados, debe incluirse también en la declaración respectiva de impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo en que se han aceptado las referidas transmisiones, cualquiera que sea la cuantía de dicha renta dentro del ejercicio mencionado, a menos que no alcance capacidad contributiva por el total de los ingresos percibidos.

3 - CRITERIOS QUE NO JUSTIFICAN EL IMPUESTO SUCESORAL.-

En el campo de la economía, el criterio de los autores de la Escuela Clásica, se oponía a la tributación Sucesoral por considerar que constituía una forma de disminuir la creación de capitales.

El más representativo de estos autores fue ADAM SMITH, quien revela su punto de vista en su obra "LA RIQUEZA DE LAS NACIONES" cuando expresa: "Mientras una propiedad permanece en las manos de un mismo poseedor, todos los impuestos permanentes con los que pueda ser gravada, cualesquiera que sean, no tiene nunca por objeto cercenar ni quitar nada de su valor capital; no son más que una deducción de una parte de la renta que proviene de este valor capital. Pero cuando la propiedad cambia de manos, cuando se transmite del muerto al vivo o entre vivos, se han establecido con frecuencia, sobre ella, impuestos que por su naturaleza se llevan necesariamente una parte de su valor capital". (18)

"La muerte de un padre es, para los hijos que viven en la misma casa que él, un hecho que no les trae ningún aumento de fortuna, sino que ocasiona con frecuencia una disminución considerable de ingresos por la pérdida de su industria o de un empleo que tenía o de alguna renta vitalicia de la que gozaba. Un impuesto --

18) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Florez.

que agravase todavía su pérdida, quitándoles una parte de su herencia, sería cruel y opresor. Sin embargo, el caso puede ser diferente con relación a los hijos que están, como se dice en el lenguaje de las leyes romanas, emancipados, y en el de las leyes de Escocia, establecidos fuera de la familia, es decir que tienen familia propia y se mantienen con medios distintos e independientes de los de su padre. Todo lo que de la herencia de su padre irá a parar a estos hijos sería una verdadera adición a su fortuna y tal vez podría sujetarse a un impuesto, sin otros inconvenientes que los que son inseparables de todos los tributos de esta especie".

Otros tratadistas de la Escuela Liberal, adversaron el Impuesto Sucesoral y esto constituyó una de las causas principales que influyeron en la implantación y difusión del impuesto sobre las herencias.

También los socialistas adversaron el Impuesto Sucesoral pero todavía con más interés que aquellas doctrinas que sin abandonar el campo del liberalismo económico y sin atacar la institución de la propiedad privada, han pretendido suprimir o limitar muy enérgicamente el derecho de herencia. Al respecto, se citan dos autores que aunque muy diferentes por su carácter, "defendieron en ese aspecto, doctrinas parecidas y ejercieron gran influencia: Saint Simon y Stuart Mill". (19)

El primero de estos autores y sus seguidores han sido considerados con frecuencia como socialistas, aunque desarrollaron sus ideas dentro del mismo liberalismo económico.

Interpretando su pensamiento podemos decir, que defiende la propiedad privada y la desigualdad económica fundada en las capacidades personales y el rendimiento de cada quien, pero pretende -- que el Estado dirija la vida económica, combata la renta de la tierra y sobre todo, niega en absoluto el derecho de herencia. Rechaza también, el sistema de la comunidad de bienes, pues sostiene que esto sería una violación manifiesta a la primera de todas las leyes

19) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Florez, Pág. 12

morales que han recibido la misión de enseñar, y aboga que en el futuro, cada uno sea colocado según su capacidad y retribuido según sus obras. Pero, en virtud de esta ley, pide la abolición de todos los privilegios del nacimiento, sin excepción; por consiguiente la destrucción de la herencia, que es el mayor de todos estos privilegios, y el que los comprende hoy día a todos, y cuyo efecto es dejar al azar la repartición de las ventajas sociales, entre el pequeño número de los que pueden pretender a ellas, y condenar a la clase más numerosa, a la depravación, a la ignorancia y a la miseria.

Por otra parte, estos autores propugnan porque todos los instrumentos de trabajo, las tierras y los capitales, que forman el fondo dividido de las propiedades particulares, sean reunidos en un fondo social, y que este fondo sea explotado por asociación y jerarquía, de manera que la tarea de cada uno sea la expresión de su capacidad y su riqueza la medida de sus obras.

Los Saint-Simonianos no atacan la constitución de la propiedad, sino en cuanto ella consagra para algunos el privilegio impío de la ociosidad, es decir, el de vivir del trabajo ajeno. (20)

Respecto a Stuart Mill, fue también contrario al derecho de herencia y sostiene que no existe un derecho natural a heredar ab-intestato, es decir, cuando no se ha manifestado la voluntad del causante. Pero sí existe dicho derecho al existir expresión de voluntad del causante. Este derecho podía existir en las organizaciones primitivas de la familia, cuando todos los miembros de ésta trabajaron unidos patriarcalmente. Pero no existe en nuestras modernas sociedades individualistas. Consideró que los descendientes tenían derecho únicamente a una parte de la herencia intestada de sus padres o antepasados: aquella parte que necesitan para vivir bien; pero modestamente. El resto de la herencia ab-intestato debería ser apropiada por el Estado.

Mill, por una parte quiere suprimir el privilegio del nacimiento que le parece injusto y por otra, cree que el derecho a --

20) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Flórez, Pág. 13.

disponer libremente de los bienes y por lo tanto, a donarlos o dejarlos por herencia es, a diferencia del derecho a heredar ab-intestato, un derecho inherente al de propiedad. Pero esta dificultad la resuelve ingeniosamente, cuando respeta el derecho a disponer de sus bienes del propietario y limita el derecho a adquirir del heredero. Así, el causante conserva la libertad de dar o legar su fortuna a quien quiera; pero no a quien tenga ya una cierta riqueza, ni siquiera a sus hijos, y nadie podrá adquirir por herencia más de una cantidad determinada.

El criterio sostenido por las doctrinas socialistas de no reconocer el Derecho natural a heredar, ha tenido mucha influencia en el desarrollo de la tributación sobre las herencias, pues al generalizarse las teorías que niegan la licitud o la conveniencia de la propiedad privada, fue más aceptable, que a la muerte del propietario, el Estado se adueñara de parte de su patrimonio.

Para terminar este punto, debemos de reconocer la gran influencia que han ejercido los partidos socialistas en casi todos los países del mundo, considerando el impuesto sucesoral como un instrumento admirable al servicio de su política, con la supresión gradual de las diferencias de fortunas y de implantación progresiva de los sistemas y programas socialistas.

4 - CRITERIOS QUE JUSTIFICAN EL IMPUESTO SUCESORAL. Después de las ideas expuestas por Stuart Mill, surgieron las de otros tratadistas como Adolf Wagner que justificaron el impuesto sucesorio. Este autor consideraba como el primer argumento a favor de dicho tributo, el derecho sucesorio del Estado.

Otros tratadistas, como el italiano Enrique Cimbali, argumentaban en favor del impuesto sucesorio, como una consecuencia del derecho a suceder que tenían las personas y el Estado mismo, por haber colaborado en la formación de las fortunas que se transmitían por herencia. En esto había que analizar la intervención de varios factores: el individual y el social; y además, el familiar en aque-

llos países en que existía el derecho de familia como una institución dentro de la legislación civil.

A fines del siglo pasado, aparece la opinión del francés Paul Leroy-Beaulieu expuesta en una obra publicada en el año 1877, en la que justificaba y defendía el impuesto Sucesoral con el argumento de que significaba una retribución al Estado por sus servicios de protección a la propiedad en general y por los que presta garantizando y protegiendo la transmisión de que se trata, en cada caso concreto, en particular.

Agrega que representa una especie de prima de seguro -- contra los riesgos de toda clase que correría la propiedad si no tuviera la protección del Estado.

Wagner defendió con ardor el impuesto sucesoral; pero quería hacer menos dolorosas las consecuencias de las desigualdades sociales y de la libertad económica, por ello veía su instrumento favorito en el impuesto. A la par que propugnaba el mantenimiento de la propiedad privada como institución fundamental de la sociedad, propugnaba porque el impuesto sucesoral fuera muy elevado, siempre fundándose en el argumento que justifica la existencia de este impuesto y que es el derecho de coheredero que corresponde al Estado, como representante de la Sociedad, sobre los bienes que se transmiten por herencia.

Por otra parte, Wagner encontró para justificar el impuesto sucesorio, un fundamento de carácter financiero al sostener que el criterio básico de la tributación es la "capacidad de pago"; pues, no hay duda de que la herencia y el legado significan para -- los respectivos asignatarios un aumento de fortuna que no supone -- ninguna contrapartida y que por consiguiente aumenta su capacidad -- de pago; y este aumento de capacidad es el que somete a tributación el impuesto sucesorio. (21)

Los tratadistas contemporáneos han aceptado como algo natural el impuesto sucesorio; pero algunos buscan su justificación

(21) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Flórez, Pág. 22.

en diferentes causas, incluyendo las que fundamentan los principios generales de todo impuesto.

Para muchos, el impuesto sucesorio es una forma especial de tributación sobre la renta de las personas, ya que comparan el aumento patrimonial que ocurre a causa de herencia o legado en el activo del asignatario como una clase más de ingresos. Otros lo comparan como un impuesto sobre capital, porque consideran que grava la masa total de las fortunas de los herederos aumentadas con los bienes heredados o adquiridos por legado. (incremento eventual de capital).

En conclusión, las teorías que han sido expuestas para fundamentar el impuesto sucesoral son: la que lo considera como una tasa que se paga a los funcionarios que intervienen en la formalización del testamento o de la herencia ab-intestato y en todos los trámites necesarios para transmitir los bienes herenciales a los herederos; la que ve en él un tributo sobre la circulación de la riqueza; la que lo considera como manifestación del derecho de coherencia que tiene el Estado; y la que lo juzga como un medio para hacer tributar el enriquecimiento del heredero. Para algunos autores, el impuesto sucesoral constituye un medio para igualar las fortunas de los particulares.

5 - EL DERECHO NATURAL DE HERENCIA.

Este derecho ha sido consagrado desde los tiempos más remotos de la antigüedad y es considerado como requisito previo para que pueda existir el impuesto sucesorio. Si no se reconoce el derecho de herencia nada se puede heredar y por lo tanto no podemos concebir ningún gravamen sobre bienes herenciales. Del concepto amplio de patrimonio se ha podido concluir que corresponde a todo aquello que pertenece o depende de una persona, así sea físico, biológico, intelectual, artístico, moral, económico, etc., y si en la naturaleza humana se manifiesta la herencia biológica, se ha considerado como natural el derecho a heredar los bienes de una persona

por lo que para muchos tratadistas este derecho ha alcanzado el carácter de indiscutible y sagrado.

Para Lotz, son requisitos indispensables para que pueda existir el impuesto sucesorio, además del derecho de herencia, la existencia de la propiedad privada, la de una economía monetaria, la de una organización estatal y la de una burocracia retribuida.

Para este autor, el impuesto sucesoral es un complemento del que grava la renta; si éste no establece distinciones según su origen, es necesario, por motivos de equidad, crear un gravamen diferencial sobre las rentas que proceden del patrimonio en relación con los que son fruto del trabajo del titular. Esto puede obtenerse con un impuesto que grave el patrimonio o con uno que grave las herencias; este último se prefiere por ser más cómodo y eficaz. (22)

Algunos autores niegan absolutamente el derecho natural de herencia y otros lo conceden con ciertas limitaciones aduciendo que es un derecho que debe ser limitado y reglamentado de conformidad con las exigencias del medio social en que se aplique.

6 - EL ESTADO COMO HEREDERO. Como ya vimos anteriormente, ésta es una de las teorías que justifican el impuesto sucesorio y se basa en la afirmación de que el Estado colabora con su acción en la formación de todas las fortunas, ya que influye en el desarrollo, conservación o destrucción del capital, protegiendo las industrias, la agricultura y otras actividades; procurándoles medios de tecnificación, mercados, regulación de aranceles y tratados comerciales; en fin, legislando y condicionando su desarrollo y desenvolvimiento. También se fundamenta esta teoría en que el Estado, con su colaboración relacionada, se convierte en socio del causante, -- quien al fallecer es justo que le herede algo de sus bienes.

Menos controvertida ha sido aún la doctrina que afirma -- que el primer argumento en favor del impuesto sobre las herencias -- es el derecho sucesorio del Estado por las razones anotadas anteriormente, sin entrar a considerar si el derecho a suceder en los --

22) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Flórez, Pág. 29

bienes de una persona que fallece es de esencia natural o únicamente concedido por el Estado por la fuerza de las circunstancias socio-económicas de los individuos que gobiernan.

Este derecho herencial o de coherencia del Estado se manifiesta a través del gravamen o impuesto que se determina por la transferencia de bienes por causa de muerte, constituyendo la cuantía de dicho tributo la asignación herencial que corresponde al Estado. Diversas fundamentaciones suelen darse al derecho sucesorio del Estado, así hemos visto que se incluyen entre otras las teorías aplicables a la generalidad de los impuestos, tales como la de la retribución al Estado por sus servicios, la de la prima de seguro para protección estatal, etc.

Ahora bien, veamos según Eheberg, las dos objeciones más importantes que se han formulado en contra del impuesto sucesorio, exponiendo que los enemigos del impuesto hacen notar que la herencia "no significa ningún nuevo patrimonio" y que "el impuesto dificulta la formación de capitales", económicamente deseable, principalmente cuando en la misma familia se suceden rápidamente varias herencias. Se ha combatido especialmente la tributación de los descendientes y del cónyuge con el argumento de que para ellos la herencia en incontables casos no significa un enriquecimiento, sino tan sólo la continuación del goce de un patrimonio, hasta entonces disfrutado en comunidad con el causante, y que no es raro que su situación empeore, a pesar de la herencia, porque desaparecen los ingresos que el causante obtenía con su actividad económica restante".

"Por lo que hace referencia a la última objeción, debe reconocerse que tiene razón hasta un cierto punto; pero su importancia disminuye a medida que, como de hecho sucede en las leyes tributarias, las herencias que van a parar al cónyuge y a los descendientes, cuando son pequeñas, son declaradas totalmente exentas, y en los otros casos, sus tipos impositivos son moderados. En todo caso, los hijos y el cónyuge que reciben una herencia están en mejor situación que aquellos que no heredan nada a la muerte del jefe de

familia. De una obstaculización a la formación de capitales, como efecto del impuesto, apenas puede hablarse, siempre que la elevación de los tipos impositivos no exceda de límites razonables, en vista de las experiencias de países que tienen impuestos sobre las herencias desde hace siglos. Cuando en una familia se suceden rápidamente las sucesiones mortis causa, el remedio puede encontrarse en moderaciones del impuesto". (23)

7 - CLASES DE IMPUESTOS HERENCIALES. Doctrinariamente -- los impuestos sobre las herencias pueden clasificarse desde dos puntos de vista: según la base o capital imponible y según los tipos de gravamen o imposición.

Los impuestos sucesorios pueden tomar como base imponible la masa total dejada por el causante o la porción hereditaria adjudicada a cada heredero. En el primer caso se denominan, siguiendo la terminología fiscal española, Impuesto sobre el caudal relicto; y en el segundo, Impuesto sobre las hijuelas hereditarias.

Esta clasificación tiene poco interés práctico cuando los tipos impositivos son proporcionales; pero mucho cuando son progresivos, lo cual propende a que se clasifiquen los impuestos sucesorios desde el segundo punto de vista.

En nuestro país se sigue un sistema diferente, que más bien participa tanto del impuesto sobre el caudal relicto o masa total de la herencia como del impuesto sobre las hijuelas hereditarias, según el caso concreto que se presente, pues de conformidad con el Art. 7º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones se aplica la tarifa que esta disposición contiene, a la cuantía hereditaria que corresponde a uno o más herederos, y legatarios comprendidos en una misma escala. Así, cuando existen asignatarios comprendidos en diversas escalas de las que establece el Artículo citado, se aplicará la tarifa en la porción hereditaria que resulte en cada una de las escalas expresadas. Por ejemplo: cuando se deja una herencia a dos hermanos y a dos hijos; al total de las porciones de los dos hermanos se apli

23) El Impuesto sobre las Herencias: Lucas Beltrán Flórez, Pág. 31.

cará la escala II y el impuesto que resulte se partirá proporcionalmente a cargo de los dos; y a la cantidad total de las porciones de los dos hijos se aplicará la escala I que corresponde a consanguíneos del primer grado, y se repartirá a cargo de estos, en proporción a sus respectivas cuotas hereditarias. Este punto de nuestra legislación lo veremos con más detenimiento en el Capítulo V Numeral 5º.

Desde el punto de vista de los tipos de gravamen o imposición, los impuestos sobre las herencias pueden ser fijos, proporcionales y progresivos. Son fijos cuando se paga una cantidad constante por cada herencia, sea cual fuere la cuantía de ésta o sus demás circunstancias. Ejemplo: se grava con cien colones de Impuesto Sucesoral, toda clase de herencias. Son proporcionales cuando gravan todas las herencias con una cantidad que representa el mismo porcentaje para todas. Ejemplo: se grava con el cinco por ciento sobre el total de todo capital herencial. Son progresivos aquellos en que las cuotas de impuesto representan porcentajes variables de las herencias de acuerdo a sus cuantías respectivas. Ejemplo: La tarifa vigente en nuestra Ley de Gravamen de las Sucesiones, es progresiva y por escalas. (Art. 7º)

Respecto a las cuotas progresivas podemos ver dos clases así:

Existe la progresividad directa cuando el porcentaje de la cuota aumenta a medida que aumenta la base.

Se conocen tres tipos principales: por clases, por grados y por coeficientes.

Existe la progresividad indirecta cuando la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. Hay dos formas principales:

Primera: Cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite. La cuota con la que se grava lo que excede, es proporcional. En este caso, al aumentar el valor del obje--

to, aumenta el porcentaje de dicho valor sometido a impuesto, sin - llegar nunca a quedar gravado en su totalidad.

Segunda; Se divide el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez ma yor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. La cuota en este caso es también proporcional. Lo que crece es el valor de la base. (24)

Conforme a las clasificaciones anteriores, podemos cali- ficar que el sistema de cuota contemplado en nuestra legislación su cesoral salvadoreña es de "cuota progresiva directa por grados".

Continuando con los tipos progresivos, pueden graduarse de acuerdo con diferentes criterios. Conocemos los siguientes:

Primero, de acuerdo a la magnitud de la masa herencial, hijuela o legado; Segundo, de acuerdo con el parentesco entre el a- signatario y el causante; Tercero, según la forma en que se defiere la herencia, por testamento o ab-intestato; y, Cuarto, de acuerdo a la fortuna que ya tenía el heredero en el momento de abrirse la su- cesión.

En El Salvador, de acuerdo con el sistema que rige en la legislación vigente, únicamente se aplican los criterios primero y segundo, de los enumerados anteriormente. La tarifa contenida en - el Art. 7º de la ley de la materia, determina como la masa total lí quida a favor de asignatarios comprendidos en una misma escala de - las que establece según los diversos grados de parentesco que los u nía con el causante, dejando para la última escala, (la V, a los pa rientes remotos y a los particulares).

A este respecto, debemos aclarar que por Decreto Legisla- tivo Nº 2329 del treinta y uno de enero de mil novecientos sesenta y siete, se interpretó auténticamente este numeral V, en el sentido de que en él se entienden incluidas a todas aquellas personas que - no lo estén en cualesquiera de los cuatro numerales anteriores del referido Artículo 7º, incluyendo estos cuatro numerales únicamente

24) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Ernesto Flores Zavala, Págs. 102 y siguiente.

al cónyuge y a parientes consanguíneos, por lo que, por exclusión, se entiende que el numeral V comprende a los demás parientes consanguíneos (del quinto grado o más lejanos), a todos los parientes afines y a los particulares o extraños con relación al difunto.

El Decreto Legislativo citado, en su parte dispositiva - expresa:

"Art. 1º.- Interpretase auténticamente el numeral V del Art. 7º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, de fecha 25 del mismo mes y año, en el sentido de que en dicho numeral se entienden incluidas a todas aquellas personas que no lo estén en cualesquiera de los cuatro numerales anteriores del referido Artículo 7º".

"Art. 2.- Esta interpretación auténtica queda incorporada al texto de la ley a que se refiere el Artículo anterior".

Lo que dejamos expuesto, relativo a nuestra propia legislación, está plasmado expresamente en el Art. 3º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones que a la letra dice:

"Art. 3º.- El impuesto recaerá sobre la masa total líquida de las asignaciones a favor de herederos y legatarios, comprendidos en un mismo número de los que - señala el Art. 7º, y lo pagará cada uno de ellos en proporción a su cuota o legado".

Asimismo puede notarse que en nuestra ley no se toma en consideración si la sucesión ha sido abierta en forma testamentaria o ab-intestato, ni tampoco, en la actualidad, se toma en cuenta la fortuna que ya tenía el heredero o legatario al momento de abrirse la sucesión. Más adelante, al estudiar la relación cualicuantitativa del Impuesto Sucesorio, volveremos sobre estos conceptos.

Los impuestos sucesorios fijos son muy raros o, más bien, están completamente extinguidos en esta época.

En España existió con este carácter de cuota fija la manda pía forzosa, creada por las Cortes de Cádiz, por Decreto de 3 de mayo de 1811 y consistía, en un principio, en el pago de doce --

reales de vellón en la Península y sesenta en los dominios de América y Asia, por cada herencia que se definiese por testamento o abintestato. Su producto se destinaba al socorro de los prisioneros y sus familias, de las viudas y demás personas que padecieran daños a consecuencia de la Guerra de la Independencia. Cuando se estableció, se fijó por el tiempo de duración de esa Guerra y diez años más; pero luego se decretó su continuación y se reguló su cobro y administración.

Después, con el tiempo, se destinó a fines que no tenían el carácter de benéficos.

8 - EFFECTOS NEGATIVOS QUE SE ATRIBUYEN AL IMPUESTO SUCESORIO. Es oportuno aclarar que estos efectos coinciden en algunos aspectos con los criterios que no justifican el derecho natural de herencia y son los siguientes:

a) Significa una exacción ilícita por parte del Estado.-- Esta es una objeción que generalmente se formula a este impuesto -- y es de carácter ético. Pues, se afirma que la facultad del causante de transmitir sus bienes a sus herederos o a las personas que -- quiera, es un derecho natural y que el Estado no está autorizado para gravarlo, mucho menos con los elevados impuestos que ahora son -- frecuentes.

Contra este argumento, se ha sostenido que el derecho de herencia no es un derecho natural, sino un derecho creado por el Estado, el cual puede regularlo según su conveniencia.

Para Balmes, la base fundamental del derecho de herencia es el estímulo al trabajo y cuando expone como el principio del trabajo se aplica a las transmisiones gratuitas, dice que el individuo no limita sus afecciones a sí propio, sino que las extiende -- a sus semejantes, y muy en particular, a su mujer, hijos y parientes; así, cuando trabaja no busca solamente su utilidad, sino también la de las personas que ama y que dependen de él o a cuyo bienestar puede contribuir. Esto se funda en los más íntimos senti--

mientos del corazón; y la aplicación del fruto del trabajo del hombre a la utilidad de las personas de quienes debe cuidar, es una -- condición indispensable para la conservación de las familias, como -- células de la Sociedad en que se desenvuelven. En todos los casos de asignaciones hereditarias -dice Balmes- media la voluntad del -- propietario, y es digna de respeto por motivos de equidad y conve-- niencia. Cuando más se respete esta voluntad, más estímulo tiene -- el hombre para trabajar, pues, ya que, inclinado a pensar y dispo-- ner para el porvenir de las personas a quienes ama, siente que sus fuerzas se enervan y su actividad decae tan pronto como se ve seña-- lado un límite a la libre disposición de lo que adquiere con su tra-- bajo. De aquí dimanar la justicia y la conveniencia de respetar -- las donaciones y los testamentos, que son transmisiones que del fru-- to de su trabajo hace el hombre durante su vida o para después de -- su muerte.

Así pues, se concluye que el principio fundamental de la propiedad considerada en el ámbito del derecho, es el trabajo, y -- que las transmisiones de ella, reconocidas y sancionadas por la ley, no son más que el continuo tributo que pagan las leyes al trabajo -- del primer poseedor. Agrega Balmes que, "este luminoso principio -- manifiesta cuán sagrado es el derecho de propiedad y con cuánta cir-- cunspección debe procederse en todo cuanto la afecta de cerca o de -- lejos; pero también enseña el mal uso que harían de sus riquezas -- los que, habiéndolas heredado de otros, no las empleasen para el -- bien de sus semejantes y consumieran en la indolencia el fruto de -- la actividad del primer poseedor, valiéndose de la protección de la ley para contrariar el fin de la misma".

Beltrán Flórez afirma que el argumento de que el derecho de herencia no es un derecho natural, sino un derecho creado por el Estado, no es necesario para defender el impuesto sucesorio. Este se puede justificar diciendo que, aunque la transmisión de bienes -- por causa de muerte signifique el ejercicio de un derecho natural, nada hay que haga ilícito que el Estado la someta a tributación, ni

que, en determinadas circunstancias, esta tributación puede alcanzar tipos elevados. Sin duda los impuestos sucesorios que existen actualmente pueden sufrir modificaciones de detalle que los mejorarían, pero no significa una iniquidad en sus lineamientos generales: tipos impositivos moderados para las herencias de pequeña cuantía en la línea directa y tipos más elevados a medida que aumenta la cuantía y se aleja el parentesco. Los tipos muy altos se refieren a fortunas tan grandes, que no causan ninguna extorsión.

b) Frena la acumulación de capital.- Como se ha expuesto antes, el argumento más importante y que con más frecuencia se esgrime contra el impuesto sucesorio es el de que recae sobre el capital y frena su crecimiento, más que ningún otro impuesto.

Evidentemente no hay nada de esto: el impuesto no produce ni puede producir la destrucción física de capital. Lo que puede discutirse es si su existencia determina una formación de ahorros o capitales inferior a la que habría tenido lugar sin ella. Los modernos economistas discuten si el volumen del ahorro es necesariamente igual al de la capitalización o si pueden ser diferentes. Para John Maynard Keynes son siempre iguales, según las definiciones que da en su "Teoría General del Impuesto, la renta y el capital". Según estas definiciones, la renta nacional es igual al valor de la producción nacional de bienes y servicios en un cierto período, y es igual también a la suma de los ingresos, evaluados en dinero, que todos los habitantes del país perciben en este período; la renta nacional consta de dos partes: el consumo o conjunto de bienes y servicios que son destruídos por el uso en el período que la renta se percibe y la capitalización o bienes, de forma más o menos durable, que persisten acabado el mismo.

La idea de que el impuesto sucesorio se paga con capital es generalmente aceptada por el público, aunque no en forma definida. De ella se ha derivado la de que el rendimiento de este impuesto no debe ser destinado a los gastos ordinarios del Estado, sino a inversiones de capital; así el impuesto producirá inmediatamente un aumen

to de capitalización.

c) Es de rendimiento inelástico. Esto se dice porque no -- puede hacerse aumentar a voluntad en los años de dificultades financieras, ni reducirse en los años de abundancia de recursos. Esta inelasticidad es solamente de carácter moral. En sentido amplio, es evidente que puede aumentarse o disminuirse el rendimiento del impuesto sucesorio, elevando o rebajando sencillamente las tasas impositivas. Puede hacerse, no sólo igual que en cualquier otro tributo, sino con más facilidad y seguridad, pues el contribuyente no tiene ningún recurso, como en otros impuestos, para eludir éste. Pero estos aumentos o disminuciones de tasas que en otras contribuciones son posibles y en la práctica frecuentes, en el impuesto sucesorio no serían justos. En efecto, si ante una necesidad financiera se quieren obtener mayores rendimientos de este impuesto y se elevan durante unos años las tasas impositivas, que después son nuevamente reducidas, ocurre que las herencias que por azar se hayan deferido durante esos años, tributarán más que las que se hayan deferido antes o después; como las tasas del impuesto suelen ser elevadas, el resultado de la falta de equidad es grave.

No obstante su falta de elasticidad, este impuesto tiene gran ventaja en cuanto tiene mayor regularidad frente a las oscilaciones o ciclos económicos. Así, en las inflaciones o en las depresiones económicas, suben o bajan en su rendimiento todos los demás impuestos; en cambio, el sucesorio rinde siempre cantidades constantes, porque la gente muere lo mismo en tiempos de prosperidad que en los de depresión, y los criterios de valoración de los patrimonios -- por parte del Estado (que son los que sirven de base para la liquidación del impuesto), no son revisados con frecuencia. Dado que al Fisco le interesa conocer con anticipación el rendimiento de los impuestos, el sucesorio le proporciona indudablemente esta ventaja.

d) Con la muerte del causante, la situación de su familia empeora y la capacidad de pago de la misma no aumenta. Este es otro argumento contra el impuesto en estudio. Al morir el jefe de la fa-

milia, se sostiene, su viuda y sus hijos no adquieren en realidad nada nuevo. Al contrario, antes disfrutaban del patrimonio del padre y del producto de su actividad; con su muerte pierden este producto y conservan aquel patrimonio; es absurdo gravar esta conservación como si fuera una adquisición. La situación económica de la familia, en vez de mejorar, ha empeorado; su capacidad de pago ha disminuido. Además, en muchos casos, los hijos habían participado personalmente con su trabajo en la formación de aquel patrimonio; resulta irrisorio obligarles a pagar un impuesto por una transmisión que no es propiamente tal o absoluta.

A esto se replica que únicamente ocurre en una minoría de casos, porque en los demás, sí supone una verdadera transmisión; y aunque la herencia sea deferida a hijos muy pequeños, si es cuantiosa, es evidente que representa una capacidad de pago y que no es injusto el hacerla tributar.

e) Implica una carga desigual, según la frecuencia de las transmisiones. Se arguye también en contra del impuesto sucesoral, que no es equitativo porque no grava a todos los patrimonios por igual, sino con más rigor a aquellos que el azar hace que sean transmitidos por herencia un mayor número de veces, dentro de cierto período. Si se da la casualidad de que los sucesivos titulares de un patrimonio lo hereden a temprana edad y vivan largos años, este patrimonio tributará muy poco. Pero si un patrimonio similar es heredado repentinamente por personas ancianas o por personas que mueren al poco de heredarlos, tributará mucho. Dado los elevados tipos impositivos que se fijan, como existen, actualmente en muchos países, unas cuantas transmisiones hereditarias sucedidas en un corto número de años pueden absorber la mayor parte de la cuantía de un patrimonio.

f) Grava más los inmuebles que los muebles. Esto se afirma debido a que los bienes muebles son de fácil ocultación y los inmuebles prácticamente no se pueden ocultar, por lo que se cree que estos últimos resultan más gravados que los primeros, sobre todo en

países como el nuestro, en que está organizado el Registro de la Propiedad inmobiliaria.

A esto se contra-argumenta que no es un efecto propio del impuesto sucesorio, sino de muchos impuestos y de los sistemas tributarios en general. Los bienes muebles son en general más fácilmente ocultables y por ello más fáciles de sustraer a las diversas formas de tributación, ya sea sobre las herencias, sobre la renta o sobre el capital. Este es un hecho previo con el que hay que contar y no un argumento contra un impuesto determinado.

Luego hay que hacer notar que la moderna técnica de investigación fiscal permite obviar este inconveniente, puesto que contando con un buen servicio de inspección se puede obligar a los muebles a tributar como los inmuebles.

b) Puede burlarse por medio de Donaciones inter-vivos. Este es otro efecto, pero más que todo aparente, pues parece ya superado en todas las legislaciones tributarias que tienen el impuesto sucesorio. Si una transmisión hereditaria tiene que ser gravada con impuesto, fácil sería evadirlo si el causante hiciera donación en vida a sus herederos, por eso, para evitarlo los países que tienen impuesto sobre las herencias los tienen también sobre las donaciones, con tipos impositivos similares.

En nuestra legislación salvadoreña, con las mismas tarifas de imposición contenidas en los Artículos 7 y 8 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, se gravan las donaciones entre vivos o irrevocables y las donaciones por causa de muerte seguidas de la tradición, por remitirse a ella la Ley de Impuesto sobre Donaciones.

h) Grava a veces herencias dejadas en pago de deudas. Sucede a veces que el causante desea pagar con su herencia o con sus legados, servicios que le prestaron en vida criados, amigos o familiares, sin remuneración alguna o remunerados de manera insuficiente. En estos casos resulta injusto gravar con impuestos estas transmisiones de bienes que realmente equivalen al pago de una deuda. ---

Cuando esto ocurre debería dársele un trato fiscal favorable, cuando no de exención completa.

En la Ley de Gravamen de las Sucesiones vigente en nuestro país, lo anterior está regulado en el Art. 6º que dice:

"El pasivo de la sucesión comprenderá: a) Las -- deudas a cargo del causante que al momento de abrirse la -- sucesión estén comprobadas de conformidad a los artículos 588, 589, 590 y 591 Pr. y aquellas cuya existencia en a--- quel momento se comprobare mediante inspección en libros -- de contabilidad legalmente llevados

En el segundo inciso de este mismo Art. 6º se establecen -- las excepciones que la ley considera procedentes para precever de--- fraudaciones al fisco, y dice:

"De las deudas comprendidas en la letra a) de es- te Artículo, se exceptúan: 1º) Las constituídas por el cau- sante a favor de alguna de las personas señaladas en los -- números del primero al cuarto del Art. 7º de esta Ley, o -- de sus herederos testamentarios o legatarios; 2º) Las deu- das prescritas en el momento del fallecimiento del causan- te aunque tal prescripción no haya sido declarada judicial- mente; 3º) Las deudas cuya exigibilidad depende de la muer- te del causante; 4º) Las deudas reconocidas únicamente por testamento del causante. Art. 1110 C."

i) Produce restricción de fundaciones y alteración de pre- cios. Las personas que calculan que de su herencia se ha de deducir una parte considerable para ser entregada al Estado en concepto de -- impuesto, reducirán probablemente las cantidades que pensaban desti- nar a fundaciones piadosas, benéficas o culturales. También se afir- ma que el impuesto eleva los precios, porque la perspectiva de queda- la herencia se deduzca una parte importante, hace que los futuros -- causantes prefieran aumentar sus gastos.

Sobre los anteriores efectos, se sostiene que son muy remo- tos e improbables y no exclusivos de los impuestos sucesorios, pues éste es muy posible que tengan menos influencia sobre precios.

9 - VENTAJAS QUE SE ATRIBUYEN AL IMPUESTO SUCESORIO. a) Mé- ritos fundamentales. Los más sobresalientes han sido relacionados --

al tratar de los argumentos doctrinarios expuestos para justificar este impuesto y que son: grave adecuadamente un enriquecimiento sin esfuerzo; completa la tributación sobre la renta; ayuda a redistribuir la riqueza en una forma más justa; etc. Además, existen otras ventajas como las que siguen:

b) Reúne los requisitos exigidos por Adam Smith. Este autor sostenía que un impuesto para ser aceptado debía reunir cuatro requisitos fundamentales: ser proporcional a los recursos de los contribuyentes, ser cierto en su cuantía y en el tiempo de su recaudación, cobrarse en época que no sea inconveniente para el que lo paga y ser de recaudación económica.

El impuesto sucesorio puede ser relativamente proporcional a los recursos de cada contribuyente. Todo depende de las tasas impositivas que se fijen y en los tiempos actuales la justicia fiscal exige las tasas progresivas. El sistema progresivo es el que se ha aceptado en la legislación tributaria salvadoreña y casi en todos los países que comprenden esta clase de impuesto.

Por regla general el impuesto en estudio se cobra siempre que se da una transmisión mortis causa, y el tipo impositivo, las exenciones, reducciones o rebajas, deben de estar expresamente señaladas en la ley.

Respecto al pago, se exige en un momento en que el contribuyente no le es difícil pagarlo, puesto que dispone del patrimonio heredado que le permite satisfacerlo directamente del mismo o de los frutos que produce; si no se quiere disminuir su propio capital a su vez puede compensarse el pago del impuesto con ahorros efectuados con el rendimiento del patrimonio heredado.

La administración y costo del impuesto sucesorio no resultan onerosos, porque su investigación y recaudación son factibles puesto que el Estado está obligado a controlar las transmisiones mortis causa, a fin de evitar que las leyes que las regulan queden incumplidas. Sobre el particular en nuestro sistema juegan un gran pa

pel las constancias de solvencias de los Impuestos Sucesorales y de Renta y Vialidad.

c) No es trasladable. Muy bien se sabe, que el impuesto teóricamente mejor concebido, pero establecido teniendo en cuenta -- sólo consideraciones sociales y fiscales, prescindiendo de las le--- yes económicas, puede, en la práctica, tener graves inconvenientes, - porque los destinados por la ley a soportar su carga pueden trasla-- dar ésta a otras personas, mediante las relaciones del tráfico econó-- mico-mercantil.

Desde este punto de vista, el impuesto sobre las herencias tiene todas las ventajas que se pueden imaginar. Su traslación es - imposible: los destinados por la ley a pagarlo, herederos y legata-- rios, lo pagan efectivamente y no les es posible trasladarlo, en to-- do ni en parte, a otros contribuyentes.

Casi todos los impuestos son trasladables; de algunos se - discute si lo son o no. Pero nadie ha sostenido que sea trasladable el impuesto sucesorio.

d) No eleva los precios. El impuesto sucesorio no tiene - más repercusiones sobre el nivel de precios, que los que remotamente puede tener todo impuesto por el hecho de reducir el poder de compra del contribuyente o de influirlo psicológicamente a modificar sus -- gastos. En conclusión, puede afirmarse que la existencia de este im-- puesto en un país, no modifica ni el nivel general de sus precios, ni el precio particular de ninguna mercancía.

e) No obstruye el comercio exterior. Los países con un co-- mercio de exportación intenso, en el cual encuentren la competencia de otros países, el impuesto sucesorio tiene la ventaja de no produ-- cir los perjuicios a sus exportaciones que ocasionan aquellos tribu-- tos que elevan el precio de las mercancías. Seguramente esta cir--- cunstancia ha influido en el hecho de que el impuesto sucesorio se - haya desarrollado más que en ninguna otra Nación, en Inglaterra, cu-- yo desarrollo económico, en los siglos XIX y XX, ha estado ligado a

la marcha de su comercio de exportación.

f) Su administración ayuda a la de otros impuestos. Indudablemente es una ventaja del impuesto sucesorio la necesidad de -- formalizar y controlar el cambio de manos de todo patrimonio, ajeno a su tributación, porque sirve para descubrir e impedir defraudaciones en otros impuestos, como sobre la renta, sobre el capital, derechos de Registro de Matrícula de Comercio y de Timbre, impuestos indirectos al consumo y a la producción, etc. El alcance de esta ventaja depende naturalmente de la legislación fiscal administrativa y del sistema tributario de cada país.

10 - RELACIONES HISTORICAS DEL IMPUESTO SUCESORAL. Históricamente se conoce que el primer país que tuvo el impuesto sucesoral fue el antiguo Egipto, pues ya en el año 700, antes de Jesucristo, existía este impuesto, con un tipo impositivo del diez por ciento; según un papiro de aproximadamente el año 117, antes de Jesucristo, se aplicaba a todas las clases de bienes y a todas las -- transmisiones por causa de muerte, incluso a las de la línea directa. Los griegos copiaron este impuesto a los egipcios, pero en Grecia no alcanzó gran desarrollo.

También Roma lo copió de Egipto, según se relata, al llegar a los tiempos del Imperio. Adam Smith dice: "El veinteavodenario de las sucesiones o "vigésima hereditatum" establecido por César Augusto sobre los romanos, era un tributo sobre la transmisión de propiedades del muerto al vivo". Este tributo equivalía a una -- vigésima parte de los bienes heredados y se decretó por el año 759, de Roma, equivalente al año 6 de la Era Cristiana; cuando el Emperador no se atrevió a aumentar los impuestos sobre los artículos de -- consumo, que pesaban principalmente sobre el pueblo, se dirigió a -- los ricos y para vencer la oposición del Senado los amenazó con un impuesto sobre los inmuebles situados en Italia. Así fue aceptado un impuesto sucesorio del cinco por ciento sobre los bienes adquiridos a título gratuito, por testamento o por sucesión legítima; pero que no se aplicó a los herederos en línea directa ni tampoco a cola

terales más próximos. Se sabe que el rendimiento de este impuesto se destinó para el pago de pensiones a los legionarios veteranos, pero fue abolido mucho después por una constitución del Emperador Justiniano. Las herencias de menor cuantía fueron, desde un principio declaradas exentas de tributación.

En los primeros siglos de la edad media, la organización feudal proporcionó una base para el desarrollo de una forma de impuesto sucesorio. Al considerarse al señor feudal como al verdadero propietario de la tierra y al vasallo como una especie de usufructuario, aquél podía, a la muerte de éste, apoderarse de todos sus bienes inmuebles.

Así lo hizo en un principio, pero después encontró más provechoso para él mismo, permitir al vasallo el derecho de transmitir por herencia sus bienes, a cambio de un tributo que consistía en dinero, o en especie, o en una parte de las tierras de la misma herencia. Con ello el vasallo se sentía más estimulado a realizar mejoras en la tierra, que cuando no podía dejarla a sus sucesores.

Pueden considerarse estos derechos señoriales como precedentes remotos de los modernos impuestos sucesorios: entre aquéllos y éstos existió una larga solución de continuidad. Bajo la influencia del cristianismo y del creciente nivel de civilización, el feudalismo fue desapareciendo para dejar paso a la democracia medieval. El derecho de herencia se entendió como un derecho natural y en la Baja Edad Media y primeros siglos de la Edad Moderna no se gravaron las herencias, en general, con ningún impuesto, excepto en algunas ciudades medievales en las que la vida económica había adquirido cierta complejidad.

A partir del siglo XVII, con la consolidación del poder real y el desarrollo de la estructura del Estado, se desarrolló también el impuesto sucesoral.

Primera mente en Holanda, después en Inglaterra, Francia, España y Portugal, aunque este gravamen, en algunos de estos países,

se realizó en sus orígenes por medio del impuesto de timbre.

Al pasar las atribuciones de los señores feudales al rey, éste se hizo cargo de los derechos sucesorios y fue transformándolos y modificándolos. Algunas veces los derechos señoriales fueron suprimidos y el rey creó sus propios impuestos.

También hubo casos, como en Francia, en que coexistieron por un tiempo los derechos del monarca y de los señores feudales.

Conforme se consolidaron las relaciones jurídicas como consecuencia del robustecimiento de la monarquía, la transmisión de los bienes por herencia exigió la intervención de determinados funcionarios judiciales o administrativos; éstos debían testificar la autenticidad y validez del testamento si lo había, y si no, debían declarar quienes eran los que legalmente tenían derecho, y en uno u otro caso debían vigilar la distribución de los bienes de la herencia entre los herederos. Además, desde que se estableció el Registro de los bienes inmuebles, también debían los funcionarios encargados de éste, proceder a la cancelación de la inscripción a nombre del testante y a efectuar la nueva inscripción a nombre del heredero. Ahora bien, todos estos funcionarios dependían del monarca y así lo fue fácil a éste establecer el pago de derechos con ocasión de esas inevitables diligencias jurídicas. Los derechos podían estar destinados a retribuir a los funcionarios correspondientes o nutrir el tesoro Real o podían dedicarse en parte a cada una de estas dos finalidades. Por esto no es siempre fácil calificarlos de impuestos o de tasas.

Durante el siglo XVIII casi no existían impuestos sucesorios: los derechos feudales habían desaparecido en casi todos los países, y los impuestos sucesorios propiamente dichos que cobraban los reyes, se habían iniciado en muy pocos y eran muy bajos. En esa época, fuera de Inglaterra, únicamente se conocen indicios de que existió dicho impuesto en Holanda, en donde, según Adam Smith, las sucesiones colaterales tributaban del cinco al treinta por ciento de -

todo el valor de los bienes herenciales, según el grado de parentesco. Los legados o donaciones testamentarias a colaterales estaban sujetos a los mismos porcentajes. Las sucesiones de marido a mujer o viceversa pagaban el dos por ciento. La sucesión lúgubre, "luctuosa haereditas", por la cual los ascendientes suceden a los descendientes pagaban el cinco por ciento y las sucesiones directas o sean los de los descendientes que suceden a sus ascendientes no pagan tributos.

11 - OBSERVACIONES GENERALES. Como hemos visto, en algunos países, así como en el nuestro los impuestos sucesorios pueden pagarse en dinero o en determinadas clases de títulos de la deuda pública. Algunos aceptan las fincas rústicas si en caso se pueden utilizar para alguna finalidad pública. Cuando el impuesto resulta elevado se concede el fraccionamiento del pago y se conceden plazos hasta de ocho años, en algunos países.

Casi todos hacen tributar a las donaciones entre vivos a la par de los tipos impositivos de las herencias.

Por lo general no se hace tributar por los inmuebles situados en el extranjero.

En el año 1936, el impuesto sobre las herencias existía en unas treinta naciones soberanas del mundo. En esta cifra se incluyen casi todos los países de alguna importancia por su extensión o por su riqueza. El único país importante que entonces no tenía impuesto sucesorio era la India Inglesa; pero se veía ya muy probable su implantación a corto plazo.

La mayor parte de legislaciones consideran al impuesto sucesorio como directo, y así ocurre en la nuestra, pues aunque la clasificación de los impuestos en directos e indirectos no tiene mayor importancia práctica, los tratadistas en forma casi unánime califican al sucesorio como impuesto directo, con el criterio de que se cobra directamente de las personas destinadas por la ley a soportarlos y no se trasladan a otras personas.

Por otra parte, debe procurarse que la norma jurídica - impositiva esté siempre acorde con la realidad de las fuerzas económicas intervinientes, y así, los impuestos directos deben gravar con e cuanimidad y ponderación la capacidad de pago del contribuyente claramente manifestada.

En sus orígenes el impuesto sucesorio tuvo más propiamente el carácter de tasa, pues en muchos países se realizó por medio del impuesto de timbre.

En los países de estructura política federal, el impuesto sucesorio plantea el problema de si ha de ser el gobierno central o federal o los gobiernos locales o de los Estados Federados, quien lo establezca, recaude y administre. Hasta fines del siglo pasado y principios del actual existió en muchos países federales una corriente doctrinaria, prácticamente casi siempre acatada, que asignaba los impuestos indirectos al gobierno federal y los directos a los gobiernos locales. El impuesto sucesorio considerado, como dijimos, casi en todos como directo, era por lo tanto asignado a los gobiernos locales. Por eso en los países federales más importantes del siglo pasado, la tributación sucesoral nació y se desarrolló en los estados federados y provincias.

Esta doctrina está actualmente abandonada por completo, ya que a causa de las crecientes necesidades financieras de los gobiernos centrales, éstos han ido echando mano de diversos impuestos directos. El sucesorio les ha sido transferido en muchos casos, unas veces totalmente, otras en parte.

Las ventajas de encargar la gestión del impuesto a los gobiernos locales, son las propias de la mayor proximidad entre la autoridad financiera y el contribuyente.

Las ventajas de encargarla al gobierno central o federal son diversas: se asegura la igualdad de carga y de trato para todos los contribuyentes; se evita que la falta de coordinación de las legislaciones tributarias de los diversos Estados Federados ten-

ga, como consecuencia, en unos casos la evasión del impuesto y en otros la doble tributación; el gobierno central a diferencia de los locales, puede negociar con los gobiernos extranjeros, a fin de evitar la doble tributación de carácter internacional; al centralizar la administración del impuesto, éste resulta generalmente más eficiente y más barata.

Hasta aquí podemos decir que hemos analizado generalidades del Impuesto Sucesoral tanto desde el punto de vista del Derecho Común, como de la Finanzas Públicas y del Derecho Tributario; en el capítulo siguiente trataremos de estudiar este impuesto en lo relativo a nuestra legislación en la forma que sigue:

CAPITULO IV

LA TRIBUTACION SUCESORAL EN EL SALVADOR

1) ANTECEDENTES HISTORICOS - DESARROLLO. Los sistemas tributarios de todos los países del mundo han experimentado, en el siglo pasado y el presente, enormes cambios de trascendencia insospechada. Han hecho desaparecer impuestos antiguos, han creado otros nuevos, han adquirido gran importancia algunos que casi no la tenían. De todos estos cambios parece ser el más significativo el desarrollo alcanzado por los impuestos sucesorios, los que contaban con remotos antecedentes, pero hasta fines del siglo XVIII no tuvieron jamás --- gran importancia; hasta esta época, la transmisión de bienes, en especial la del muerto al vivo, estuvo casi siempre exenta de imposición y satisfizo, cuando no era así, pequeños tributos. Actualmente los gravámenes fiscales a las sucesiones alcanzan tipos elevadísimos y constituyen uno de los recursos más importantes del Erario Nacional.

Los otros cambios en la política tributaria han sido menos radicales. La casi total desaparición de los impuestos sobre el consumo que había tenido lugar en la mayoría de los Estados europeos a principios del presente siglo, fue seguida por su reaparición y -- nuevo desarrollo a partir de la Guerra de 1914. Los impuestos sobre la renta, sobre el capital, sobre productos, han sufrido en los últi-- mos cien años, un vigoroso desarrollo, y su importancia actual es --- siempre superior a la de los impuestos sucesorios; pero sus antece-- dentes en los siglos XIX y anteriores son tan numerosos e importan-- tes que su desarrollo no tiene el carácter revolucionario que ofrece el impuesto sucesorio. Este impuesto en algunos países del mundo, -- sobre todo del viejo mundo, nació y se desarrolló en los últimos a-- ños del siglo XVIII.

En nuestro país, El Salvador, comenzó a desarrollarse - el impuesto sucesoral desde la segunda mitad del siglo próximo pasado. En general, su nacimiento o desarrollo se debió a razones puramente fiscales, es decir a la necesidad del Tesoro Público de allegar mayores recursos financieros para el cumplimiento de los fines - del Estado, sin embargo de que la opinión pública y científica de la época, con muy raras excepciones, fuera decididamente adversa a esta forma de imposición. En ese entonces, se calificó al impuesto sobre las Sucesiones de "impuesto antinatural", argumentándose que "acosa al moribundo en los últimos instantes de la vida y a los vivientes - en los primeros momentos de su existencia", por lo que se consideró odioso y se propuso su pronta supresión. Después esta actitud tuvo un cambio radical y actualmente el impuesto que grava las sucesiones es unánimemente aceptado, pues nadie discute su legitimidad ni su -- conveniencia y la mayoría de tratadistas de Hacienda Pública propugna su elevación.

El desarrollo legislativo de la tributación sucesoral - en El Salvador tuvo sus orígenes en el Decreto Legislativo del 16 de Febrero de 1841, que creó la Universidad y Colegio y apropió los productos o ingresos de la Administración de Renta de Zacatecoluca para la instrucción pública. Este Decreto en su Art. 6º destinó especialmente para educación pública los ingresos de la Receptoría del partido de Zacatecoluca y los réditos de las capellanías de sangre que no tenían poseedor, de esa fecha en adelante. También creó una manda - forzosa que imponía a cada testador cuyo capital pasara de quinien-- tos pesos, la cantidad de tres, y que exigía lo mismo para las heren - cias intestadas que montaran el capital señalado en adelante.

Poco después, el Decreto Legislativo del 28 de febrero de 1849 gravó con un medio por ciento, para la instrucción pública, a cien pesos. Esta ley obligaba a los albaceas o ejecutores testa-- mentarios y a los herederos a satisfacer el medio por ciento dicho.

Por Decreto del Gobierno de 26 de Agosto de 1855, se -- dictaron medidas para hacer cumplir las anteriores leyes, que esta--

blecieron la manda forzosa en las herencias testamentarias e intestadas y el medio por ciento en las colaterales y extraños, en favor de la instrucción pública, regulando la forma de declaración, investigación, percepción y control de los referidos ingresos fiscales.

El año de 1879, en la Codificación de Leyes Patrias, Ley Unica, Libro 14 se incluyeron disposiciones referentes al gravamen de las sucesiones, en los Arts. 347 y 348 que a la letra disponían:

"Art. 347.- La manda forzosa de tres pesos establecida a beneficio de los fondos de la Universidad se cobrará de las mortuales ab-intestato y en general de todos aquellos cuyo capital no baje de quinientos pesos. Los jueces y escribanos públicos no autorizarán testamento alguno sin consignar en él dicha manda, so pena de pagar el duplo de ella en caso de omisión, y de nulidad del testamento que carezca de este requisito."

"Art. 348.- Las testamentarías yacientes y aquellas en que no hayan herederos forzosos, cuyo caudal inventariado exceda de doscientos pesos hasta cualquiera cantidad pagarán un medio por ciento a beneficio de los mismos fondos, correspondiendo su cobro a los bienes inventariados. Los jueces y escribanos que practiquen el inventario darán el correspondiente aviso al Administrador, so pena en caso de omisión, de pagar el duplo de la cantidad que se dejare de cobrar".

La ley de 1891 decretada por la Asamblea Nacional Legislativa con fecha 4 de Abril de 1891, publicada en el Diario Oficial del 9 del mismo mes y año, considerando que las rentas creadas hasta ese entonces para el desarrollo y fomento de la Instrucción Pública en diversos ramos que comprende, eran insuficientes para llenar las necesidades de tan importantes instituciones, promulgó este Decreto Legislativo que puede considerarse como la primera ley autónoma y específica sobre impuestos sucesorales en nuestra legislación patria. Este Decreto constaba de cinco Artículos y en el primero de estos se disponía lo siguiente:

Art. 1.- Toda sucesión en que no haya descendencia ni ascendencia legítima, ni hijos naturales legalmente reconocidos, pagará impuesto en la forma siguiente:

"Si la herencia se defiere a herederos comprendidos en el segundo grado de consanguinidad, pagará el uno por ciento."

"Si los herederos estuvieren comprendidos fuera del segundo grado, hasta el cuarto inclusive, pagará el dos por ciento."

"Y en cualquier otro caso se pagará el cuatro por ciento".

El anterior Decreto, en su Art. 5, contenía una disposición curiosa que decía:

"Art. 5.- Quedan exceptuados de pagar los impuestos referidos, los establecimientos de beneficencia a quienes se instituye herederos y los hijos espurios, respecto de la madre".

En el Decreto Legislativo del 2 de mayo de 1891, publicado en el Diario Oficial del día doce del mismo mes y año, considerando que no era justo anular un testamento por no consignarse en él la manda forzosa, y que sí procedía imponer multa al cartulario que emitiendo las formalidades de ley, autorizara un testamento que no fuera válido, y con gran trascendencia para la legislación notarial salvadoreña, se dispuso:

"Art. 19.- El Artículo 347 del Libro 14 de la Codificación de Leyes Patrias Vigente se reforma en estos términos "Los Jueces y escribanos cuando autoricen algún testamento en que se deba pagar el impuesto de manda forzosa, tienen obligación de avisarlo al Alcalde respectivo para que éste a su vez, ponga en conocimiento la defunción de una persona cuya sucesión debe pagar el expresado impuesto".

"Art. 2.- Todo cartulario que autorice un testamento, será incurso en la multa de Doscientos pesos, sin forma de juicio, si el expresado testamento fuera declarado nulo por falta en la forma. El Juez que declare la nulidad impondrá la multa relacionada, sin perjuicio de las demás penas establecidas por derecho".

En la Ley de Gravamen Sucesoral del año de 1899, promulgada por Decreto Legislativo de fecha 18 de Abril de este año y pu--

blicada en el Diario Oficial del 21 del mismo mes y año, en consideración a que la justicia y la equidad demandan que los impuestos destinados a los gastos de la Administración Pública, pesen principalmente sobre las clases acomodadas de la sociedad, se promulgó un cuerpo legal de mayor avanzada en materia tributaria, que en sus principales disposiciones, decía:

"Art. 1º.- Se grava toda sucesión por causa de muerte, ya sea por testamento o abintestato, referente a bienes que existen en la República, con los impuestos fiscales que a continuación se expresan. Dichos impuestos se pagarán sobre el monto líquido de la cuota hereditaria o valor del legado en la forma y proporción que sigue:

1/4 % si los copartícipes en la herencia son ascendientes legítimos, descendientes legítimos, hijos naturales legalmente reconocidos, madre espuria o hijos espurios.

1/2 % si la herencia se refiere a herederos comprendidos en el segundo grado de consanguinidad.

1% si los herederos estuvieren comprendidos fuera del segundo grado de consanguinidad, hasta el cuarto grado inclusive, y 2% en los demás casos".

"Art. 7.- Si transcurriere un año de abierta alguna sucesión sin que se haya pedido el inventario, o concluído éste, pasaren seis meses sin que se solicite la partición judicial, o se haga la extrajudicial, se pagarán un 25% de recargo sobre el Impuesto establecido".

"Art. 12.- Quedan derogados el Decreto Legislativo de cuatro de Abril de 1891 y la Ley Unica, Libro 14 de la Codificación de Leyes Patrias".

La Ley de Gravamen Sucesoral de 1902, derogó todas las leyes anteriores que trataban de la misma materia, inclusive la manda forzosa y las demás que se le opusieren. Esta ley de 1902 fue promulgada con fecha 13 de marzo de este año y publicada en el Diario Oficial del 14 de abril de ese mismo año. Este Decreto introdujo algunas innovaciones en la legislación sucesoral del país y tomó en consideración lo siguiente: "Que la ley de 18 de Abril de 1899, que grava las sucesiones, no ha dado en la práctica los benéficos re

sultados que se tuvieron en mira y que eran de esperarse, por ser -- muchos los gastos que se causan a los herederos en el inventario y - partición que se les obliga a practicar, y muy poca e insignificante la utilidad que deja el impuesto asignado a favor del Erario Nacio-- nal; que por los términos generales en que están concebidas es ten-- diente a la separación de intereses y miembros de una familia que de de sea vivir unidad, destruyendo la paz y buena armonía que debiera rei-- nar en ella, y causando gran perjuicio en la base y fundamento de la sociedad".

El Art. 1 de la Ley de 1902, contenía:

"Art. 1º.- Se grava la sucesión por causa de --- muerte, ya sea por testamento o ab-intestato, referente a bienes raíces que existen en la República, en la forma siguiente:

Medio por ciento si la herencia se refiere a he-- rederos comprendidos en el segundo grado de consanguini-- dad.

Uno por ciento si los herederos estuvieren com-- prendidos fuera del segundo grado de consanguinidad has-- ta el cuarto inclusive, y dos por ciento en los demás ca-- sos".

"Art. 2.- Quedan excluidos de pagar los impues-- tos anteriores los ascendientes y descendientes legíti-- mos, hijos naturales legalmente reconocidos, padres natu-- rales, madre espuria, hijos espurios, y el cónyuge sobre-- viviente".

"Art. 3.- No podrá concederse la posesión efecti-- va de bienes raíces hereditarios, en que conste estar pa-- gados los impuestos que se determinen en esta ley, sir-- viendo de base para hacerlos efectivos, el precio equita-- tivo que dé a los bienes el Representante del Fisco, de acuerdo con los interesados. En caso de que éstos no se pongan de acuerdo, el Juez de oficio nombrará dos peri-- tos que procedan al valúo de los inmuebles respectivos, para el efecto de pago de dicho impuesto".

La siguiente Ley de Gravamen Sucesoral se decretó en el año 1907, el día 6 de mayo de este año y publicado en el Diario Ofi-- cial del 4 de junio siguiente; Por esta ley, se amplió el objeto -- del gravamen sucesorio a los bienes muebles y semovientes y se inclu

yó entre las personas exentas a las madres e hijos ilegítimos, haciéndose desaparecer la consideración infamante de madres e hijos espurios que contenía la Ley anterior. Así, en sus reglas pertinentes prescribía la Ley de 1907, lo siguiente:

"Art. 1º.- Se grava la sucesión por causa de muerte, ya sea por testamento o abintestato, referente a bienes raíces, muebles y semovientes que existen en la República, en la forma y proporción siguiente:....."

"Art. 2.- Quedan excluidos de pagar los impuestos anteriores los ascendientes y descendientes legítimos, hijos naturales legalmente reconocidos, padres naturales, madres ilegítimas, hijos ilegítimos y el cónyuge sobreviviente".

Siguiendo el orden cronológico, en 1914 se decretó la siguiente Ley de Gravamen Sucesoral, que desarrolló en la forma más amplia los principios de tributación sucesoria hasta entonces incluidos en nuestra legislación patria.

Hacía consideración a que por haberse notado que el impuesto fiscal que gravaba la sucesión por causa de muerte no producía los resultados que se tuvieron en mira al crearlo; que el Decreto Legislativo de 1907 que determinaba y establecía la cantidad y forma de hacerlo efectivo, era deficiente, pues además de que era muy reducido el tanto por ciento calculado, era demasiado limitado en cuanto a las personas que debían ser gravadas con él, y la forma establecida para hacerlo efectivo no llenaba las seguridades suficientes, dando así lugar a que muchas personas obligadas a pagarlo se evadían del cumplimiento de la Ley, con grave perjuicio del fisco; y que era necesario aumentar dicha renta para contribuir a satisfacer los grandes gastos del Estado.

La comentada ley sucesoral se dio con fecha 8 de junio de 1914 y se publicó en el Diario Oficial Nº 141 del 23 del mismo mes y año.

En esta ley se introdujo por primera vez en la legislación sucesoral del país, el sistema de gravamen progresivo por cuo-

tas y escalas, con porcentajes fijos para una misma cuota y asignatarios, comprendidos dentro de una misma escala. Asimismo derogó todas las exenciones de impuesto sucesoral para personas determinadas conforme al parentesco con el causante.

El Art. 1º en su primero y último inciso, establecía:

"Art. 1º.- Se grava la sucesión por causa de --- muerte, ya sea testamentaria o abintestato; a título universal o singular, referente a bienes raíces, muebles y somovientes que existen en la República, pertenezcan a salvadoreños o extranjeros en la forma y proporción siguiente:....."

"Cada uno de los herederos o legatarios pagará el tanto por ciento que le corresponde de conformidad con los números anteriores, según el valor de su cuota o legado; pero quedan eximidos de esta contribución las asignaciones alimenticias forzosas en lo que no excedan de la cuantía señalada por la ley, y los que dejen a establecimientos de beneficencia o enseñanza, sostenidos por Estado".

Nótese que en el inciso primero también se incluyó, por vez primera, la sucesión del extranjero, gravándola por igual que la de un salvadoreño, por toda clase de bienes que le pertenecieran y que estuvieran en la República.

El Art. 8 de esta ley, establecía que el capital líquido de la sucesión, que serviría de base para determinar el impuesto respectivo, era el mismo que señalaba el Art. 960, y no como lo determina la ley vigente en la materia.

Esta última ley fue reformada y adicionada en algunas de sus disposiciones, pero no de manera sustancial pues la tarifa del impuesto continuó igual, según las reformas decretadas en el año de 1915, dadas por la Asamblea Legislativa con fecha 11 de junio de este último año y publicado en el Diario Oficial del 21 del mismo mes y año.

La única novedad con alguna importancia que introdujeron las reformas de 1915 fue el nombramiento, por el gobierno, de Abogados como representantes del Fisco, como lo disponía el Art. 7º

del Decreto de reformas citado.

También por primera vez se reglamentó respecto de acciones o valores en las sociedades; el Art. 17 decía:

"Art. 17.- En ninguna sociedad anónima, colectiva o comanditaria se hará transferencia de acciones o valores pertenecientes a una persona fallecida, sin que se presente constancia del Administrador de Rentas o del Juez en su caso, de estar pagado el impuesto. La transferencia hecha en contrario no producirá efectos legales, sino a contar de la fecha en que se extienda esa autorización".

En el año de 1916 se decretaron reformas más sustanciales a la Ley de Gravamen Sucesoral de 1914. Los dos Decretos Legislativos del 12 de julio de 1916, publicados en el Diario Oficial del 21 del mismo mes y año, introdujeron, el primero, nuevas tarifas para la determinación del impuesto y, el segundo, modificaciones en el procedimiento de determinación y percepción del impuesto, así como el aumento del porcentaje de pago a los abogados representantes del Fisco, quienes no devengaban sueldo fijo por su trabajo.

También se modificó la ley, en el sentido de que no sólo abogados podían ejercer el cargo referido, sino también cualquier persona entendida y honrada, cuando en un distrito no hubiere abogado hábil que quisiera aceptar el cargo, y no necesitaba dirección de abogado para gestionar en nombre del Fisco, pudiendo devengar los mismos honorarios.

La Ley de Gravamen Sucesoral de 1928 elevó aún más los tipos impositivos, debiendo promoverse siempre las diligencias de inventario de los bienes sucesorales, ante el Juez de Primera Instancia competente, es decir, el del distrito en cuya comprensión tuvo su último domicilio el causante. El inventario así practicado, servía de base al juez para la fijación del Impuesto Sucesoral que se había causado, siempre con la intervención del Representante del Fisco, quien nombraba por su parte uno de los peritos que valuaban los bienes herenciales, siendo, el otro perito, nombrado por el interesado o heredero, o por el Juez, en su defecto.

La Ley de 1928 desarrolló en mejor forma el procedimiento de la investigación y avalúo de los bienes pertenecientes a la sucesión, tecnificándola y haciéndola más práctica mediante la intervención de peritos y vecinos de los lugares donde estuvieron situados los bienes a inventariarse, cuando fueren varios y estuvieren en lugares distantes.

Los honorarios de los peritos que el Fisco nombraba se deducían de la masa herencial, como un gasto consiguiente a la apertura de la sucesión, para calcular y liquidar el impuesto; y el monto de esos honorarios que anticipaba el Fisco, con el Visto Bueno del Juez competente, se incluía en la liquidación del impuesto para el efecto de que fuera reembolsado por los herederos y legatarios, en la proporción de sus respectivas cuotas y legados, al hacer éstos el pago del impuesto liquidado.

Los legatarios de cantidades de dinero, no sujetos a avalúo, no estaban obligados a contribuir a dicho reembolso. En esta ley de 1928 se establecía que las liquidaciones del impuesto sucesoral practicadas por los jueces competentes, en base al inventario aprobado de la sucesión, se remitieran en revisión al Tribunal Superior de Cuentas, cuando alguna de las partes alegaba inconformidad con la liquidación practicada.

De la resolución de dicho Tribunal no había recurso ni rectificación de ninguna especie.

Por esta ley se establecía que el impuesto debía pagarse, cualquiera que fuera la situación de los bienes herenciales en la Administración de Rentas del lugar en que se abría la sucesión o en la Tesorería General de la República. También indicaba las formalidades del recibo que debía extenderse.

Las únicas reformas a la ley de 1928, se decretaron el 23 de Agosto de 1930 y fueron publicadas en el Diario Oficial del 11 de Septiembre de este último año citado.

De estas reformas del año de 1930, merece mencionarse la

que se hizo para especificar la obligación de los bancos de no entregar dineros o valores pertenecientes a una sucesión, cuando quedaban en poder de algún banco o de depositarías en general, si no se comprobaba previamente la calidad de heredero del interesado y se presentaba constancia de haberse inventariado tales bienes, extendida por el Juez competente. Con esta disposición se adicionó y aclaró la que contenía el Art. 16 de la Ley de Gravamen Sucesoral de 1928, que decía:

"Art. 16.- En ninguna sociedad anónima, colectiva o comanditaria se hará transferencia de acciones o valores pertenecientes a una persona fallecida, sin que se presente constancia del Administrador de Rentas o del Juez en su caso, de estar pagado el Impuesto. La transferencia hecha en contrario no producirá efectos legales sino a contar de la fecha en que se extienda su autorización".

En esta forma se desarrolló nuestra legislación en materia de tributación sucesoria, hasta llegar a decretarse la ley vigente, en el año de 1936, que no ha tenido mayores reformas ni mucho menos de fondo, pero que sí amerita una reestructuración completa para adaptar sus disposiciones a los lineamientos y principios más modernos que ahora se conocen dentro del campo de la imposición sucesoria. La legislación vigente al respecto, la comentaremos en sus principales disposiciones, en el Capítulo siguiente de este trabajo.

Como lo expusimos anteriormente, la ley actual deja notar la marcada evolución experimentada por nuestra legislación al través de poco más o menos un siglo de gravar las sucesiones en materia de tributación fiscal, habiendo llegado a alcanzar un desarrollo muy relevante y una estructuración acorde con las exigencias de nuestro medio económico social.

En términos generales, podemos afirmar que hemos aceptado, en nuestra época y medio, como más conveniente la tributación directa y progresiva con relación al impuesto sucesorio.

A estas últimas conclusiones hemos podido llegar, en ba-

se a que cuanto mayor es la riqueza de un individuo, menor es la uti lidad que para él significa un determinado incremento de la misma. O lo que es igual, una misma cantidad de riqueza significa un aumento de utilidad mayor si se añade a la fortuna de un hombre pobre que si se añade a la de un rico. La utilidad marginal de la riqueza de los ricos es pequeña, y en cambio la de los pobres que ganan lo preciso para su sustento o talvez menos, es enorme.

De lo anterior se deduce claramente que si un impuesto - ha de significar la misma carga o sacrificio para todos los contri-- buyentes, ha de ser no proporcional, sino progresivo. Igualmente se deduce que si definimos la riqueza de un país como la suma de como-- didades y satisfacciones materiales que sus habitantes pueden pro-- porcionarse, una distribución más equitativa de las fortunas de es-- tos habitantes, al aumentar sus posibles satisfacciones, aumenta tam-- bién, en un cierto sentido, la riqueza nacional.

La consecuencia práctica de estos razonamientos fue la - difusión e intensificación de la tributación directa y progresiva. - Los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre las heren-- cias, se implantaron en casi todos los países y fueron elevando sus tipos impositivos. De todos, el más representativo de estas nuevas ideas fue el impuesto sucesorio. Los impuestos sobre la renta y so-- bre el patrimonio se cree generalmente que significan, si sus tipos se elevan excesivamente, una obstaculización demasiado directa de la actividad individual, y pueden frenar la acumulación de capital. El impuesto sucesorio, que se paga cuando el titular ha desaparecido, se ha considerado como el medio más apropiado para efectuar una redis-- tribución de la riqueza, sin constituir un obstáculo demasiado fuer-- te para la libre iniciativa económica y para la acumulación de capi-- tal.

2- EFFECTOS DEL IMPUESTO. Consideramos que en cierta cuan-- tía el impuesto sucesorio ha contribuído a la distribución del capi-- tal nacional, aunque esto pueda continuar ocurriendo en una forma ca

si imperceptible tal como ha venido sucediendo. Por lo mismo, creemos que no presenta mayor relevancia el reflejo que tal distribución produce en el desnivel económico de los diversos estratos sociales.

Por otra parte, el rendimiento del impuesto sucesorio ha sido relativamente bajo, ya que las tasas impositivas datan de hace más de treinta y cinco años sin que hayan experimentado ningún aumento, haciéndose procedente en la época actual buscar la forma de elevar las referidas tasas de imposición, al tiempo de mejorar la administración existente del impuesto, relacionado.

3 - RELACIONES ESTADÍSTICAS Y DESARROLLO. En nuestro país, el total de impuestos de sucesiones y donaciones determinados conjuntamente en el año de 1936 ascendió a la cantidad de ₡358.900.00; en el año de 1942 ascendió el mismo total a ₡520.100.00; en 1946 a ₡975.400.00; en 1950 pasó de un millón de colones. Nótese que con la misma tarifa de aplicación para el cobro de dichos impuestos, estos han venido en aumento de un ejercicio fiscal a otro, pudiéndose observar, asimismo, que el impuesto sucesoral es mayor que el de donaciones, superándolo en diez a doce veces más en algunos años fiscales.

En el año de 1967 el impuesto sucesoral y el de donación, conjuntamente ascendió a tres millones y medio de colones; en 1968 - llegó a cuatro millones de colones y en el año de 1969 sobrepasó los cinco millones y medio de colones. Estos datos se han obtenido con base en la emisión de Mandamientos de Ingreso efectuada por las Oficinas tasadoras, de conformidad con los informes y memorias anuales de la gestión administrativa elaborados por el Ministerio de Hacienda. Lo anterior es un reflejo de la evolución y el desarrollo alcanzado por estos impuestos bajo el régimen de las leyes respectivas, actualmente vigentes desde el año de 1936.

Si comparamos este impuesto con los de Renta y Vialidad podemos ver que existe una gran diferencia, pero esto se debe a que las tasas impositivas de estos dos impuestos dentro del sistema pro-

gresivo, son más altas y en consecuencia su rendimiento es mayor.

Creemos que un pequeño aumento de las tasas en el Impuesto sucesorio lo haría más productivo, pero acompañados, desde luego, de una mejor administración fiscal.

4 - ESTRUCTURA ACTUAL. Al momento, el impuesto sucesorio en nuestro medio se encuentra reglamentado por un cuerpo de leyes que data desde hace más de treinta años; que muy pocas de sus disposiciones han sido reformadas, pero que en general ya no satisfacen las exigencias ni los fines que debe llenar en la época actual. La parte procesal de dicho régimen ha resultado lenta y dispendiosa, debiéndose agilizar las diversas etapas del trámite de imposición fiscal.

En cuanto a la estructura de la parte sustantiva de la ley sucesoria vigente, algunas de sus disposiciones se han vuelto inoperantes y otras inaplicables a los casos de la vida práctica. Asimismo, se impone una modificación fundamental y la inclusión de nuevas instituciones en nuestro régimen sucesorio. Dicha estructura incluye tipos impositivos que a la fecha resultan muy bajos y que por lo tanto amerita un estudio la elevación de los mismos, buscándose la forma más ecuánime y menos repulsiva para llevarlo a cabo.

La cuantía mínima exenta y que a la vez se considera como deducción básica asciende a la cantidad de CUATRO MIL COLONES, cuando se aplica a cargo de herederos y legatarios domiciliados en la República. Para los mismos asignatarios cuando son extranjeros, no domiciliados en el país, no establece la ley ninguna cuantía mínima exenta ni tampoco ninguna deducción básica.

Respecto de donatarios de cualquier nacionalidad y domicilio también se aplican en su totalidad las ventajas relacionadas de exención y deducción básica, lo cual creemos que podía dar margen a una fuga de capitales, ya que dichas ventajas deberían desaparecer cuando se trata de donatarios extranjeros no domiciliados en el país.

Lo anterior podemos apreciarlo claramente con el siguiente ejemplo: si una persona extranjera no domiciliada en El Salvador recibe un legado de ₡100.000.00 de alguien que fallece en este país y con quien no le unía ningún parentesco, deberá pagar un impuesto sucesoral de ₡50.000.00, es decir, el 50% del capital legado, de conformidad con el Art. 8º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones. Por otra parte, si el mismo causante, poco antes de fallecer otorga una donación irrevocable a favor de la misma persona extranjera no domiciliada, llenándose las formalidades de la ley para que dicho contrato se perfeccione, este donatario deberá pagar el respectivo Impuesto sobre Donaciones, de conformidad con el Art. 5º de la Ley de Impuesto sobre Donaciones en relación con el Art. 7º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, impuesto que para el caso ascendería únicamente a la cantidad de ₡16.681.00 calculado con la aplicación de la deducción básica legal.

5 - LEGISLACION VIGENTE. REFORMAS. El actual régimen impositivo sucesoral y sobre donaciones tiene vigencia desde el año de 1936 y sus instituciones fundamentales las estudiaremos en los dos capítulos siguientes. El cuerpo de cada una de estas leyes tributarias está formado por una parte sustantiva, una parte de procedimiento, una parte que se refiere a obligaciones de funcionarios y terceros y una parte de sanciones. Estas leyes, aunque a la fecha necesitan ya de sustanciales modificaciones, han sido de gran utilidad dentro de nuestro sistema tributario nacional, allegando recursos económicos a las arcas del Fisco. Además, ha servido de auxiliar para la investigación, determinación y percepción de los impuestos directos sobre la renta y el capital.

Las reformas que hasta la fecha han experimentado las leyes relacionadas no han sido verdaderamente fundamentales, aunque algunas pueden considerarse de cierta relevancia, tales como las contenidas en el Decreto Legislativo Nº 195 de fecha 29 de Diciembre de 1937, que sustituyó los porcentajes establecidos en el Art. 8º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, quedando como en la actualidad se

encuentran.

Asimismo, por medio de dicho Decreto se adicionó al Art. 20 un inciso que creemos de mucha importancia y que dice:

"Para los efectos del registro de los derechos -- respectivos, una vez practicada en firme la liquidación, y pagado el impuesto correspondiente, el Delegado Fiscal ex tenderá una constancia a los interesados, en que se especificarán todos los inmuebles sobre los cuales recayó el impuesto sucesoral".

Este inciso aún fue reformado con posterioridad, haciendo referencia a toda clase de bienes sobre los que recayera el impuesto exigiendo que en los inmuebles se detallaran linderos, naturaleza, su perficie e inscripción si la tuvieran.

En cuanto a la Ley de Impuesto sobre Donaciones también se han efectuado reformas de la misma índole; pero consideramos oportuno destacar algunas de las adiciones más importantes, como la que introdujo el Decreto Legislativo Nº 196 de la misma fecha y publicación que el anterior. Al Art. 14 se le adicionó el siguiente inciso:

"Los Representantes del Fisco no pueden autorizar como Notarios, ninguna escritura de donación o cualquiera otra comprendida en alguna de los casos previstos en el Art. 4º, siempre que conforme a lo dispuesto en esta ley, tengan que intervenir en las diligencias que para la tasa ción del impuesto respectivo, se originen de dichos con- tratos. El Representante del Fisco del Departamento de San Salvador, no podrá en ningún caso autorizar escritura alguna de las mencionadas en la primera parte de este inciso".

La prohibición contenida en la primera parte del anterior inciso para los Representantes del Fisco en general, fue ampliada con posterioridad para todos los miembros del Tribunal de la Dirección General de Contribuciones Directas.

CAPITULO V

DE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES

En el presente Capítulo trataremos de hacer una breve exposición práctica de algunos aspectos más sobresalientes en nuestro régimen sucesoral vigente, para lo cual analizaremos la forma de aplicación de las disposiciones legales más relevantes, en el entendido de que el fundamento teórico de las mismas está previamente conocido.

1 - APLICACION DEL IMPUESTO. La Ley de Gravamen de las Sucesiones, vigente desde el día siete de junio de 1936, en su Art. 1º, grava la transferencia de bienes por causa de herencia, legado, donación por causa de muerte, o en virtud de fideicomisos.

Esta ley introdujo como innovación el gravar a los fideicomisos, que nunca antes habían tributado en nuestra legislación sucesoral, pues al tratar de asimilarlos a las herencias surgían diversos problemas para la aplicación del impuesto.

Con anterioridad hemos ya analizado el hecho generador -- del impuesto sucesorio, en el enfoque doctrinario de las modernas -- concepciones del derecho tributario. Ahora lo veremos desde el ángulo de nuestro derecho positivo.

El hecho que nuestra ley grava con el impuesto sucesorio es el de transmitir bienes por causa de herencia, legado, donación + revocable y fideicomiso. Es este el hecho que genera el susodicho - impuesto. Por lo tanto, exige que se presenten los siguientes requisitos: que fallezca una persona; que deje bienes; y que éstos se -- transmitan por virtud de alguno de los títulos mencionados. Los beneficiarios adquieren los bienes que se les transfieren por medio de la tradición, la que se retrotrae a la fecha del fallecimiento del -

causante, siendo ésta uno de los modos de adquirir la posesión de las cosas, conforme al sistema de la legislación civil salvadoreña. (Arts. 761, 957 y 1161 C.)

Al tiempo que entró en vigencia la actual Ley de Gravamen de las Sucesiones, un día después, el ocho de junio de 1936, aparecía en nuestro derecho positivo la Ley de Impuesto sobre Donaciones. Así, por primera vez, comenzaron a tributar las donaciones entre vivos otorgadas en El Salvador, siguiendo los lineamientos más eficaces del Derecho Tributario moderno. Esta ley que hizo tributar las donaciones entre vivos se promulgó con el fin de evitar posibles defraudaciones al impuesto sucesoral y por las recomendaciones de los más ilustres tratadistas de la época, que trascendieron hasta nuestros legisladores. La tarifa de imposición en ambas leyes es la misma, precisamente para lograr la estabilidad señalada.

En el inciso segundo del Art. 1º citado, se gravan también con impuesto sucesorio las donaciones revocables o por causa de muerte cuando se otorgan no seguidas de la tradición de los bienes, debiéndose pagar dicho impuesto al fallecer el donante, incluyéndolas como legados en el activo de la sucesión del mismo.

En los casos de donaciones revocables o por causa de muerte, seguidas de la tradición de los bienes, se paga impuesto de donaciones y no sucesorio, como si fueran donaciones irrevocables. (Art. 1º Ley de Impuesto sobre Donaciones)

En conclusión, como hemos visto, las donaciones revocables o por causa de muerte, pueden causar ya impuesto sucesorio o ya impuesto sobre donaciones, según vayan seguidas o no, de la tradición de los bienes donados.

Hemos de hacer notar el sentido lógico de la disposición de la ley en cuanto grava con impuesto sucesoral a las donaciones revocables no seguidas de la tradición ya que se confirman con la muerte del donante, quedando como si fuesen legados, pues sin tradición de bienes no se puede adquirir la propiedad de los mismos, aunque se

tenga alguno de los títulos traslaticios de dominio. Siendo así, el sujeto obligado al pago del impuesto, únicamente puede ser gravado - cuando queda en condiciones de poder adquirir la propiedad de los -- bienes que le son asignados y no solamente con una mera expectativa de adquisición.

2 - REPRESENTANTES DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. El - Art. 2º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, dice:

"Art. 2º.- Están obligados a pagar este impuesto los herederos y legatarios, ya sean nacionales o extranje ros".

Como hemos visto, el sujeto pasivo del impuesto sucesoral es la sucesión misma, desde el punto de vista de su creación como en te ficticio dentro de la relación jurídico-tributaria que nace de la ley. Así, la sucesión puede ser representada y administrada por una o varias personas, naturales o jurídicas, de conformidad con lo dispuesto en los Arts. 1163 y 1165 C. en relación con el Art. 1039 C. En esto hay que distinguir que las personas jurídicas únicamente pu den ser asignatarias en las sucesiones testamentarias y no en las ab intestato, a excepción de la Universidad Nacional, que además puede ser asignataria intestada o legítima, según lo dispone el Art. 988 - en su numeral 7º. (Art. 964 C.)

También representa legalmente a la sucesión, el curador - de la herencia que ha sido declarada yacente por el Juez, en el caso del Art. 1164 C. Este curador está obligado a presentar la de claración de los bienes herenciales, en la forma que legalmente correspon de y siguiendo el procedimiento que establece el Art. 14 de la Ley - de la materia. En defecto de esta obligación a cargo del curador de la herencia yacente, la ley en forma supletoria la establece a cargo del Representante del Fisco, al incluirla en las atribuciones de es te funcionario en la letra e) del Artículo 27 de la misma Ley de Gra vamcn de las Sucesiones, que dice:

"Art. 27.- e) Promover las diligencias para la - liquidación de los impuestos sucesorales cuando los inte

resados no lo hicieren dentro de noventa días de abierta la sucesión, o antes del vencimiento de este término si la herencia hubiere sido declarada yacente".

La representación legal es la facultad que tiene una persona para ejecutar actos a nombre de otra, autorizada por ésta o por la ley, produciendo respecto del representado iguales efectos que si hubiere contratado el mismo. (Art. 1319 C.)

Dicha representación puede ser judicial o extrajudicial, según se ejerza dentro o fuera de un juicio.

En conclusión, la sucesión es representada por el heredero y, cuando son varios herederos, todos la representan de manera -- conjunta.

También representan a la Sucesión ante el Fisco, el legatario, con relación a su asignación a título singular o bienes legados. Ejemplo: Si a "X" persona se le deja como legado en la sucesión de "Y" una finca por valor de diez mil colones, "X" tiene que pagar el impuesto sucesoral que le corresponde por su referida cuota.

Otros sujetos responsables son:

Los donatarios en las donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición; y los fideicomisos. (Art. 1º y 2º G.S.)

3 - PERSONAS OBLIGADAS AL PAGO. El Art. 2º de la Ley comentada, a la letra dice:

"Art. 2º.- Están obligados a pagar este impuesto los herederos y legatarios, ya sean nacionales o extranjeros".

Esta disposición es clara, pero hay que interpretar que la ley considera también como legatarios a los donatarios por causa de muerte cuando no se efectuó la tradición de los bienes donados, si no hasta el fallecimiento del donante. Lo anterior tiene base en lo dispuesto en el inciso 2º del Art. 1º de la Ley de la materia, en re

lación con el Art. 1118 C.

El curador de la herencia yacente también está obligado al pago del impuesto sucesorio, en su carácter de representante y - administrador de la sucesión; debiendo cumplir con el pago del im-- puesto, del producto de los bienes herenciales que administra.

Lo anterior se deduce de lo que disponen los Art. 483 y 489 C.

En caso de mora en el pago del impuesto sucesorio, se - estará a lo dispuesto en el Art. 21 de la Ley de Gravamen de las Su^u cesiones. Asimismo, el fideicomiso paga el impuesto sucesorio por medio del que lo administra o sea el fiduciario, de conformidad al parentesco que existió entre el fideicomitente y el fideicomisario.

Aclaremos una vez más que no hay que confundir al Sujeto Pasivo con el obligado al pago del Impuesto.

4 - DEL CAPITAL SUCESORAL Y CAPITAL IMPONIBLE. El le-- gislador para gravar la transmisión de bienes por causa de muerte, ha tomado como base impositiva la MASA TOTAL LIQUIDA, que resulta - de restar a la masa total bruta, los valores que fiscalmente se con^o sideran deducibles. Así lo señala el Inc. 1º del Art. 3º de la -- Ley.

El capital de la sucesión para fines de nuestro estudio, podemos dividirlo en capital activo y capital pasivo o simplemente pasivo sucesoral.

El Activo comprende todos los bienes dejados por el cau-- sante, incluyéndose bienes muebles e inmuebles, créditos activos, va^u lores y títulos de crédito a favor del causante. Se puede definir el Activo, como aquél que está representado por todas las cosas, de cuya propiedad o crédito era titular el causante al momento de fa-- llecer.

Respecto al capital pasivo, es el que comprende las deu^u das y obligaciones apreciables en dinero a cargo del causante, en -

la forma y límites que prescribe el Art. 6º, con excepción de las -- que enumera en su segundo inciso.

4 - VALORES QUE EL FISCO PRESUME QUE SON DEL CONTRIBUYENTE. Una de las disposiciones más importantes de la Ley es el Art. - 4º porque enumera los bienes que se presume dejó el causante y que - por tanto deben incluirse en el activo sucesoral. Esta presunción - por ser legal admite prueba en contrario.

El capital imponible o sobre el cual se computa el im--- puesto, resulta al deducir del activo, el pasivo sucesoral; es decir que el capital líquido así resultante, equivale al capital imponible de la sucesión.

Tanto el Activo como el Pasivo quedan contenidos en el in ventario que al efecto se presenta con base en el literal c) del Art. 14 G. S.

Este capital líquido o imponible no debe confundirse con el acervo líquido a que se refiere el Art. 960 C., pues éste es el - que determina la ley común únicamente para llevar a efecto las dispo- siciones del testador o de la ley, según el caso.

El Art. 4º.- Determina la clase de bienes que se presume dejados por un causante y que por lo tanto debe incluirse en el activo sucesoral. En el literal a) se comprende aquellos bienes que se encuentren ubicados en el país e inscritos a nombre del causante en el Registro de la - Propiedad Raíz, pues con esto, en principio, se comprue- ba el dominio que tuvo el causante sobre los referidos - bienes. En el literal b) se incluyen los bienes sobre - los cuales tuvo posesión el causante hasta la fecha de - su fallecimiento. Aquí la ley se refiere específicamen- te al momento de la muerte del causante. El literal c) se refiere a la posesión de los bienes muebles.

El literal e) alude a las participaciones sociales, ya - sean como acciones, dividendos, aportes o cualquier cla-

se de valor en toda sociedad, que al fallecer el causante deban transferirse a otra y otras personas a cualquier título (herencia, legado, donación revocable, fideicomiso).

El literal f) determina que la posesión requerida es aquella por la cual se reputa dueño el poseedor de alguna cosa, mientras otra persona no justifica serlo. (Art. - 745 C.)

5.- TARIFA DEL IMPUESTO Y EXENCIONES. REDUCCION ILUSORIA. RECARGOS SUPRIMIDOS. La tarifa que contiene en Art. 7º se aplica - cuando los obligados al pago del impuesto sucesorio son salvadoreños o extranjeros domiciliados en la República. Esto no lo dice la disposición pero se deduce con base en el Art. 8º. Cuando los obligados a dicho pago son extranjeros no domiciliados en el país, pagarán de conformidad con la tarifa establecida en el Art. 8º de la -- Ley, es decir, que a los domiciliados sean éstos nacionales o ex-- tranjeros se les aplica el Art. 7º y a los extranjeros no domicilia-- dos se les aplica el Art. 8º.

En consecuencia, al nacional no domiciliado se le aplica la escala del Art. 7º G. S.

Veamos las disposiciones citadas:

Art. 7º TARIFA. El pago del impuesto se hará conforme a la tarifa siguiente:

T A R I F A:

El Nº I.- Corresponde a ascendientes, descendientes legítimos; padres naturales, hijos naturales, la madre ilegítima, hijos ilegítimos en la sucesión de las madres; abuelos ilegítimos, nietos ilegítimos y cónyuge sobreviviente.

El Nº II.- Corresponde a colaterales del segundo grado de consanguinidad.

El Nº III.- Corresponde a colaterales del tercer grado de consanguini-

nidad.

El Nº IV.-Corresponde a colaterales del cuarto grado de consanguinidad.

El Nº V.- Corresponde a parientes remotos y particulares.

El impuesto se calculará sobre la masa total líquida que corresponde a todos los asignatarios de cada número, haciéndose la deducción previa de ₡ 4.000.00, que establece la tarifa y los porcentajes ascenderán en la forma progresiva que indica la misma, debiendo aplicarse cada uno de ellos sobre la diferencia que existe entre la cantidad que le corresponde y la inmediata anterior, hasta donde alcance la masa. Cuando ésta se hallare comprendida entre dos de dichas cantidades, sin perjuicio de lo anteriormente establecido, el impuesto correspondiente a la mayor se aplicará sobre la diferencia existente entre la masa y la menor.

Art. 8º

Cuando los herederos o legatarios fuesen extranjeros no domiciliados en la República pagarán el impuesto sucesoral de la manera siguiente:

I	II	III	IV	V
25%	30%	40%	45%	50%

El anterior porcentaje se aplicará cualquiera que sea la masa herencial y los números se refieren a los grados establecidos en el artículo anterior.

Para los efectos de este artículo, son extranjeros todos los individuos que no tengan nacionalidad salvadoreña conforme al Título II de la Constitución Política.

Como puede verse, la tarifa que contiene el Art. 7º es progresiva y escalonada, conforme a la cuantía de la masa total líquida de la sucesión. Los porcentajes ascienden progresivamente y por escalas y se aplican a toda clase de asignatarios comprendidos en un mismo numeral de los que clasifican los parentescos entre el -

causante y aquéllos. Esta tarifa contiene lo que podemos llamar deducción básica o masa exenta hasta ₡ 4.000.00. Se infiere que cuando la masa total líquida que corresponde a asignatarios comprendidos en un mismo número, no alcanza una cuantía superior o esa suma, no causa impuesto sucesorio y debe declarárseles exentos a los asignatarios de dicha herencia, por no llegar ésta, a cantidad imponible. Estas exenciones, como las de otra índole, son revisadas por la Dirección General de Contribuciones Directas, al igual que las liquidaciones o tasaciones de impuesto, de conformidad con lo que establecen los Arts. 18 y 25 de la Ley de la materia, con el objeto de controlar todas las transmisiones herenciales y conocer de la estimación dada a los bienes que se transfieren.

La tarifa contenida en el Art. 8º, que se aplica a extranjeros no domiciliados, no es progresiva, sino proporcional en cada número de los que clasifican los diversos grados de parentesco entre asignatarios y causante; el impuesto se calcula cualquiera que sea la masa herencial imponible, en la forma que proporcionalmente corresponde, según el tipo de porcentaje aplicable.

Para la mejor comprensión en la aplicación práctica de las tarifas que sirven para calcular el impuesto sucesoral, nos remitimos al Anexo Nº 3 de este trabajo.

Como puede notarse, en esta tarifa del Art. 8 no existe ninguna deducción básica, por la misma naturaleza del sistema proporcional.

Es oportuno explicar que la regla general contenida en el Art. 8º citado, para los extranjeros no domiciliados, tiene una excepción en el Tratado de Asociación Económica entre Guatemala, El Salvador y Honduras, suscrito con fecha 6 de febrero de 1960, que considera como nacionales de cada país a todos aquellos de los países signatarios mencionados, siempre que lo anterior se confirme por medio de la debida reciprocidad entre los dichos países.

Las exenciones de otra índole, es decir, las que no deri-

van de que la cuantía de la masa total líquida de la sucesión no exceda al límite de la deducción básica, están comprendidas en el Art. 9º, que a la letra dice:

"Art. 9.- Exenciones . Están exentas del pago -- del Impuesto:

- 1º) El patrimonio de familia que establece la ley;
- 2º) Las indemnizaciones y reparaciones del daño por la -- muerte del causante que reciban los herederos o legatarios;
- 3º) El importe de seguros sobre la vida del causante;
- 4º) Los fondos de defunción que entreguen las sociedades mutualistas y las de capitalización del ahorro hasta la cantidad de tres mil colones;
- 5º) Las asignaciones a favor de establecimientos públicos salvadoreños;
- 6º) Los fideicomisos entre vivos, mixtos o testamentarios, siempre que los bienes fideicomitidos se apliquen inmediatamente o en lo futuro a objetos y fines de asistencia social o para instituciones de Beneficencia Pública existentes o por crearse en El Salvador; y el usufructo de renta de dichos bienes que se asignan temporalmente o por vida a personas naturales;
- 7º) Los depósitos de dinero efectuados por personas naturales o jurídicas, en los bancos y demás instituciones de crédito que operen legalmente en la República".

Este último numeral fue adicionado a la Ley, por Decreto Legislativo Nº 2312 de fecha 15 de enero de 1957, publicado en el Diario Oficial Nº 23, Tomo 174 del 4 de febrero de ese mismo año. Esta adición se promulgó por considerarse de mucha conveniencia a la economía nacional, al estimular el hábito de depositar fondos en los bancos con el objeto de que estas instituciones pueden utilizar esos recursos para la expansión sana del crédito en beneficio de la agricultura, la industria, el comercio y demás actividades productoras de riqueza en el país, evitándose, a la vez, la acumulación improductiva de billetes bancarios de altas denominaciones y aún la fuga de ahorros al exterior. Por instituciones de crédito a que se refiere el numeral, deben estimarse aquellas que operan de conformidad con las prescripciones legales, tales como las contenidas en la Ley de la Financiera Nacional de la Vivienda y de las Asociaciones de Aho--

rro y Préstamo.

En nuestro medio ha existido duda sobre el término o concepto de instituciones de crédito. Al respecto haremos las distin--ciones siguientes: según lo relaciona el Profesor Hispano-mexicano Joaquín Rodríguez y Rodríguez, en su Curso de Derecho Mercantil, To--mo II, el concepto de institución de crédito es sinónimo de institu--ción bancaria; así se considera dentro del marco de la legislación -mexicana. Pero toda institución de crédito debe estar legalmente autorizada para desarrollar su actividad, puesto que participa de ope--raciones propiamente bancarias, aunque no funcione con todos los ca--racteres de banco. Así ocurre en nuestro medio; para que una insti--tución pueda efectuar una o más operaciones bancarias, debe estar autorizada legalmente al efecto, necesitando en primer término la apro--bación del banco de bancos o Banco Central de Reserva de El Salva---dor.

Algunas de las exenciones comprendidas en el Art. 9º G.S. se han creado con el fin de favorecer a personas de escasos recursos económicos, como la del Nº I. Otras se han establecido con el pro--pósito de estimular determinadas actividades de mucha importancia pa--ra el desarrollo económico del país, como la contenida en el Art. 7º que declara exentos los depósitos de dinero efectuados en bancos o -instituciones de crédito. También se ha tratado de favorecer el fomen--to de establecimientos públicos, especialmente los dedicados a fines de asistencia social y beneficencia pública.

La exención contenida en el Nº 7 del Art. 9º citado debe relacionarse con lo dispuesto en el inc. 2º del Art. 33 de la misma Ley, que regula la práctica de una liquidación provisional para el -sólo efecto de pedir la entrega por parte de los herederos del dine--ro, letras o valores que haya dejado el causante en poder de una per--sona o de una institución de crédito, previo el depósito del doble -del impuesto resultante, con base únicamente en aquellos valores del haber herencial.

CASO DE LAS CEDULAS HIPOTECARIAS Y OTROS TITULOS VALORES

Continuando con las exenciones del impuesto sucesorio, tenemos el caso de las Cédulas Hipotecarias reguladas conforme la Ley del Banco Hipotecario de El Salvador, que en su Art. 68 dice:

Art. 68.- Las cédulas hipotecarias, emitidas -- por el Banco, sus intereses y premios serán pagados sin deducciones de cantidad alguna en concepto de impuestos, ordinarios y extraordinarios, tributos, cargas, derechos, contribuciones, etc., establecidos o por establecerse -- dentro de la vigencia de esta ley, ni por tasas, premios, expensas, emolumentos, honorarios, comisiones, costas, - etc. de cualquier índole".

Ahora bien, para tener como incorporadas dichas cédulas a las exenciones se dio el Decreto Legislativo de interpretación auténtica que en su parte dispositiva dice;

"Artículo Unico.- Se interpreta auténticamente - la Ley de Gravamen de las Sucesiones en el sentido de -- que están exentas del impuesto sucesoral, las cédulas -- del Banco Hipotecario de El Salvador, con sus intereses y premios, así como los demás títulos de crédito o bienes, que por la ley especial estén exentos de toda clase de gravámenes."

Este Decreto Legislativo Nº 511 promulgado con fecha 28 de febrero de 1950, publicado en el Diario Oficial Nº 49 Tomo 148 - del 1º de marzo de ese mismo año, y más que una interpretación auténtica consideramos que es una mera aclaración al contexto de los Arts. 68 y 127 de la Ley del Banco Hipotecario de El Salvador, ya - que el tenedor de dichos títulos de crédito es el causante, quien - los transfiere a sus herederos a su fallecimiento, con la exención de impuesto relacionada.

Por analogía, se ha querido sostener que también están exentas las donaciones entre vivos de los mismos títulos, lo cual -- nos parece improcedente, puesto que no cabe tal interpretación dentro de la estricta esfera del derecho tributario, que es público.-- En este último caso el tenedor de los títulos es el donante y está exento de cualquier tributación en la medida que marca la ley, pero

el donatario sí creemos que debe ser gravado con el impuesto sobre donaciones que se causa por la transferencia de las cédulas hipotecarias, conforme el valor de las mismas.

Sobre otros títulos valores exentos nos remitimos al anexo N° 1 de este trabajo.

TITULOS VALORES CON PODER LIBERATORIO Y OTROS BENEFICIOS RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SUCESORALES Y DONACIONES.

Seguidamente relacionaremos algunos títulos valores específicamente bonos, que tienen poder liberatorio para el pago de impuestos directos, incluyéndose los sucesorales y de donaciones; además de otros beneficios de los cuales participan, en virtud de las leyes cuya emisión y circulación regulan:

LOS BONOS DE LA C. E. P. A. El Decreto Legislativo N° 3062 de fecha 24 de mayo de 1960, publicado en el Diario Oficial N° 100 Tomo N° 187 del 31 del mismo mes y año, en el Art. 7° dice:

" Art. 7°.-Los bonos emitidos por la Comisión Ejecutiva del Puerto de Acajutla conforme el presente Decreto, gozarán de los siguientes beneficios: a) El capital y los intereses de los bonos estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en lo futuro se establezcan en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Timbres, de Sucesiones y de Donaciones.

Estos bonos también pueden aceptarse en garantía del pago del impuesto sucesorio, según el literal b) del Art. 7° del mismo Decreto Legislativo, que expresa:

"Art. 7° b).- Los bonos serán aceptados por su valor nominal en garantía del pago de derechos de aduana y consulares, de impuestos directos y de cualquiera otros impuestos, tasas y contribuciones, ya sean en favor del Estado o de los Municipios, y serán asimismo admitidos a la par como garantía en cualquier caso en que, por disposición de la Ley o de las autoridades judiciales o administrativas, se requiera la rendición de fianza".

Asimismo estos bonos tienen poder liberatorio con relación al pago de los Impuestos sucesorios, conforme se establece en -

el literal d) del mismo Artículo anteriormente citado, que dice:

"Art. 7º.- Los bonos serán inversiones legales y deberán aceptarse en las oficinas del -- Servicio de Tesorería como efectivo por su valor nominal, aun cuando no fueren de plazo vencido, cuando con ellos se paguen impuestos sucesorales y de donaciones. Si este pago se verificare dentro de los seis meses de ejecutoriada la liquidación de dichos impuestos, el contribuyente gozará del 25% de rebaja, incluyendo accesorios, aun cuando los pagos sean fraccionados. Los bonos -- así adquiridos se mantendrán vigentes y el Go-- bierno tendrá la facultad de retenerlos hasta su vencimiento, de utilizarlos para obtener anticipos sobre ellos y de venderlos cuando las necesidades del servicio así lo demanden".

Los bonos del I. C. R. Por Decreto Legislativo Nº 474 - de fecha 25 de octubre de 1967, publicado en el Diario Oficial Nº - 201, Tomo 217 del 3 de Noviembre de ese mismo año, se promulgó la - Ley de Emisión de Bonos del Instituto de Colonización Rural que, al referirse al beneficio de dichos bonos, en su Art. 12 dice:

"Art. 12.- Los bonos emitidos de conformidad a la presente ley gozarán de los siguientes beneficios: a) El capital y los intereses estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que se establezcan en el futuro en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Papel Sellado, de Timbres, de Sucesiones y Donaciones".

Además, los cupones de intereses vencidos se aceptan -- por el Gobierno, a su valor nominal, para el pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones fiscales. Los bonos se aceptan - en las oficinas colectoras del servicio de Tesorería por su valor -

nominal, aun cuando no fueren de plazo vencido, cuando con ellos se paguen impuestos sucesorales o de donaciones. También se aceptan estos bonos como garantía del pago de toda clase de impuestos, cuando haya que rendir fianza por disposición de la ley, o ante autoridades judiciales o administrativas.

BONOS DE A. N. T. E. L. Para cubrir los costos en moneda Nacional del proyecto de ampliación de los servicios telefónicos, como una impostergable necesidad de satisfacer la creciente demanda de dichos servicios, en beneficio de la economía nacional, se autorizó por el Poder Ejecutivo la emisión de bonos a cargo del Estado, por Decreto Legislativo Nº 340 del 3 de Julio de 1963, publicado en el - Diario Oficial Nº 129, Tomo Nº 200 del 11 de julio de 1963, que en su Art. 9 dice:

"Art. 9.- Los bonos emitidos de conformidad al presente Decreto gozarán de los siguientes beneficios: a) El capital y los intereses estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que se establezcan en el futuro en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la renta, de vialidad, de timbres, de sucesiones y de donaciones; b) Los cupones de intereses vencidos serán aceptados por el Gobierno, por su valor nominal, para el pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones fiscales; c) Los bonos serán inversiones legales y deberán aceptarse en las oficinas colectoras del Servicio de Tesorería como efectivo por su valor nominal, aun cuando no fueren de plazo vencido, cuando con ellos se paguen impuestos sucesorales y de donaciones. Si este pago se efectuare dentro de los seis meses de ejecutoriada la liquidación de dichos impuestos, el contribuyente gozará del veinticinco por ciento (25%) de rebaja, incluyendo accesorios, aun cuando los pagos sean fraccionados".

Las instituciones nacionales autónomas gozan por lo general de exenciones de impuestos, así en la Ley de la Administración Nacional de Telecomunicaciones, en el Capítulo VII referente a Exenciones y Beneficios, el Art. 53 dice:

"Art. 53.- A. N. T. E. L. gozará de: b) Exención de toda clase de impuestos y demás contribuciones fiscales y municipales, directos o indirectos, estableci-

dos o que se establezcan, que puedan recaer sobre sus bienes muebles o raíces, ventas o ingresos de toda índole, incluyendo herencias, legados y donaciones, o sobre los actos jurídicos, contratos o negocios que celebre, tales como los de alcabala y transferencia de bienes, los de Papel Sellado, timbres y derechos de inscripción siempre que corresponda a A. N. T. E. L. hacer el pago".

BONOS DEL INSAFI. De conformidad con los Art. 9, 12 y 13 de la Ley de Creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Industrial, el Poder Ejecutivo en los Ramos de Hacienda y Economía, autorizó la emisión de bonos por Acuerdo Nº 344 del 20 de mayo de 1963, publicado en el Diario Oficial del día 7 de junio de ese mismo año, en el que el numeral 8) dice que:

"Los bonos gozarán de los beneficios establecidos en el Art. 76 de la Ley de Creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Industrial y serán aceptados a su valor nominal por el mencionado Instituto en pago de obligaciones contraídas a su favor, siempre que el vencimiento de los bonos no exceda del plazo del préstamo que se amortice".

BENEFICIOS DE LOS TITULOS DE CREDITO

El Art. 76 de la Ley últimamente citada expresa:

"Art. 76.- Los bonos hipotecarios y prendarios y demás títulos de crédito emitidos por el Instituto, gozarán de los siguientes beneficios: a) El capital, intereses y demás accesorios estarán exentos de toda clase de Impuestos, establecidos o que se establezcan, tanto fiscales como municipales incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Timbres, de Sucesiones y de Donaciones; b) Serán aceptados por su valor nominal en garantía de pago de derechos de aduana y consulares, de impuestos directos y de cualesquiera otros impuestos, tasas y contribuciones, ya sea en favor del Estado o de los Municipios y serán asimismo admitidos a la par como garantía en cualquier caso en que por disposición de la ley o de las autoridades judiciales y administrativas, se requiere la rendición de fianza o cualquier otra clase de caución; y c) Los cupones de intereses vencidos serán aceptados por el Gobierno, por su valor nominal, para el pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones fiscales." (Decreto Nº 497 del Directorio Cívico Militar de El Salvador del 22 de Diciembre de 1961 publicado en el Diario Oficial Nº 238 Tomo 193 del 26 de Diciembre de 1961)

LOS BONOS DEL I. R. A. De conformidad con la Ley Orgánica del Instituto Regulador de Abastecimientos, promulgada por Decreto Legislativo Nº 1051 de fecha 3 de Junio de 1953, publicada en el Diario Oficial Nº 114, Tomo 159, del 25 de junio de ese mismo año, - que al referirse a las operaciones de crédito, estableció que los bonos y demás títulos de crédito que emita este Instituto deben ser aceptados como garantía del pago de Impuestos, prescribiendo expresamente en el Art. 39 lo siguiente:

Art. 39.- Los bonos y títulos de crédito que emita el Instituto serán aceptados por su valor nominal en garantía del pago de impuestos, tasas y contribuciones fiscales, y serán asimismo admitidos a la par como garantía en cualquier caso en que, por disposición de la ley o de las autoridades judiciales o administrativas, se requiera la rendición de fianza".

LOS BONOS DE LA C. E. L. De acuerdo con lo establecido en el Decreto Legislativo Nº 847 de fecha 3 de Noviembre de 1952, publicado en el Diario Oficial Nº 216, Tomo 157, del 14 del mismo mes y año, que promulgó la Ley de Emisión de Bonos Amortizables Garantizados de la C. E. L. del 5% 1960, se autorizó a la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa para que emitiera y pusiera en venta bonos con beneficios de exención de impuestos, tal como se expresa - en dicha ley, que en su Art. 4º dice que:

"Art. 4º.- Los bonos garantizados de la CEL del 5% gozarán de los siguientes beneficios: a) El capital y los intereses de los bonos están exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en el futuro se establecieron en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la renta, de vialidad, de timbres, de sucesiones y donaciones; b) Los bonos serán aceptados por su valor nominal en garantía -- del pago de derechos de aduana y consulares, de impuestos directos y de cualesquiera otros impuestos, tasas y contribuciones ya sean en favor del Estado o de los Municipios, y serán asimismo admitidos a la par como garantía - en cualquier caso en que, por disposición de la ley o de las autoridades judiciales o administrativas, se requiera la rendición de fianza o de cualquiera otra especie de -- caución; c) Los cupones de intereses vencidos serán acep

tados por el Gobierno, por su valor nominal, para el pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones fiscales".

LOS BONOS DE LA DIGNIDAD NACIONAL. Estos bonos fueron emitidos con motivo del conflicto bélico del mes de julio próximo anterior, entre El Salvador y el vecino país de Honduras, con el fin de suplir las necesidades provocadas por la subsecuente crisis y para la defensa de los derechos humanos asumida por nuestra patria. La emisión de dichos bonos fue autorizada por Decreto Legislativo Nº 431 del 18 de julio de 1969, publicado en el Diario Oficial Nº 133, de la misma fecha, que prescribe que el capital e intereses de estos bonos están exentos de toda clase de impuestos, sean fiscales o municipales.

Es oportuno aclarar que los referidos títulos de crédito están exentos del pago de impuesto únicamente cuando son el objeto del acto o contrato que los genera. Así, por ejemplo, en las sucesiones y donaciones, cuando han sido dejados por herencia o han sido el objeto de la donación, no genera impuesto la transmisión de dichos títulos. Distinto es el caso en la presunta donación, pues tratándose de una compraventa, no generan ninguna imposición si los títulos constituyen la cosa vendida. Pero, si sustituyen el precio de la compraventa, la hacen degenerar en una permuta cuando tales títulos no tienen poder liberatorio y, aun teniéndolo, se pagará impuesto de donación por el valor de los bienes o cosa vendida.

INSTITUCIONES DECLARADAS EXENTAS POR DECRETO ESPECIAL.

A continuación relacionaremos algunos Decretos que declaren exentas de impuesto a instituciones diversas, que en atención a sus fines, el legislador ha estimado de conveniencia social fomentarlas, eximiéndolas de tributación fiscal.

1) El Decreto Legislativo Nº 1990 de fecha 30 de Noviembre de 1955, en consideración a que es obligación del Estado fomentar y proteger las agrupaciones de carácter particular que con fines

caritativos, se dedican a la asistencia o a la enseñanza de menesterosos o inválidos; y que resulta contradictorio con los principios fundamentales del Estado el hecho de que tales agrupaciones estén sujetas al pago de impuestos, en su Art. 1º decreta lo siguiente:

"Art. 1º.- Decláranse exentas de toda clase de impuestos fiscales, tasas y contribuciones municipales, las instituciones de carácter particular, con personería jurídica, organizadas con fines ASISTENCIALES O CULTURALES siempre que dichos servicios sean prestados gratuitamente.

2) El Decreto Legislativo Nº 2073 de fecha 13 de marzo de 1956, en consideración a que muchas personas acostumbran transferir inmuebles a instituciones de carácter religioso con el fin de que éstas los destinen al servicio directo de sus respectivos cultos; y -- que es conveniente para satisfacer necesidades de orden espiritual del pueblo salvadoreño, liberar del pago de todo impuesto a esta clase de transferencias, en el Art. 1º establece:

"Art. 1º.- Las transferencias de inmuebles hechos por particulares a favor de INSTITUCIONES RELIGIOSAS, estarán exentas del pago de todo impuesto, tasas y derechos, siempre que estos inmuebles sean destinados inmediata y directamente al servicio del culto religioso".

3) El Decreto Legislativo Nº 802 del 27 de Octubre de 1952, declara exentas aquellas instituciones de carácter privado que se organicen con fines culturales o asistenciales, siempre que dichos servicios se presten gratuitamente.

REDUCCION ILUSORIA. El Art. 10 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones establece que los menores de edad, las esposas y los incapaces permanentemente para el trabajo, que reciban como herencia o legado una cantidad que no pase de diez mil colones y no tengan bienes de fortuna cuyo valor traspase la cantidad expresada, tendrán derecho a pagar el impuesto con la reducción de un 50%. La anterior reducción creemos que resulta ilusoria, porque en la práctica no se cumple, pues es tradicional el criterio que al respecto aplica la Di

rección General de Contribuciones Directas, exigiendo a los interesados una prueba negativa imposible de aportar, como es la de que comprueben que no tienen bienes de ninguna clase que excedan de aquella cuantía. Esto resulta imposible, decimos, porque, a contrario sensu, únicamente se puede determinar y valorar lo que se tiene y no los bienes de ajena pertenencia. En mi opinión debe considerarse suficiente la prueba de carecer de bienes inmuebles, conforme a las certificaciones expedidas por todas las Secciones registrales inmobiliarias de la República.

RECARGOS SUPRIMIDOS. Al decretarse la Ley de Gravamen de las Sucesiones vigente, contenía una disposición por la cual se aplicaba un recargo sobre el impuesto causado, a las personas mayores de edad que recibían determinada herencia y poseían bienes propios de fortuna por una cantidad mayor de cincuenta mil colones.

Si el pago del impuesto no se efectuaba dentro del plazo de ley, el recargo era mayor. La disposición legal aludida suprimiéndose posteriormente y estuvo redactada así:

"Art. 11.- Recargos. Los mayores de edad que reciban como herencia o legado una cantidad mayor de quince mil colones y posean bienes propios de fortuna que supere a cincuenta mil colones, líquidos, pagarán el impuesto sucesoral correspondiente con el recargo de un diez por ciento aplicable al total del impuesto imponible".

"Si transcurrido un año, prorrogable por otro año más de abierta una sucesión, los herederos y legatarios no hubiesen efectuado el pago del impuesto sucesoral sin haber habido litigio, pagarán éste con el recargo de un quince por ciento, aplicable al total del impuesto imponible".

Actualmente en la ley aludida no existe el Art. 11, pues éste, como decimos, fue suprimido con el fin de aminorar la carga tributaria sucesoral.

SUCESIONES EN LITIGIO. La regulación sobre los derechos herenciales en litigio, comenzó a desarrollarse en la Ley Sucesoral de 1899, que en su Art. 4 decía:

"Art. 4º.- Si los derechos a la sucesión en todo o en parte estuvieren litigiosos, el impuesto sobre la parte disputada se pagará cuando legalmente se hubiere terminado el litigio".

Además, en el Art. 5 se disponía un recargo del veinte y cinco por ciento del impuesto, cuando éste no se había satisfecho dentro del año siguiente a la apertura de la sucesión.

En las leyes sucesorales de 1907 y de 1914, no varió lo dispuesto en esos artículos, con la salvedad de que en la ley de este último año se cambió el porcentaje de recargo, cuando no se paga el impuesto en su debido tiempo sin existir litigio y se impuso como recargo el porcentaje inmediato mayor al que correspondía según el parentesco entre heredero y causante. En la ley de 1928, continuó igual. En la ley vigente para las herencias y legados en litigios, se introdujeron algunas aclaraciones y modificaciones, así:

"Art. 12.- Herencias y legados en litigio. Si los derechos de la sucesión en todo o parte, estuvieren en litigio, el representante de la sucesión satisfará la totalidad del impuesto".

Cuando el litigio existe entre herederos de distinto -- grado de conformidad con el Art. 7º de esta Ley, el impuesto se satisfará pagando la cuota que correspondería a los parientes más cercanos de su causante.

Terminado el litigio, se hará una nueva liquidación del impuesto para el cobro de la diferencia que haya quedado por reclamar.

7 - FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD Y DEL IMPUES--
TO. El fraccionamiento de la plena propiedad está contemplado en - el Art. 13 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones que se refiere - exclusivamente a las sucesiones testamentarias y a los legados, cuando el causante ha asignado a una o más personas el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicio sobre una cosa y la nuda propiedad de la misma a otra u otras personas, sin haber determinado

quien o quienes y en que proporción se pagará el Impuesto Sucesorio. Aquí la ley suple la voluntad del causante que no fue manifestada - al respecto, y establece que el nudo propietario, en el caso de constitución de usufructo a favor de otro, pagará la cuarta parte del impuesto y las otras tres cuartas partes el usufructuario; en el caso de constituir a favor de una persona los derechos de uso o habitación vitalicios y la nuda propiedad juntamente con el usufructo a favor de otra persona, ésta pagará la totalidad del impuesto; pero si la nuda propiedad, el usufructo y los derechos de uso y habitación se dejaren a distintas personas, pagarán los beneficiados con los dos primeros derechos el impuesto total en la proporción relacionada.

No se aplica este fraccionamiento a los casos de fideicomisos y de usufructo de renta de bienes fideicomitidos, a que se refiere el Art. 9º Nº 6º de la ley.

Cuando se deja el usufructo por tiempo determinado a una persona y la nuda propiedad de un bien a otra, si no dispuso el testador sobre la distribución del impuesto sucesoral, pagarán por mitad cada una de dichas personas.

Si son varios los asignatarios de un mismo derecho, pagarán entre todos, por iguales partes o en proporción a su cuota, la parte del impuesto que corresponde por todo el derecho.

8 - DEL PROCEDIMIENTO, REQUISITOS, TERMINOS Y FORMALIDADES. INVESTIGACION. El procedimiento se inicia con la presentación de la DECLARACION, escrita y firmada, por los representantes de la sucesión, legatarios o representantes legales o apoderados de éstos, en los términos a que se refiere el Art. 14, dentro del plazo de noventa días de abierta la sucesión, ante el Delegado Fiscal del Departamento en que se abrió la sucesión o ante el Delegado Fiscal de San Salvador, cuando se abrió en el extranjero. La ley ordena que esta declaración deberá presentarse acompañada de los documentos a que se refiere en el mismo Artículo citado, pero por amplia interpretación

y para dar facilidades a los contribuyentes, en la práctica, se recibe aun sin acompañarse ningún documento y, luego, las oficinas administrativas competentes previenen la agregación de documentos concediendo algunos plazos a prudente arbitrio.

La ley vigente introdujo como novedad, la competencia de los referidos funcionarios administrativos, para la tramitación de las diligencias de fijación y exención de impuestos sucesorios, que conforme a las leyes anteriores estaba asignada a los funcionarios judiciales, que en esa forma ejercían la jurisdicción voluntaria que técnicamente corresponde a la esfera administrativa.

En las diligencias el administrador y representante de la sucesión que se hubiere mostrado parte, representa legalmente, a su vez, a los demás obligados a declarar y deberá dar los datos que supiere respecto de todos los asignatarios que estuvieren ausentes, contra todos los cuales deberán continuarse las referidas diligencias.

La declaración que debe presentarse, así como todas las demás actuaciones de los Delegados Fiscales se hará en papel simple, conforme lo estipula el inciso último del mismo Art. 14.

De esto se deduce que las demás solicitudes o exposiciones que formulen los asignatarios y demás interesados, por sí o por medio de apoderado, deberán hacerse en el papel sellado correspondiente, es decir, del valor de treinta centavos hoja conforme se establece en el número 39 bis, letra M del Art. 1º de la Ley de Papel Sellado y Timbres.

Es obvio que el Representante del Fisco actúa en papel simple y es a este funcionario al que debe dársele traslado de aquella declaración, una vez admitida, para que haga las observaciones que creyere oportunas o para que manifieste su conformidad con ellas; siendo el término de dicho traslado de ocho días contados en la forma legal.

En este último caso o en el de que no contestare el traslado el Representante del Fisco dentro del término legal, los Delega

dos podrán proceder a la liquidación del impuesto si juzgan verídica la declaración presentada. Si de los valúos declarados se estable--ciere falsedad con relación a los que resulten de la investigación -pericial, se impondrá la sanción prescrita en el Art. 35 G. S.

Luego continúa el Art. 15 en sus incisos 2º y siguientes, con el procedimiento a seguir para el nombramiento de peritos que intervendrán en la investigación de los bienes dejados por el causan--te o de las deudas que corran a cargo de la sucesión.

Asimismo, los Representantes del Fisco pueden, al contestar el traslado, proponer valúos a los interesados, a quienes se les notificarán. Pero si éstos no contestaren dentro del tercer día de notificados de tal proposición, se presumirá que la rechazan y se inciará la investigación.

También se establece la forma de llevar a efecto tal in--vestigación y como ordenar una nueva, cuando la Dirección General de Contribuciones Directas no estime correctos los valúos dados por los peritos nombrados por el Delegado Fiscal.

Esto en la práctica ya no se aplica, pues, casi absoluta--mente en todos los casos la Dirección General mencionada, se reserva el derecho de nombrar peritos. Esta misma Oficina por razones de orden y sistema de trabajo, ha adoptado el criterio más o menos unifor--me y muy práctico de nombrar peritos para la investigación de aque--llas herencias cuyo activo exceda de veinte mil colones, para no distraer personal técnico en asuntos de menor cuantía.

9 - COMPETENCIA. RECURSOS. Aunque en esta materia no -- es muy apropiado hablar de instancias, usaremos esta terminología -- por razones prácticas. En efecto, se conocer una primera instan--cia, en las diligencias de fijación del impuesto sucesorio, desde -- que se admite o interpone la declaración, no desde que se presenta, hasta que el Delegado Fiscal sentencia liquidando el impuesto respec--tivo o declarando la exención en su caso. Este funcionario es el -- competente y tiene jurisdicción propia en su respectivo Departamento,

conforme lo establece el Art. 15 Inc. 1º, que dice:

"Art. 15.- Los funcionarios encargados de recibir las declaraciones indicadas en el artículo anterior, serán aquellos que designe el Poder Ejecutivo y se denominarán Delegados Fiscales, teniendo cada uno de ellos jurisdicción propia en el respectivo Departamento, donde se ha abierto la sucesión y para el cual ha sido nombrado. El Delegado Fiscal del Departamento de San Salvador conocerá de las liquidaciones del impuesto sucesoral que causaren las sucesiones abiertas en el extranjero, cuando el causante no haya tenido domicilio en El Salvador. Recibida la declaración se le dará traslado al representante del Fisco por ocho días, para que haga las observaciones que creyere oportunas o para que manifieste su conformidad con ellas."

DEL RECURSO DE APELACION. El Art. 17 dice:

"Art. 17.- Efectuada la liquidación del impuesto, se notificará a los interesados que fueron partes en las diligencias a que se refiere el Art. 15 y por edicto a los que no se hubiesen presentado, quienes, no estando conformes, podrán interponer el recurso de apelación dentro de tercero día. Admitido el recurso se enviarán las diligencias a la Dirección General de Contribuciones".

El escrito que contenga este recurso se sabe que debe presentarse al Delegado Fiscal respectivo, para ante la Dirección General de Contribuciones Directas; esto en atención a lo prescrito en el Decreto Legislativo Nº 459, Tomo 147, de esa misma fecha que determina las atribuciones de cada una de las Direcciones Generales de Contribuciones que existen en la actualidad. Decreto que modificó en este sentido aclaratorio la disposición legal con el Art. 17 que dejamos transcrito.

El Art. 18 dispone expresamente que la Dirección General -y valga el anterior Decreto- conocerá de todas las liquidaciones de impuestos así como de las resoluciones sobre costas, recargos y multas que dictaren los Delegados Fiscales y si no se apelare de ellas, conocerá en revisión.

Esta revisión no debe confundirse con el recurso de revisión a que se refiere el inciso último del Art. 24, pues ella no es

más que un trámite administrativo o una etapa más de dicho trámite, que la ley establece de oficio para los casos en que no se interpone apelación y este trámite nos parece razonable para el mejor control administrativo y una mayor justicia tributaria.

DEL RECURSO DE REVISION. Este procede únicamente cuando la Dirección General competente, haciendo uso de su derecho ordena al Delegado cerciorarse de si los bienes inventariados se ajustaron a su verdadero valor o si se omitieron en el inventario; derecho que le concede la ley dentro del plazo de dos años después de efectuada la liquidación del impuesto; y ya vimos que este término conlleva a una de las prescripciones específicas de la ley en estudio; y a establecer si como resultado de dicha investigación se determinará un saldo deudor después de practicada una nueva liquidación para calcular el impuesto que en definitiva deberá pagarse al fisco. El procedimiento a seguir, una vez se recurra en revisión de esta última liquidación, será el mismo que establece el Art. 20 y las disposiciones subsiguientes para tramitar el recurso de apelación.

DEL RECURSO DE RECTIFICACION POR ERROR EN LOS CALCULOS NUMERICOS. Este recurso solamente puede interponerse de las resoluciones proveydas por la Dirección General, al conocer en apelación de las de los Delegados Fiscales, dentro del plazo de tres días de notificadas aquellas y deberá ser resuelto por la misma Dirección General en el término de ocho días de interpuesto. El recurso aludido procede únicamente de las resoluciones que pronuncie la Dirección General al conocer en apelación y, como su nombre lo indica, se refiere solamente a casos en que exista o se presuma error en los cálculos numéricos de la liquidación practicada. Nosotros creemos -- que el recurso referido deberá proceder tanto de las resoluciones de revisión como de las de apelación porque tanto puede existir el error en los cálculos numéricos, en una como en otra de las dos clases de resoluciones apuntadas. Parece ser que ya se está llegando a esto.

Sostenemos que, en puridad de derecho, el recurso por error en los cálculos numéricos se deriva del error de hecho, es decir, cuando se ha cometido error o equivocación al calcular el impuesto causado, pero ha llegado a prevalecer actualmente el criterio amplio de que también procede dicho recurso cuando por cualquier hecho se ha llegado a incurrir en el error aritmético apuntado.

DEL RECURSO DE RESPONSABILIDAD. Pronunciada una resolución en revisión, por no haberse apelado de la del Delegado Fiscal, no habrá más recurso que el de responsabilidad, por el cual el funcionario deberá responder ante los tribunales comunes, conforme se establece en el Art. 210 Cn.

DEL RECURSO DE AMPARO. De conformidad con la Ley de Procedimientos Constitucionales, procede el recurso de amparo contra las providencias de la Dirección General cuando han sido interpuestas y agotados todos los recursos que franquea la ley, específicamente de las resoluciones de dicha Oficina proveídas al conocer en apelación o en el recurso de error en los cálculos numéricos, y cuando se considere violada alguna de las garantías o derechos protegidos por la Constitución Política. Por ejemplo: cuando se ha omitido notificar la sentencia definitiva o un dictamen pericial a los interesados, se ha violado la garantía de audiencia. (Art. 164 Cn.)

Lo que no está regulado por el procedimiento especial de la Ley en estudio, se normará por el régimen establecido por el Código de Procedimientos Civiles, ya que el procedimiento común es supletorio de las leyes administrativas, por el orden jerárquico de nuestro sistema jurídico normativo, así por ejemplo: el término de los traslados a que se refiere el Art. 20 G. S. en su inciso 1º, para expresar o contestar agravios, se regula conforme al Art. 1007 Pr. que fija en seis días dicho término, contados desde el siguiente al de la última notificación.

10 - DE LA FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO. VENTAJAS Y SANCIONES. PLAZO DE PAGO.- De conformidad con lo que prescribe el Art. 21,

Inciso 1º de la ley en estudio, el impuesto debe ser pagado dentro de los quince días contados a partir del siguiente al de la notificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas.

El impuesto sucesorio debe pagarse en dinero efectivo y puede ser pagado también con títulos de crédito tales como los bonos de la C. E. P. A. que, según la ley respectiva, deben aceptarse como efectivo por su valor nominal y deben ser aceptados por las Colecturías del Servicio de Tesorería en el pago de esta clase de impuestos. Por toda recaudación de este impuesto así como las de los demás, está obligado el Colector que la perciba a extender un recibo oficial en la forma que indica la Ley de Tesorería en su Art. 27, Inc. 1º.

Toda recaudación en dinero por concepto de impuesto, debe ser en moneda de curso legal, en cheques certificados o en cheques de Gobierno, excepto en los casos que la ley determina, todo de conformidad con lo que ordenan los Arts. 22 y 23 de la Ley de Tesorería que dicen:

"Art. 22.- Las recaudaciones deberán ser efectuadas en dinero o en cheques sobre los cuales haya certificado el Banco la existencia de fondos suficientes para el pago. El colector responderá de los pagos que acepte en otra forma.

Sin embargo, los cheques de los pagadores en posesión legal de su cargo, extendidos y refrendados en debida forma, siempre que estén debidamente endosados y que sea identificada la persona a cuyo favor sea el cheque o el endoso, serán recibidos como dinero efectivo, sin descuento alguno, por los colectores, en pagos al Gobierno; y los cheques así recibidos podrán ser depositados como dinero, por los expresados funcionarios en las respectivas depositarías".

"Art. 23.- Las cantidades que deben recaudarse en el interior, deberán percibirse en moneda nacional, excepto cuando se trate de deudas a favor del Fisco, en monedas extranjeras en cuyo caso el deudor podrá solventar su obligación en la forma prescrita por el Art. 1440 C. Las cantidades que deban recaudarse en el extranjero, salvo pacto legal en contrario, se deberán percibir en dólares o en su equivalente en la moneda del país donde se efec--

tuó el cobro, al cambio que cotice ese día para la venta de dólares, el banco designado para recibir los depósitos del colector que tenga a su cargo la recaudación de que se trate. El colector responderá en todo caso de la suma de dólares a que ascienden los gravámenes recaudados".

Asimismo, el impuesto puede ser cancelado en las Colectu_rías de Impuestos de las Administraciones de Rentas Departamentales, así como también en aquellos Bancos y sus Agencias con los cuales el Gobierno haya celebrado contrato para coleccionarlos.

Si no se paga el impuesto dentro de los quince días que - al efecto concede la ley en el Art. 21, se incurrirá en mora y se pagará el interés del seis por ciento anual sobre el impuesto adeudado, y no sobre todo lo adeudado incluyendo accesorios (costas periciales y multas), según lo prescrito en el inciso último del Art. 15 de la Ley comentada, en relación con lo que se dispone en el Instructivo Nº 7 de fecha 20 de julio de 1957 del Ministerio de Hacienda y Corte de Cuentas de la República.

Por otra parte, el inciso 5º del Art. 22 establece una ventaja, que estimula al contribuyente a efectuar cuanto antes el pago del impuesto, y favorece a todas aquellas personas que ocurren a hacer el pago del impuesto sucesorio dentro de los seis meses de ejecutoria de la liquidación, pues éstas gozarán de una rebaja del veinticinco por ciento de su impuesto, incluyéndose accesorios aún cuando los pagos sean fraccionados.

El criterio que se aplica al respecto, es que ese plazo de seis meses se cuenta a partir del siguiente día a la notificación de la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas proveída al conocer en Revisión, o en recursos ordinarios de revocación, explicación o modificación de la liquidación del impuesto; - porque se considera que estas resoluciones no causan ejecutoria como ocurría en las leyes anteriores en que la certificación de la sentencia de liquidación del impuesto tenía fuerza de instrumento ejecutivo conforme al Art. 591 Pr. Actualmente, la ley concede fuerza eje-

tiva al boleto que contiene el Mandamiento de Ingreso del impuesto y, para el caso de mora se certifica al Representante del Fisco respectivo, quien procederá en la forma de ley a la reclamación del pago mediante el trámite ejecutivo.

De lo anterior se infiere, que lo más conveniente para el contribuyente de impuestos sucesorales, es cancelarlos dentro de los quince días del plazo que da la ley, puesto que así, no incurriendo en mora, se evitará pagar intereses y consigue la rebaja del veinticinco por ciento aludida.

Este estímulo está limitado en el caso del Inc. 6º del mismo Artículo 22, que dice:

"No habrá derecho a esa rebaja cuando el dinero ofrecido en el pago proceda de compras de bienes que el Estado haya hecho a los interesados".

En el caso de que el contribuyente solicite plazo para pagar el impuesto con base en el Art. 22 de la Ley, la Dirección General no lo concederá si a su juicio el contribuyente tiene suficientes fondos para pagar el impuesto, pero en caso contrario, se le concederá plazo especial hasta de un año, y cuando el monto del impuesto excediere de cinco mil colones podrá prorrogársele por un año más; a solicitud de los interesados podrá pagarse en forma parcial escalonada dentro de dichos plazos. (Art. 22 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones)

Podrá también concederse plazo para pagar el impuesto sucesorio, siempre que se solicite de conformidad con el Decreto Legislativo Nº 17 del 20 de junio de 1941, publicado en el Diario Oficial Nº 142, Tomo 130 del 27 del mismo mes y año, ofreciéndose garantía suficiente, no menor del duplo de los impuestos sucesorales adeudados, para los efectos a que se refiere el citado Decreto.

11 - DE LA PERCEPCION FORZOSA DEL IMPUESTO. INTERPRETACION AUTENTICA. El impuesto sucesorio debe percibirse por los colectores del Servicio de Tesorería y por los bancos, cuando éstos hayan cele--

brado contrato con el Gobierno a efecto de percibirlos. El tiempo y forma de dicha percepción se ha relacionado en el punto anteriormente desarrollado. Podemos decir que esto es: el pago voluntario del impuesto es la regla general, pero puede surgir la percepción forzosa del impuesto cuando se ha incurrido en mora de pagarlo, es decir, cuando ya no existe ningún plazo pendiente para satisfacer el impuesto tasado. Al respecto, el inciso 2º del Art. 21 G. S. dice:

"La certificación del boleto tendrá fuerza de instrumento ejecutivo conforme al Art. 591 Pr. y será competente para conocer de la ejecución, el Juez ante el cual se siguieron las diligencias de aceptación de herencia o de curaduría de herencia yacente, cualquiera que fuere la cuantía del impuesto. El mandamiento de embargo será encomendado, para diligenciarlo de oficio, a los Jueces de Paz de los lugares donde estén los bienes que deban embargarse".

Las costas del juicio corresponden al Estado.

En el caso de Peritos de la Dirección General de Contribuciones Directas se aplica el Inc. 9º del Art. 15 para efecto del cobro de honorarios por Arancel.

Por otra parte, la certificación de las diligencias o de la resolución que señale la cuantía del impuesto cobrable, en que conste la obligación de pago, tiene fuerza ejecutiva conforme al Nº 1º del Art. 589 Pr., tal como se ha interpretado auténticamente en el Decreto Legislativo Nº 58 del 15 de mayo de 1939, publicado en el Diario Oficial Nº 11, Tomo 126 del 24 del mismo mes y año.

Este Decreto, en consideración a que en la práctica los funcionarios que a nombre del Estado promueven juicios para cobrar por la vía ejecutiva los impuestos sucesorales han interpretado en forma varia el Art. 21 de la misma Ley en cuanto a los documentos que deben servir de base a la acción, debido a la forma en que está concebido, y a que el boleto a que alude dicho artículo tiene como antecedente la certificación de los pasajes conducentes de las diligencias respectivas, remitidos por las Delegaciones Fiscales a los Administradores de Rentas, pudiendo considerarse cualquier certifica

ción de ese género que señale la cuantía del impuesto cobrable a la sucesión, como un documento en que consta la obligación de hacer el pago, y por consiguiente con fuerza ejecutiva, conforme al Nº 1º -- del Art. 589 Pr. La Asamblea Legislativa interpretó auténticamente el citado Art. 21 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, en el -- sentido indicado, es decir, que las certificaciones de liquidación del monto de gravamen sucesoral, entregadas a los Representantes -- del Fisco por los Administradores de Rentas para el cobro de impuestos debidos, tienen fuerza ejecutiva.

CAPITULO VI
DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES

1 - COMPARACION Y CARACTER COMPLEMENTARIO PRECAUCIONAL.-

Este impuesto se establece sobre la transferencia de bienes por medio de donaciones entre vivos o irrevocables. Asimismo, se establece sobre las donaciones revocables, seguidas de la tradición de los bienes donados. Este impuesto se creó casi al tiempo en que se promulgó la Ley de Gravamen de las Sucesiones, como ya dijimos, y se hizo esto para precaver posibles defraudaciones al impuesto sucesorio y por lo tanto, se consideró más conveniente fijar iguales tipos impositivos para ambas clases de tributos fiscales. Consecuente con lo anterior, la tarifa para el pago del Impuesto sucesoral que contiene el Art. 7º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, es la misma aplicable para el pago del impuesto sobre donaciones, por remitirse a aquella el Art. 5 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, "tomándose en cuenta las mismas distinciones en lo que respecta a la cuantía de los bienes y grados de parentesco entre donante y donatarios o el hecho de no existir entre éstos, vínculo familiar reconocido por la ley".

Como se ve, la Ley de Impuesto sobre Donaciones en su carácter típico impositivo, es comparable absolutamente a la Ley de Gravamen de las Sucesiones, ya que se remite a ésta en la forma que dejamos expuesta y es un medio de evitar que se defraude al Fisco evadiendo el impuesto sucesorio con donaciones entre vivos, como ocurre en otros países como Inglaterra, y Francia que no hacen tributar a las donaciones inter-vivos, y aun como ocurre en Alemania y España en que la tributación sucesoria no es perfectamente comparable con la tributación sobre las donaciones. Es decir, que las tarifas y tipos impositivos de cada uno de los referidos impuestos no son igua--

les, pues son menos gravadas las donaciones, aunque en los dos últimos países mencionados se haga tributar tanto a las donaciones entre vivos como a las donaciones por causa de muerte.

2 - APLICACION DEL IMPUESTO. OBJETO. El Art. 1º de la -- Ley de Impuesto sobre Donaciones dispone lo siguiente:

"Art. 1º.- Se grava la transferencia de bienes - por medio de donaciones entre vivos, en la forma y tiempo que esta ley establece".

En las donaciones revocables, seguidas de la tradición, se pagará el impuesto como si fuesen donaciones irrevocables".

En el primer inciso del Art. transcrito, se define la regla general de que causará impuesto toda donación de cualquier clase -- de bienes que se efectúe entre vivos. En el inciso segundo se refiere a que las donaciones revocables, seguidas de la tradición de los bienes donados, se considerarán como donaciones irrevocables o entre vivos para el efecto del pago del impuesto aludido. Esta aclaración complementa la regla contenida en el inciso segundo del Art. 1º de -- la Ley de Gravamen de las Sucesiones que grava con el impuesto sucesoral a las donaciones revocables cuando no son seguidas de la tradici^on de los bienes donados y que, a la letra dice:

"En las donaciones por causa de muerte no seguidas de la tradición se pagará el impuesto cuando haya fallecido el donante, incluyéndolas, como legados, en el -- activo sucesoral".

Aparte de la regla general que grava todas las donacio-- nes entre vivos, se gravan también otras operaciones que aunque no -- constituyen propiamente donaciones, la ley las reputa como tales. Es-- tas operaciones que son contratos y otras formas jurídicas de trans-- ferir bienes o valores, están determinados en el Art. 4º de la Ley -- de Impuesto sobre Donaciones y se conocen como "donaciones presun-- tas".

El objeto del impuesto está definido en el Art. 3º de la Ley que comentamos y que dice:

"Art. 3º.- Objeto del Impuesto. Es objeto del impuesto la masa de bienes muebles o inmuebles donados, y también los derechos reales constituídos sobre inmuebles .

En las donaciones onerosas, se podrán deducir las cargas impuestas al donatario con motivo de la donación y los gravámenes que pesen sobre los bienes donados, cuando el donatario deba responder de ellos.

Cuando las cargas a que se refiere el inciso anterior, sean a favor de un tercero, éste será considerado como donatario para los efectos del pago del impuesto y responderá de éste, en relación con el beneficio que recibiere, como los otros donatarios".

El primer inciso del Art. 3 que dejamos transcrito se refiere a toda clase de bienes, muebles e inmuebles, y a los derechos reales constituídos sobre bienes inmuebles.

El inciso segundo, que habla de las donaciones onerosas, determina la deducción de cargas y gravámenes; las cargas se deducen cuando han sido impuestas con ocasión o referidas a la donación de que se trata, es decir, si se han incluido en la escritura pública o privada, según el caso, la carga que debe soportar el donatario.

Los gravámenes, como la hipoteca que garantiza un mutuo de dinero, o la prenda que garantiza un contrato igual, deben ser deducidos cuando el donatario ha quedado a cargo de solucionarlos o cancelarlos.

En los casos anteriores, cuando son bienes inmuebles los objetos donados, se pagará Impuesto de Alcabala por la parte del valor o capital que no esté afecto al pago del Impuesto sobre Donaciones (Art. 19 I. D.). Ejemplo: Si A dona a B un inmueble valorado en ₡10.000.00 los primeros cuatro mil colones causarán el impuesto de alcabala porque según la Ley no están afectos al impuesto de donación, más el medio por ciento sobre todo el valor de dicho inmueble. (Art. 19 I. D.)

3 - SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. Este es siempre el donatario ya sea real o presunto. Es donatario real aquel que recibe el beneficio o sea el que recibe el bien objeto de la donación y a cuyo favor se ha efectuado la tradición en el contrato de donación entre

vivos.

Este contrato no se presume sino en los casos que expresamente haya previsto la ley. (Art. 1.272 C.)

El donatario presunto es el que recibe la transferencia -- del bien donado de manera presunta, conforme a las reglas contenidas en el Art. 4º de la Ley de la materia.

En el caso de la donación real surge el sujeto pasivo hasta que se ha perfeccionado el contrato respectivo, es decir, cuando ya ha sido aceptada y notificada la aceptación al donante. (Art. 1287 C.)

En las donaciones presuntas surge el sujeto pasivo, también cuando se han efectuado y perfeccionado los contratos y operaciones a que se refieren los hechos jurídicos que los generan y que define el Art. 4º de la Ley de Impuesto sobre Donaciones.

También cabe hacer constar, que las donaciones entre vivos de cualquier especie de bienes raíces, no tendrán validez si no se otorgan por escritura pública. Para los bienes muebles no se exige este requisito. (Art. 1279 C.)

En el caso del legatario, puede considerarse como sujeto pasivo del impuesto sobre donaciones, únicamente en el caso de donaciones revocables a título singular, ya que éstas son consideradas -- por la ley como legados anticipados, cuando se ha hecho la tradición de los bienes donados. Con esta tradición adquiere el donatario los derechos y obligaciones de usufructuario. (Art. 1117C.)

4 - PERSONAS OBLIGADAS AL PAGO. El Art. 2º de la Ley de Impuesto sobre Donaciones dice textualmente:

"Art. 2º.- Están obligados a pagar este impuesto los donatarios, de conformidad al número en que estén comprendidos en la tabla de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, sobre la masa líquida que reciban en conjunto y en proporción a los bienes que correspondan a cada uno.-- Dichos bienes quedarán preferentemente afectos al pago -- del impuesto. Donante y donatario responderán solidariamente por el pago del impuesto".

Este artículo establece reglas generales respecto a la obligación tributaria ya que, una vez efectuado el hecho generador -- del impuesto, éste debe ser pagado por el donatario, con remisión a la tarifa de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

La masa líquida imponible es la parte del valor de los -- bienes donados que están afectos al pago del impuesto respectivo, o sea, el valor total de los bienes donados menos las cargas y gravámes deducibles.

Seguidamente se refiere al prorrateo del impuesto o reparto de éste en proporción a las cuotas donadas, cuando son dos o más los donatarios de bienes de un mismo y común donante. Después el -- Art. en concreto, prescribe una regla de relación con relación a -- los bienes donados.

Por último, obliga solidariamente al donante a responder por el pago del impuesto causado cuando no lo satisface, en todo o en parte, el donatario. Esta solidaridad constituye una garantía a favor del Fisco para poder percibir con más seguridad el impuesto, y obliga al donante al cumplimiento de la obligación tributaria que en principio, como regla general, corre a cargo del donatario.

Así también el comprador es persona obligada al pago del impuesto, como presunto donatario en las operaciones de compra-venta a que se refiere el N^o 1^o del Art. 4^o de la Ley en estudio.

Asimismo, el permutante cuyo bien que recibe es de mayor valor que el que entrega en la permuta, es presunto donatario obligado al pago del impuesto en los casos a que alude el N^o 2^o del Art. - 4^o citado. Debe distinguirse que la ley grava estas permutas cuando la diferencia de valores de las cosas permutadas exceda de más de un diez por ciento del valor inferior de alguna de ellas, gravándose únicamente el exceso, deducido el diez por ciento expresado. En este caso creemos que se trata de una deducción básica específica que establece la ley para los casos de permuta entre determinadas personas.

Se diferencia de la deducción básica general que se incluye en la tarifa del impuesto, del Art. 7º G. S. en relación con el Art. 5º I. D. y que su cuantía es fija en Cuatro Mil Colones.

La deducción básica específica es variable, según varía el diez por ciento y la diferencia de valores de los bienes permutados; y al aplicarse esta deducción no debe aplicarse la otra, es decir, que en ningún caso deben aplicarse, a la vez, las dos deducciones básicas relacionadas. Así lo ha considerado la Dirección General de Contribuciones Directas, pues, en los casos de permuta presentados, únicamente ha hecho la deducción del diez por ciento de la diferencia de valores entre los bienes permutados y ha gravado solamente el exceso o ha declarado la exención cuando no ha existido exceso alguno.

También es persona obligada al pago del impuesto como presunto donatario, el adjudicatario, en los casos a que hacen referencia los Nos. 4º y 5º del mismo Art. 4º antes mencionado.

Así también, es persona obligada al pago del mismo impuesto el socio y solidariamente obligada la sociedad, como persona jurídica, en los casos de presunción de donación contemplados en el inciso último del Nº 5º Art. 4º I. D.

5 - DONACIONES REALES Y PRESUNTAS. CAPITAL IMPONIBLE. -- Este tema creemos haberlo desarrollado ya con anterioridad en los primeros números del presente Capítulo; pero consideramos conveniente volver sobre esto por creerlo interesante, principalmente en lo que respecta a conceptos y diferencias.

Ya vimos que las donaciones pueden ser: por causa de muerte o revocables y entre vivos o irrevocables.

Donación revocable es aquella que el donante puede revocar a su arbitrio. (Art. 1113 inc. 1º C.)

El Art. 1114 C. nos dice:

"Art. 1114.- No valdrá como donación revocable si:

no aquella que se hubiere otorgado con las solemnidades que la ley prescribe para las de su clase.

Si el otorgamiento de una donación se hiciere con las solemnidades de las entre vivos, y el donante en el instrumento se reservare la facultad de revocarla, será necesario para que subsista después de la muerte del donante, que éste la haya confirmado expresamente en un acto testamentario.

Las donaciones de que no se otorgare documento alguno, valdrán como donaciones entre vivos en lo que fuere de derecho".

El inciso primero de este Art. en relación con el Art. 1116 C. que prescribe que el otorgamiento de las donaciones revocables se sujetará a las reglas del Art. 997, dice que deben otorgarse con las solemnidades que la ley prescribe y éstas no son otras que las del testamento, pues el Art. 997 C. lo confirma cuando dice:

"Art. 997.- Toda donación o promesa que no se haga perfecta e irrevocable sino por la muerte del donante o promisor, es un testamento, y debe sujetarse a las mismas solemnidades que el testamento".

Las donaciones irrevocables o entre vivos se definen por el Art. 1265 C. que textualmente dice:

"Art. 1265.- La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta".

Las donaciones reales son las realmente otorgadas como tales, de conformidad con la ley, y pueden ser tanto revocables como irrevocables, observando en cada caso las solemnidades prescritas. Pero recordemos que las revocables, solamente causan el impuesto sobre donaciones cuando van seguidas de la tradición de los bienes donados, considerándose en este caso como irrevocables para el efecto del pago del impuesto. Las revocables no seguidas de la tradición causan el impuesto sucesorio al fallecimiento del donante. Esto confirma que lo que se grava como hecho generador del crédito fiscal es la transmisión de los bienes de una persona a otra a título de donación, por causa de muerte.

Las donaciones presuntas son aquellos contratos y operaciones que la ley califica como donaciones, cuando no se prueba lo contrario, y están taxativamente contempladas en el Art. 4º de la -- Ley de Impuesto sobre Donaciones, en relación con el Art. 1272 C. -- Puede comprenderse el caso del Art. 1276:

"Pero hace donación el que remite una deuda, o el que paga a sabiendas lo que en realidad no debe".

El capital imponible en una donación, como ya vimos también, equivale al capital líquido que resulta de deducir o sustraer del valor total de los bienes donados, el valor de las cargas y gravámenes cuando el donatario debe responder por ellos, en las donaciones que se efectúan en forma onerosa.

Las donaciones gratuitas tienen como capital imponible el valor total de los bienes donados, ya que no existen cargas ni gravámenes que deducir.

6 - TARIFA DEL IMPUESTO Y ACUMULACIONES. El Art. 5 de -- Ley de Impuesto sobre Donaciones, al remitirse a la tarifa que se aplica para el cobro del Gravamen de las Sucesiones, somete el cobro del Impuesto sobre Donaciones a la tabla de imposición contenida en el Art. 7 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones.

La disposición primeramente citada dice:

"Art. 5. TARIFA. El pago del impuesto se hará -- conforme a la tarifa que se aplica para el cobro del Gravamen de las Sucesiones, tomándose en cuenta las mismas distinciones en lo que respecta a la cuantía de los bienes y grados de parentesco entre donantes y donatarios o el hecho de no existir entre éstos, vínculo familiar reconocido por la ley".

Como se puede apreciar, el Art. transcrito no hace distinción en cuanto a la condición de extranjero no domiciliado en la República, por lo que debe considerarse que no se remite a la tarifa contenida en el Art. 8 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, que se aplica exclusivamente a herederos y legatarios que sean extranjeros no domiciliados en nuestro país. Por otra parte, el mismo Art.

comentado únicamente se refiere a "la tarifa que se aplica para el cobro del Gravamen de las Sucesiones" y no a las tarifas, así en plural, que por ser dos.(Art. 7º y Art. 8ºG. S.)

Debemos considerar que el legislador dejó por fuera la -- que se aplica a los extranjeros no domiciliados, para el cálculo del Impuesto Sucesorio.

En conclusión, la Ley de Impuesto sobre Donaciones, para el cobro del impuesto respectivo, no hace distinción entre nacionales o extranjeros, ni tampoco entre domiciliados o no domiciliados en la República. En efecto, así se aplica en la práctica.

En cuanto a las acumulaciones, debemos relacionar la disposición legal pertinente, que textualmente dice:

"Art. 6º.- Cuando se efectúen dos o más donaciones sucesivas por una misma persona mediando entre ellas un plazo menor de cinco años, a favor de una o varias personas comprendidas en un mismo número de los que señala el Art. 7º de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, el impuesto será calculado sobre el monto de todas las donaciones efectuadas, y a este impuesto así calculado se le deducirá la cuantía del impuesto anteriormente pagado por donación o donaciones precedentes".

Para los efectos de este artículo, se acumularán las respectivas diligencias en las Delegaciones Fiscales o en la Dirección General de Contribuciones en su caso".

Estas acumulaciones las dispone la ley con el fin primordial de precaver la evasión del impuesto y para asegurar la percepción del impuesto en forma completa, sobre el valor total imponible de los bienes donados.

Así podemos ver que si no se prescribiere la acumulación de referencia, al donar una persona un bien a otra y lo hiciere por partes o porciones de poco valor, cada una menor de Cuatro Mil Colones, todas serían exentas de conformidad con la tarifa de la Ley y se evadiría el Impuesto sobre Donaciones que debe pagarse.

Diferente es la finalidad de la acumulación de autos en las diligencias y procesos del derecho común, ya que aparte de la e-

conomía procesal se persigue fundamentalmente no dictar sentencias - contradictorias o incongruentes.

En la acumulación de donaciones se observan las reglas -- del procedimiento común en lo que respecta a la forma de realizarse: del juicio más moderno al más antiguo, pero por regla general debe - hacerse de oficio y no a instancia de parte como ocurre en el dere-- cho común.

7 - EXENCIONES Y REDUCCIONES DEL IMPUESTO. El Art. 7º - de la Ley de Impuesto sobre Donaciones contiene las exenciones del - pago de este tributo y expresa:

"Art. 7º.- EXENCIONES. Están exentas del pago -- del Impuesto:

1ª.- Las donaciones que se hagan para la creación o fomento de Instituciones o Establecimientos de Utilidad Pública costeados por el Estado o el Municipio;

2ª.- Las donaciones que se hagan para la creación o fomento del bien de Familia;

3ª.- Las donaciones que se hicieran a favor de "Instituciones de Beneficencia o para fines de esta clase".

Respecto a las Instituciones o Establecimientos de Utilidad Pública, podemos decir que son aquellas que se crean en interés - de la colectividad y para la satisfacción de una necesidad social. - Se costean por el Estado o por el Municipio cuando su financiamiento o gastos de operación y desarrollo corren a cargo de aquellos, o por medio de subvenciones y partidas municipales, según el caso. Cuando se costean por el Estado se autoriza previamente un presupuesto espe- cial, de conformidad con el Nº 2 del Art. 3º de la Ley Orgánica de - Presupuestos, o se autoriza una asignación por el Poder Legislativo para que puedan emplearse los dineros públicos en satisfacer necesi- dades a las cuales se destinan las instituciones o establecimientos mencionados, conforme a la letra c) del mismo Art. antes citado.

En cuanto a otros títulos valores exentos de este im-- puesto nos remitimos al Anexo Nº 1.

El Art. 8º de la Ley de Impuesto sobre Donaciones dice:

"Art. 8.- REDUCCIONES Y RECARGOS. Con respecto a las reducciones y recargos de impuestos, se aplicarán los Arts. 10 y 11 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, en lo que fuere procedente".

Esta disposición no tiene en la actualidad ninguna aplicación ni razón de existir, pues como dejamos anotado en el Capítulo anterior, al comentar la Ley de Gravamen de las Sucesiones, el Art. 10 de esta última, contiene una reducción ilusoria por las razones que dejamos expuestas. Por otra parte, el Art. 11 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones ha sido suprimido.

8 - FRACCIONAMIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD Y DEL IMPUESTO. En este punto, en general, debemos remitirnos a las disposiciones pertinentes de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, ya que lo mismo se considera el fraccionamiento de la plena propiedad y del impuesto tanto para los bienes transmitidos por sucesión, que para los que se transfieren por donación.

Es oportuno analizar el Art. 9º de la Ley de Donaciones, especialmente en los incisos 3º y 4º porque presenta diferencias en relación al Artículo respectivo de la Ley de Sucesiones. -- Veamos:

"Art. 9º.- Cuando a una persona se done la nuda propiedad y a otra el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicios, corresponderá al donante indicar quien de los beneficiarios pagará el impuesto correspondiente a la donación en su conjunto.

Si no lo hiciere, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto y las otras tres cuartas partes el usufructuario; en caso de que el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad y el usufructo a una persona, y los derechos de uso o habitación a otra u otras, pagará aquélla todo el impuesto íntegro; y si el fraccionamiento fuere donar la nuda propiedad a una persona, el usufructo a otra y el uso o habitación a un tercero, pagarán el impuesto las dos primeras en la forma antes citada.

Si el fraccionamiento consistiere en donar la nuda propiedad a una persona, reservándose el donante el

derecho de usufructo, sin decir quien debe pagar el impuesto, pagará el nudo propietario la cuarta parte del impuesto legal y el donante usufructuario, las otras tres cuartas partes.

No pagará impuesto alguno el que sólo goce de los derechos de uso o habitación, en los casos determinados en este artículo.

En los casos de este artículo, cuando el usufructo se constituya o reserve por tiempo determinado, pagará el donante usufructuario o el beneficiario del usufructo la mitad del impuesto, y la otra mitad el nudo propietario. El que goce del uso o habitación en los casos de este inciso no pagará impuesto alguno.

En la constitución de renta vitalicia a que se refiere el numeral 3º del Art. 4º pagará el impuesto el que reciba el precio de la renta, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de que habla el Art. 2º.

En efecto, el inciso 3º del Art. antes transcrito, se refiere a donaciones con condición suspensiva hasta día cierto o incierto pero determinado. De conformidad con los Arts. 1062, 1067 y 1069 C. deben considerarse como donaciones a plazo; todo depende de si el usufructo se constituye o se reserva.

En el inciso 4º citado, se establece que pagará todo el impuesto el que reciba el precio de la renta, o sea el que la constituye a favor de otra persona, siendo ésta además, responsable solidariamente en la satisfacción de dicho tributo.

9 - DONACIONES CONDICIONALES. La Ley de Impuesto sobre Donaciones aparte de las donaciones puras y simples, hace distinción entre las donaciones bajo cláusula resolutoria y las donaciones bajo condición suspensiva. Al respecto, el Art. 10 de la Ley citada, dice:

"Art. 10. DONACIONES CONDICIONALES. En las donaciones bajo cláusula resolutoria, pagarán el impuesto como si fuesen puras y simples; y en las suspensivas, pagará el impuesto el que esté posesión de los bienes, salvo el caso en que el donante haya expresado quien deba pagar el impuesto".

Esta disposición asimila las donaciones bajo cláusula re

olutiva con las donaciones puras y simples, para el efecto del pago del impuesto respectivo, porque se facilita el control administrativo fiscal de las diversas clases de donaciones y el impuesto queda mejor determinado.

En las donaciones bajo condición suspensiva deberá pagar el impuesto el que esté en posesión de los bienes donados, si el donante no ha expresado quien deba hacerlos. Esto es así, con el fin de garantizar al Fisco el tributo respectivo.

10 - DEL PROCEDIMIENTO. REQUISITOS. TERMINOS Y FORMALIDADES. INVESTIGACION. El Art. 11 establece la iniciación del procedimiento de las diligencias relativas a la fijación del Impuesto, los requisitos y formas de la declaración inicial y la regla de competencia aplicable.

Por considerarlo de suma importancia, seguidamente transcribiremos el texto completo del Art. 11 mencionado, ya que constituye la regla más importante del procedimiento que determina la ley para la fijación del impuesto sobre donaciones. Dice así:

"Art. 11.- Dentro de los quince días que sigan a la fecha del otorgamiento de alguna escritura de donación, compra-venta, permuta, constitución a título oneroso de renta vitalicia o de los derechos de usufructo, uso o habitación, entre parientes de los mencionados en el Art. 4º, constitución, modificación, o disolución de sociedades, el donatario, comprador, deudor, de la renta vitalicia, usufructuario, usuario, habitador, permutantes o socios, están obligados a presentar, conjunta o separadamente al Delegado Fiscal respectivo, una declaración en que harán constar:

a) El nombre, edad, oficio o profesión y domicilio de los otorgantes;

b) El grado de parentesco entre ellos;

c) El valor, la naturaleza, extensión y situación de los bienes enajenados;

d) La proporción que existió entre los aportes sociales, así como la que tengan entre sí los valores de los bienes que se entreguen a los socios;

e) Las cargas impuestas al donatario, comprador, o bligado a la renta vitalicia, usufructuario, usuario, ha bitador, permutantes o socios favorecidos;

f) Los gravámenes que pesen sobre los bienes ena jenados;

g) La cuantía de los bienes propios del donatario, comprador, obligado a la renta vitalicia, usufructuario, usuario, habitador, permutante o socios;

h) La procedencia de una exención legal, en su ca so;

i) Y los demás que se estimen necesarios para la mejor aplicación del impuesto.

Será competente para conocer de las diligencias - relativas a la tasación del impuesto a que esta Ley se - refiere, el Delegado Fiscal del Departamento donde estu viere establecido el domicilio del donatario o presunto donatario, según la presente ley. Caso de ser varios -- los donatarios o presuntos donatarios, serán competentes para conocer, a prevención, los Delegados Fiscales que e jerzan jurisdicción en los lugares de los domicilios res pectivos.

Cuando las personas a que el inciso anterior se - refiere no tuvieren domicilio en El Salvador, conocerá - el Delegado Fiscal de la capital de la República".

El inciso primero del Art. anterior, señala los casos en que debe presentarse la declaración inicial y quienes están obliga-- dos a ello. En el inciso segundo se determinan los requisitos exigidos para la declaración mencionada.

En el tercer inciso se establece la regla de competencia y quienes son los funcionarios competentes para conocer de las refe ridas diligencias. El inciso último también fija una competencia es pecial para aquellas personas obligadas a declarar que no tienen domi cilio en el País, encargando el conocimiento de las respectivas dili gencias al Delegado Fiscal de San Salvador.

En el Art. 12 de la misma Ley se hace remisión al proce dimiento y trámite que prescribe la Ley de Gravamen de las Sucesio-- nes para la determinación del impuesto sucesorio.

La investigación pericial de los bienes donados y de las

cargas y gravámenes que pesen sobre los mismos, se efectúa de conformidad con lo prescrito en el Art. 15 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, tanto a instancia de parte como de oficio, y tanto del valor activo de los bienes donados, como del pasivo de que deba responder el donatario.

11 - COMPETENCIA, RECURSOS Y FORMA DE PAGO. REMISION A LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES.

En cuanto a la competencia, ya vimos que está determinada en los incisos 3º y 4º del Art. 11 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, atendiendo al domicilio del donatario o presunto donatario.

Respecto de los recursos y la forma de pago, se aplican las mismas disposiciones de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, -- que ya comentamos en el Capítulo anterior, específicamente los Arts. del 17 al 24, inclusive, a los que se remite la Ley de Impuesto sobre Donaciones en su Art. 12. También se remite esta Ley a la anteriormente mencionada, en lo que respecta a las sanciones pues los -- Arts. 17 y 18 I. D. se refieren a los Arts. 35, 36 y 37 G. S.

PRESCRIPCION

La prescripción de los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, dentro de nuestro régimen sucesoral y de donaciones sigue las reglas del derecho común, es decir, las estipulaciones del Capítulo I del Título XLII (Arts. 2231 a 2236) de nuestro Código Civil.

Unicamente encontramos una prescripción especial en el inciso 1º del Art. 24 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones y se refiere a la facultad de la Dirección General de Contribuciones Directas de poder cerciorarse si los valúos dados a los bienes inventariados eran correctos o si se omitieron bienes en la declaración, facultad que dicha Oficina puede ejercer en el plazo de dos años de efectuada la liquidación del impuesto respectivo.

12.- RELACION CON OTRAS LEYES Y MATERIAS. La Ley que comentamos, en su Art. 19, hace relación a la Ley de Impuesto de Alcabala, en cuanto establece que:

"Art. 19.- En toda donación real o presunta se pagará el respectivo impuesto de Alcabala por la parte de capital que no esté afecto por cualquier motivo, al impuesto sobre donaciones".

Es decir que los primeros cuatro mil colones de cualquier donación real o presunta causan el impuesto de alcabala y además el medio por ciento por el total de la donación, cuando se trate de inmuebles, de conformidad con el Decreto Legislativo Nº 38 de fecha veinticinco de abril de mil novecientos treinta y nueve, publicado en el Diario Oficial Nº 103 del quince de mayo del mismo año, Tomo 126 - reformado por Decreto Legislativo Nº 60 del veintiocho de septiembre de mil novecientos cuarenta, Diario Oficial Nº 225 del cuatro de octubre del mismo año, Tomo 129..

El Art. 15 I. D. establece una prohibición general para todos los registros públicos. Dice así:

"Art. 15.- En ningún Registro Público podrá tomarse razón o inscribirse a favor de donatarios, compradores, usufructuarios, usuarios, habitadores o permutantes, que fueren entre sí parientes de los enumerados en el Art. 4º; de sociedades o de socios, documentos 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. 7º-bis de esta Ley, o de que no se ha causado impuesto por no llegar a \$4.000.00 el importe de los bienes donados, en sus respectivos casos.

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

También hace relación a la Ley de Notariado, en los Arts. 14 y 16 que a la letra, prescriben:

"Art. 14.- El Director General de Contribuciones, el Subdirector y el Secretario de la misma y los Representantes del fisco, no pueden autorizar como Notarios, ninguna escritura de donación o cualquiera otra comprendida en

algunos de los casos previstos en el Art. 4º, siempre -- que, conforme a lo dispuesto en esta ley, tengan que in-- tervenir en las diligencias que para la tasación del im-- puesto respectivo, se originen en dichos contratos. El Representante del Fisco del departamento de San Salvador, no podrá en ningún caso autorizar escritura alguna de -- las mencionadas en la primera parte de este inciso".

Art. 16.- Todo Notario está en la obligación de en-- viar al respectivo Representante del Fisco, un aviso del otorgamiento de las escrituras que autorizare sobre donación o cualquiera otra de las comprendidas en alguno de los casos previstos en el Art. 4º, así como de los de -- permuta y constitución, modificación o disolución de sociedades, extractando su contenido. Este aviso deberá -- darse dentro del término de quince días, contados desde el siguiente a la fecha del otorgamiento de las referi-- das escrituras".

También está obligado todo Notario a preguntar -- a los otorgantes, cuando autorice cualquiera de las es-- crituras de venta, dación en pago, donación, permuta, -- constitución a título oneroso de renta vitalicia o de -- los derechos de usufructo, uso o habitación, si los uno algún parentesco, debiendo, en caso afirmativo, hacer -- constar en el instrumento, el que ellos manifiesten".

El Art. 17 I. D. se remite al Art. 37 G. S. que expresa:

"Art. 37.- Los Registradores, los Jueces y Cartu-- larios que faltaren a los deberes que la presente ley -- les impone, serán multados así: Los Registradores y los Jueces con el doble del impuesto sucesoral no cubierto; y los Cartularios, con la multa prescrita en el Art. 21 de la Ley de Notariado. A los Registradores se las impon-- drá el Poder Ejecutivo y a los Jueces y Cartularios, la Corte Suprema de Justicia, al tener conocimiento de la -- infracción".

El Art. 21 de la Ley de Notariado que menciona esta dis-- posición está derogado, pero en la actual Ley de Notariado se encuen-- tra el Art. 8 que es aplicable al caso.

13 - OBLIGACION DE TERCEROS Y FUNCIONARIOS. En el número anterior dejamos expuestas las obligaciones que conforme a la Ley de Impuesto sobre Donaciones corresponden a Registradores, Jueces y Car-- tularios, así como las sanciones en que incurren por el incumplimien-- to de los mismos.

El Art. 13 I. D. específicamente establece una obligación para los Representantes del Fisco. Dice así:

"Art. 13.- Si las personas a que se refiere el Art. 11, no presentan la declaración que él ordena, en el término de ley, los representantes del Fisco están obligados, dentro de los quince días subsiguientes, a hacer la denuncia, recabando todos los datos que les fuere posible para que los Delegados Fiscales procedan a hacer la liquidación del impuesto, previa investigación del caso, si se estimare conveniente".

En la ley que comentamos no se hace remisión al Art. 33 de la Ley de Gravamen de las Sucesiones, que establece obligaciones a terceros.

14 - OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS PERSONALES. Esta Ley de Impuesto sobre Donaciones al igual que la Ley de Gravamen de las Sucesiones datan del año de 1936 y hasta la fecha no se les han hecho reformas que podamos considerar como sustanciales, no obstante que algunas de las instituciones que las integran ameritan revisiones profundas, ya que han evolucionado grandemente, haciendo caer en desuso por inoperante muchas de las disposiciones legales que se redactaron e incluyeron desde sus orígenes y que aún no han sufrido cambio.

Asimismo, consideramos que los tipos de imposición deben ser revisados especialmente en lo que respecta a la transmisión de bienes que se efectúa por valores de elevada cuantía, para poder aumentar los ingresos fiscales que tanto necesita el Estado incrementar para la realización de sus fines.

Por otra parte, debe procurarse abreviar los trámites para la determinación de esta clase de impuestos, ya que en la actualidad, ofrecen gestiones dilatorias y procedimientos engorrosos en detrimento tanto de los contribuyentes como del Fisco.

También amerita una revisión la fase de percepción de estos impuestos, pues en la actualidad es demasiado elevada la cuantía que por tal concepto ha dejado de percibir el Fisco, por encontrarse en mora gran número de contribuyentes que adeudan diversas cantidades

y que, no obstante, no se les ha forzado al pago por la vía ejecutiva. Al respecto, nos permitimos proponer la formación y organización de un Departamento Técnico adscrito al Ministerio de Hacienda - para efectuar la cobranza de los impuestos en mora, con funcionarios que conozcan a fondo el funcionamiento y procedimiento administrativos y judiciales para el cobro y ejecución de deudas caídas en mora. Por lo anterior, creemos oportuna la capacitación de personal idóneo, que realice estudios y observaciones en países extranjeros con sistemas y organizaciones eficaces, modernamente desarrollados, llevando por base la experiencia en el campo de la tributación salvadoreña y el conocimiento de nuestra legislación tributaria fiscal.

CAPITULO VII

DE LAS SUCESIONES EN RELACION CON OTROS IMPUESTOS

1 - EN LA LEY DE REGISTRO Y MATRICULA DE COMERCIO. En relación con esta Ley, las sucesiones no presentan ningún problema. Si fallece la persona propietaria de un establecimiento comercial e industrial, son sus herederos los que quedan encargados de dicho negocio y, como continuadores del propietario, adquieren los derechos de crédito y se sujetan a las obligaciones que los transfiere el causante. Estos herederos quedan obligados a solicitar la renovación de la Matrícula de Comercio conforme lo ordena el Inciso 5º del Art. 8º de la Ley de Registro y Matrícula de Comercio. La renovación de la matrícula mencionada deberá hacerse a nombre ya de la sucesión, hasta que sea aceptada la herencia y se haga partición de los bienes herenciales, en caso hubiere lugar, o que se designe a qué heredero o herederos pertenecerá el negocio. Una vez efectuada esta designación el que adquiera el negocio por herencia, deberá solicitar el --traspaso de la Matrícula de Comercio dentro de los quince días si---guientes al de la fecha de aceptación de herencia o de la partición de bienes, si ha tenido lugar, en cumplimiento a lo preceptuado en el inciso 1º del Art. 12 de la Ley de Registro y Matrícula de Comercio que textualmente dice:

"Art. 12.- Todo traspaso de un establecimiento comercial o industrial deberá ser notificado a la Sección de Matrícula de Comercio y de Timbre o a la respectiva Delegación Departamental de la Dirección General de Contribuciones Directas, según corresponde, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que sea efectuado".

2 - EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El Art. 1º de Ley de Impuesto sobre la Renta dice:

"Art. 1º.- Las personas naturales, nacionales o --extranjas, domiciliadas en El Salvador, así como las --

sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta ley..

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

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

Como hemos visto, la misma ley califica como sujeto de imposición a la sucesión y hace referencia al domicilio de la misma, como regla de competencia.

Pero la sucesión deja de ser sujeto de impuesto sobre la renta cuando es aceptada la herencia, pasando dicha calidad a los herederos que la aceptan o confundiéndose dicha calidad con la que ya tenían en lo personal los herederos, como sujetos pasivos del referido tributo, según se establece en el Art. 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que dice:

"Art. 16.- Aceptada la herencia los herederos y legatarios sumarán a sus propios ingresos la parte proporcional que conforme a sus derechos les corresponde en la renta de la sucesión".

El Art. 34 de la referida Ley dice:

"Art. 34.- Además de las personas naturales que de acuerdo con el derecho común tengan domicilio en El Salvador, se considerarán también como domiciliadas en el país, para los efectos de esta Ley: e) Los fideicomisos constituidos bajo las leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reúnan cualquiera de los requisitos siguientes: 1) Que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador; 2) Que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión". (Arts. 33, 35 y 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta)

Las otras disposiciones de Impuesto sobre la Renta que se aplican a las sucesiones están contenidas en los Arts. 48 y 52 que, a la letra, prescriben:

"Art. 48.- El Impuesto sobre la Renta adeudado por una sucesión o tasado a su cargo por la Dirección General de Contribuciones Directas, se distribuirá entre los herederos a petición del interesado, a prorrata de sus derechos en la sucesión".

"Art. 52.- En caso de fallecimiento del contribuyente, el representante legal de la sucesión estará obligada a presentar la declaración de las rentas percibidas por el causante, y no declaradas por él, dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión".

Cuando se trate de una sucesión, los representantes legales de ella, deberán presentar la declaración de las rentas percibidas por la sucesión. Pero si una sucesión principia en un año y concluye en el siguiente, los representantes deberán presentar una declaración por los ingresos obtenidos hasta el 31 de diciembre y otra, por los percibidos en los meses del año siguiente.

La declaración o declaraciones correspondientes - deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aceptación de herencia respectiva".

3 - EN LA LEY DE IMPUESTO DE VIALIDAD. También esta ley califica a la Sucesión como sujeto pasivo de imposición respecto del tributo que regula. En su Art. 1º dice textualmente:

"Art. 1º Son sujetos del Impuesto de Vialidad, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley;

a) Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país;

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

c) Los funcionarios o empleados del Gobierno o -- Instituciones Oficiales que desempeñen cargos en el exterior; y

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

El Impuesto será anual y comprenderá las Series - A, B, C, y D.

Para los efectos de la presente Ley se aplicará - el concepto de domicilio que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta".

El inciso 1º del Art. 5º de la Ley de Vialidad dice:

"Art. 5.- El Impuesto de Vialidad, Serie "A", -- grava el capital líquido poseído en el territorio nacional. Su cálculo se efectuará de acuerdo con la tabla -- que en este mismo artículo se menciona y a la cual quedan sujetos: 1º) Las personas naturales, nacionales o extranjeras, estén o no estén domiciliadas en el país, así como las sucesiones y fideicomisos; 2º) Las personas jurídicas no domiciliadas en el país".

Con el fin de evitar la doble imposición, en la citada Ley de Vialidad se ha incluido la disposición que dice:

"Art. 10.- Cuando una sociedad o sucesión sea sujeto de este impuesto, los respectivos socios o herederos estarán exentos del impuesto que corresponda al valor de su derecho social o su cuota, según el caso".

4 - EN LA LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES. En esta ley no se presenta ninguna situación especial respecto de las sucesiones, pero relacionaremos las disposiciones aplicables al caso del traspaso de un negocio cuando ha sido adquirido por herencia y al caso de clausura de un negocio, como suele ocurrir cuando fallece el propietario, y son las contenidas en los Arts. 21, 22 y 23 de la Ley de Papel Sellado y Timbres que expresan:

"Art. 21.- En caso de traspaso de un negocio, el que lo adquiere dará aviso por escrito a la Inspección General o a los Administradores de Rentas, y presentará la certificación extendida al vendedor quien igualmente deberá dar aviso por escrito del traspaso y en caso de que el impuesto hasta la fecha de la negociación no estuviere pagado, se le impondrá la multa correspondiente a diez veces el impuesto".

"Art. 22.- Al clausurarse un establecimiento dentro del año fiscal, el interesado dará aviso por escrito a los empleados respectivos, expresando la fecha de la clausura; y en el mismo documento el Alcalde Municipal de la población donde estuviere radicado, certificará -- ser cierta la clausura de la casa de que se trata y la fecha que se expresa. Igualmente se presentará la certificación para verificar si se ha pagado el impuesto o no.

Si los impuestos hubieron sido pagados, el interesado tendrá derecho a que se devuelva la diferencia; y -- sí, por cualquier causa, el pago no se ha verificado, a-

bonará el impuesto íntegro correspondiente al trimestre - en que se verifique la clausura aunque no haya transcurrido".

"Art. 23.- La falta de aviso de clausura hará que, para los efectos fiscales, el establecimiento se repunte a bierto; y por lo tanto causará el respectivo impuesto hasta que se diere aviso, aunque se compruebe que ha sido cerrado con anterioridad".

5 - EN LA LEY DE IMPUESTO DE ALCABALA. La transferencia de bienes por causa de muerte no está contemplada como un hecho generador del Impuesto de Alcabala.

En las donaciones reales o presuntas se causa el Impuesto de Alcabala únicamente en la parte de capital que no está afectada por cualquier motivo al impuesto sobre donaciones. (Art. 19 I. D.)

Las enajenaciones y trasposos de bienes raíces que causan el Impuesto de Alcabala están enumerados en el Art. 1º de la Ley del Impuesto de Alcabala que prescribe:

"Art. 1º.- El Impuesto de Alcabala por la enajenación de bienes raíces será el uno por ciento sobre el valor real de dichos bienes y se pagará por la enajenación o trasposo de ellos en los casos de venta, permuta, donación entre vivos, remate judicial o dación o adjudicación en pago. También causará alcabala la adjudicación de bienes raíces en la disolución de sociedades, si el adjudicatario no fuera el mismo socio que los aportó a la sociedad".

En el Art. 2º de la misma Ley del Impuesto de Alcabala se incluyen algunas de las transferencias de bienes que no causan al cabala, entre las cuales aparece la transmisión de bienes a consecuencia de herencias a título universal o singular. El Artículo citado dice así:

"Art. 2º.- No causarán Impuesto de Alcabala:

1º) Las donaciones revocables, cuando no haya tradición, la cesión de derechos hereditarios en abstracto, las adjudicaciones por consecuencia de herencias a título universal o singular, y la constitución o trasposo de derechos de usufructo, uso o habitación.

2º) Las adquisiciones y las transferencias que -- las corporaciones o fundaciones de derecho público hagan, a cualquier título, de bienes raíces destinados a fines de utilidad pública, o por virtud de adjudicación en pago decretado a su favor en ejecuciones que hayan seguido para el cobro de lo que les fuere debido".

6 - EN LA LEY DEL RAMO MUNICIPAL EN RELACION CON LA TARIFA DE ARBITRIOS MUNICIPALES. En esta ley se encuentra una disposición que restringe a las Municipalidades, en beneficio de las mismas, la libre cesión o donación de sus bienes, la cual debemos relacionar -- con las disposiciones que al respecto contiene la Constitución Política en sus Arts. 133 y 134, el Código Civil en su Libro III y Art. 552 del mismo Código y la Ley de Impuesto sobre Donaciones. En efecto, el Art. 89 de la Ley del Ramo Municipal dice:

"Art. 89.- Se prohíbe a las Municipalidades ceder o donar, a título gratuito, cualquier parte de sus bienes, de cualquier naturaleza que sean, o dispensar el pago de impuesto o contribución alguna, establecidos por la Ley en beneficio de sus rentas.

Sin embargo, las Municipalidades, previa autorización del Poder Ejecutivo en el Ramo del Interior, podrán ceder o donar al Estado o Instituciones Oficiales Autónomas, a título gratuito, los bienes necesarios para establecer o mejorar servicios públicos, o para llevar a cabo obras de utilidad social.

Cuando las Municipalidades creyeren conveniente la venta o permuta con particulares o entidades no oficiales, de un bien raíz de los que no fueren necesarios a los fines de la Institución o necesiten gravar algún inmueble con hipoteca, ocurrirán al Ministerio del Interior, solicitando la autorización respectiva al efecto.- El Ministerio, con presencia del informe que deberá rendirle al Departamento de Inspección Municipal, concederá o no la autorización solicitada, según fuere de derecho, sin necesidad de subasta pública ni tasación judicial.

Igual procedimiento se observará cuando las Municipalidades tengan que dar bienes raíces en comodato o participar con inmuebles en Sociedades por Acciones de Economía Mixta.

En caso de que las Municipalidades juzguen necesaria la venta de alguno o algunos muebles, utensilios o enseres, de su pertenencia, lo efectuarán, pero con la aprobación de la mayoría de sus miembros y para un fin -- provechoso, siendo indispensable el valúo de peritos. Para participar con bienes muebles en Sociedades por Acciones de Economía Mixta, sólo será necesaria la autorización del Poder Ejecutivo en el Ramo del Interior.

CAPITULO VIII

OBSERVACIONES Y CONCLUSIONES GENERALES

1 - EXPLICACION Y DESARROLLO DEL IMPUESTO SUCESORIO EN LA LEGISLACION SALVADOREÑA. El desenvolvimiento del Impuesto sucesorio en nuestro país ha sido lento, habiendo alcanzado su mayor desarrollo en la primera mitad del presente siglo, en base a la aplicación práctica de la reglamentación adoptada y a las experiencias y progresos alcanzados en otros países, de cuyas legislaciones se tomaron algunas disposiciones e instituciones de relativa funcionalidad dentro de nuestra organización político-social.

La legislación salvadoreña en materia de Impuesto Sucesorio nos refleja el poco interés que nuestros gobernantes han dispensado al desarrollo de esta forma de tributación fiscal.

A través de muchos años, escasas innovaciones y muy pocas instituciones se han adoptado en el régimen sucesoral, tal como podemos inferir de los cambios sucedidos en las distintas leyes, cuyos puntos más relevantes destacamos en el Numeral 2 del Capítulo IV de este trabajo.

De todo lo expuesto podemos concluir que nuestra legislación impositiva sucesoral y sobre donaciones amerita una completa revisión de fondo y no únicamente en el aspecto formal, pues a primera vista parece ser que en las formas y en el procedimiento estriba la principal falla del sistema de tributación actualmente en vigencia.

2 - COMPAPACION DEL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO. Cuantitativamente el impuesto sucesorio con todo y las deficiencias señaladas, sí se ha ido elevando con gran intensidad, pues ha reflejado cada vez más un aumento considerable con relación al rendimiento de todos los impuestos. Esto ha ocurrido en casi todos los países del mundo

y ha obedecido, en opinión de los autores, a diferentes causas tales como hechos económicos diversos, cambios en el índice intelectual de los sujetos obligados a la tributación, desarrollo de la política financiera, aumento de la población, incremento de capital nacional, etc. Veamos:

CUADRO COMPARATIVO DEL RENDIMIENTO DE LOS IMPUESTOS
RENTA, SUCESIONES Y DONACIONES EN LOS EJERCICIOS --
FISCALES DE 1967, 1968 y 1969

A Ñ O	R E N T A	SUCESIONES	DONACIONES
1967	₡ 32.812.794.89	₡ 3.238.228.29	₡ 380.736.82
1968	₡ 35.786.075.80	₡ 3.681.199.29	₡ 380.736.82
1969	₡ 34.754.833.29	₡ 4.898.957.07	₡ 710.090.97

Los datos anteriores tienen como base la emisión de Matrículas de Impuestos y Mandamientos de Ingreso.

Por impuesto de sucesiones y donaciones, conjuntamente en el año de 1936 se recaudaron ₡ 358.900.00; en 1942 ascendió a ----- ₡ 520.100.00; en 1946 a ₡ 975.400.00.00; y en 1950 pasaron de un millón de colones.

3 - EL FUTURO DEL IMPUESTO SUCESORAL. Según apreciaciones de los tratadistas de la ciencia de la Hacienda Pública de nuestra época el impuesto sucesoral debe aumentar considerablemente, con el objeto de aminorar en lo posible las inmensas desigualdades económicas que todavía existen dentro de nuestra sociedad y, con ello, lograr dominar o controlar, aunque sea en parte, el desenfreno político económico a que estamos arribando debido a factores o fenómenos diversos, tales como la superdensidad de nuestra población, la baja explotación de los recursos naturales, la escasez e individualización de los medios de producción de la riqueza.

Parece ser que la tendencia a aumentar la tributación sucesoria se reflejará únicamente en relación con las herencias cuantiosas ya que, por otra parte, se intensificará probablemente a corto plazo la corriente de exceptuar las pequeñas transmisiones y se elevarán las cuantías mínimas exentas.

Como el rendimiento del impuesto sucesorio va en escala ascendente, aumentando cada vez más, llegará a alcanzar dentro de cierto tiempo una relevancia que podrá explotarse para estimular diversas actividades y a aquellos patrimonios e inversiones que se consideran socialmente más beneficiosos.

4 - OPINIONES Y SUGERENCIAS PERSONALES. Al final de los Capítulos III y VI de este trabajo, hemos dejado expuestas algunas observaciones y sugerencias personales a las cuales nos remitimos y trataremos de sintetizar en la forma que a continuación exponemos: - las Leyes de Gravamen de las Sucesiones y de Impuesto sobre Donaciones ameritan una profunda revisión con el objeto de encontrar las reformas más adecuadas que se imponen en la actualidad, tanto en el aspecto sustancial como en el de procedimientos que contienen las referidas leyes. Asimismo, consideramos que las tasas de imposición deben elevarse más, modificándose al efecto, las tablas de imposición respectivas contenidas en los Arts. 7º y 8º de la Ley primeramente citada, con el fin de gravar más adecuadamente las transmisiones de elevada cuantía. También propugnamos porque la deducción básica o cuantía mínima exenta sea elevada un poco más, para comprender a mayor número de personas favorecidas con la exención de dichos impuestos, por no alcanzar suma imponible.

Por otra parte, debe procurarse abreviar mucho más los trámites administrativos, para la determinación de dichos impuestos, así como también para la percepción de los mismos. Al respecto creemos que podría aplicarse el sistema que actualmente se emplea en la Administración de los Impuestos de Renta y Vialidad, Serie "A", emitiéndose mandamiento de pago de Impuestos en forma original y provi-

sional con base únicamente del impuesto que se computen los contribuyentes al presentar sus declaraciones iniciales en las respectivas diligencias.

También podrían resolverse en una sola instancia, es decir, en la Delegación Fiscal correspondiente, aquellas diligencias de las cuales resultaren exenciones de Impuesto Sucesoral, tal como se efectúa con las de donaciones, destacándose a peritos valuadores de bienes para garantizar la efectividad y mérito de las citadas exenciones de impuesto que se declaren.

Deben ser cambiados los sistemas de plazo y estímulos que actualmente rigen en cuanto a la cancelación y percepción de los impuestos relacionados, debiéndose crear un Departamento Técnico para la administración de los citados sistemas, aplicándose procedimientos más efectivos.

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

Constitución Política de El Salvador

Código Civil Salvadoreño

Código de Procedimientos Civiles Salvadoreño

Leyes de Gravamen Sucesoral de 1899, 1902, 1907, 1914 y Reformas de 1915 y 1916; 1928 y Reformas de 1930.

Ley de Gravamen de las Sucesiones vigente, de fecha 18 de mayo de 1936.

Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial N^o 241, Tomo 201 del 21 de Diciembre de 1963.

Reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Renta, contenido en - el Decreto N^o 55, publicado en el Diario Oficial N^o 56, Tomo 210, del 20 de marzo de 1964.

Ley de Vialidad.

Ley de Registro y Matrícula de Comercio.

Ley de Papel Sellado y Timbres.

Ley de Impuesto de Alcabala.

Decreto Legislativo N^o 60 del 28 de septiembre de 1940.

Decreto Ejecutivo N^o 511 del Consejo de Gobierno Revolucionario del 28 de febrero de 1950.

Ley del Ramo Municipal.

Ley de Fideicomisos.

El Impuesto sobre Herencias: Lucas Beltrán Flores.

Ley de Impuesto sobre Herencias y Legados para el Distrito y Territorios Federales Mexicanos de 30 de diciembre de 1947.

Derecho Internacional Privado: J. P. Niboyet.

Doctrina General del Derecho Civil: Nicolás Coviello.

Código Bustamante.

Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas: Ernesto Flores Zavala.

Pequeño Larousse Ilustrado: Miguel de Toro y Bisbert

Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia: Joaquín Escriche.

Tratado Elemental de Derecho Romano: Emilio Petit.

Derecho Tributario: José Luis Pérez de Ayala.

Diccionario Moderno de la Lengua Castellana: Eduardo Cárdenas.

El Impuesto sobre la Renta: Juan Beneyto Pérez.

Análisis Económico de los Impuestos: John F. Due.

Leyes y Decretos contenidos en el Anexo Nº 2.

oooo0oooo

TITULOS	MONTO AUTORIZADO DE EMISION	INTERES DEVENGADO	EXENCIONES	FUENTES DE INFORMACION
BONOS DEL VALLE DE LA ESPERANZA	Serie "A" ₡ 1.600.000 Serie "B" ₡ 9.550.000	5 % anual	El capital, intereses y demás accesorios estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en el futuro se establezcan en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Timbres, de Sucesiones y de Donaciones.	D. L. No 1169 D. O. 1º de Oct. de 1953 D. L. No 2151 D. O. de 31 de Julio de 1956 Ac. Ej. No 903 D. O. de 11 de Sept. de 1956
BONOS DE TESORERIA	₡ 10.000.000,00	6 % anual	El capital y los intereses de los bonos estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en el futuro se establezcan en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los de Renta, Vialidad, de Timbres, Sucesiones y Donaciones.	D. L. 303 D. O. de 17 de Mayo de 1963 D. Ej. No 46 D. O. de 27 de Junio de 1963
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.L.	₡ 5.000.000,00	5 % anual	"	D. L. No 847 D. O. de 14 de Nov. de 1952 Ac. Ej. No 68 D. O. de 8 de Abril de 1953 D. L. 1986 - D. O. 15 Dic. 1955
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.L.	₡ 13.100.000,00	5 % anual	El capital, Intereses y primas de redención de los bonos estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en lo futuro se establezcan en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Timbres, de Sucesiones y de Donaciones.	D. L. No 6 D. O. de 20 de Junio de 1950 Ac. Ej. 101 D. O. de 24 de Junio de 1950

TITULO	MONTO AUTORIZADO DE EMISION	INTERES DEVENGADO	EXENCIONES	FUENTE DE INFORMACION
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.P.A.	₡ 3.000.000	6 % anual	El capital y los intereses de los bonos estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que en el futuro se establezcan en El Salvador, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Timbres, de Sucesiones y de Donaciones	D.L. No 542 D.O. 15 de Abril 1964 Ac. Ej. No 326 D.O. de 15 de Junio de 1964
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.P.A.	₡ 18.750.000	6 % anual	"	D.L. 1921 - D.O. 11 Nov. 1955 A. Ej. 950 - D.O. 21 Dic. 1955 D.L. 2127 - D.O. 5 Julio 1956 D.Ej. 42 - D.O. 30 abril 1957
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.P.A.	₡ 11.630.000	6 % anual	"	D.L. 3062 - D.O. 31 Mayo 1960 D.Ej. 55 - D.O. 28 Julio 1960
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA C.E.P.A.	₡ 10.000.000	7 % anual	"	D.L. 309 - D.O. 22 Mayo 1967
BONOS AMORTIZABLES GARANTIZADOS DE LA ANTEL	₡ 7.500.000	6 % anual	"	D.L. 497 - D.O. 13 Nov. 1963 Ac. Htrio. Hda. D.O. 13-1-1964
BONOS INDUSTRIALES HIPOTECARIOS PRENDARIOS DEL INSTITUTO SALVADOREÑO DE FOMENTO INDUSTRIAL	₡ 5.000.000	7 % anual	El capital y los intereses y demás accesorios estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que se establezcan, tanto fiscales como municipales, incluyendo específicamente los de Renta, Vialidad, Timbres, Sucesiones y Donaciones.	Ac. No 145 D.O. 23 de Mayo de 1967

TITULO	MONTO AUTORIZADO DE EMISION	INTERES DEVENGADO	EXENCIONES	FUENTE DE INFORMACION
BONOS DEL INSTITUTO DE VIVIENDA URBANA	₡ 5.000.000.-	6 % anual	El capital y los intereses estarán exentos de toda clase de impuestos establecidos o que se establezcan en el futuro En El Salvador, tanto fiscales como municipales, específicamente los impuestos sobre la Renta, de Vialidad, de Papel Sellado, Timbres, Sucesiones y Donaciones.	D. L. No 471 D. O. 12 de Nov. de 1967
BONOS DEL INSTITUTO DE COLONIZACION RURAL	₡ 6.000.000.-	6 % anual	"	D. L. No 474 D. O. 3 de Nov. de 1967
BONOS DEL PODER EJECUTIVO EN EL RAMO DE HACIENDA. (Para proveer a la Fuerza Armada con los equipos y materiales indispensables para el cumplimiento de sus funciones constitucionales).	₡ 10.000.000.-	7 % anual	"	D. L. No 607 D. O. 29 de Marzo 1968 D. O. 12 de Julio 1968
BONOS DE LA DIGNIDAD NACIONAL	₡ 30.000.000	5 % anual	"	D.L. 431 D.O. 18 de Julio de 1969 D.L. 446 D.O. 22 de Agosto de 1969 D.
BONOS DE LOS PROYECTOS DE INVERSION PUBLICA	₡ 7.500.000	7 % anual	"	D. L. No 317 D. O. 8 de Mayo de 1969
BONOS PARA LA CONSTRUCCION DE MERCADOS	₡ 10.000.000	7 % anual	"	D. L. No 313 D. O. 2 de Mayo de 1969

T I T U L O	MONTO AUTORIZADO DE EMISION	INTERES DEVENGADO	EXENCIONES	FUENTE DE INFORMACION
BONOS DEL INSAFI			Emisión de bonos con los beneficios establecidos en el Art. 76 de la Ley de Creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Industrial. El capital, intereses y accesorios están exentos de todo impuesto, incluyendo específicamente los de Renta, Vialidad, Timbre, Sucesiones y Donaciones. Se aceptan en su valor nominal en pago de obligaciones a favor de dicho Instituto.	Ac. Nº 344 D. O. de 7 de Junio de 1963
BONOS DEL I.R.A.			La Ley Orgánica del Instituto Regulador de Abastecimientos, establece que los bonos y demás títulos de crédito que emita el Instituto deberán ser aceptados como garantía del pago de toda clase de impuestos fiscales.	D. L. 1051 de 3 de Junio 1953 D. O. Nº 114 de 25 de Junio 1953
<p>La Ley de Creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Industrial se promulgó por Decreto Nº 497 del Directorio Cívico Militar de El Salvador de fecha 22 de diciembre de 1961, D. O. Nº 238, Tomo 193 de 26 de Diciembre de 1961.</p>				

TITULO	MONTO AUTORIZADO DE EMISION	INTERES DEVENGADO	EXENCIONES	FUENTE DE INFORMACION
ACCIONES, CEDULAS Y CERTIFICADOS DEL BANCO HIPOTECARIO		(PARA LAS CEDULAS HIPOTECARIAS) 5 años de plazo: 6 ¢ anual 10 años de plazo: 7 ¢ anual	El tenedor de acciones, cédulas o certificados del Banco, quien quiera que sea, estará exento de toda clase de tributaciones fiscales, municipales o de cualquier otra índole, presentes o futuras, de carácter general o especial, ordinarias o extraordinarias, por razón de las acciones, cédulas o certificados que posea, o de sus dividendos, intereses o premios.	Ley del Banco Hipotecario de El Salvador, Arts. 68, 81 y 127.
<p>La Compañía Salvadoreña del Café S. A., estará exenta del pago de todo impuesto o contribución establecidos o por establecerse, sobre su capital, reservas, utilidades o cualesquiera otros ingresos que percibiere, lo mismo que sobre el Fondo Regularizador del Café, — cualquiera que fuere su cuantía.</p> <p>La Escritura de Constitución se inscribirá sin necesidad de llenar las formalidades establecidas por la Ley de Donaciones. (Ley de Creación de la Compañía Salvadoreña del Café, S. A. Art. 41).</p>				

REFERENCIAS

- BONOS DEL VALLE DE LA ESPERANZA: D. O. N º 178, Tomo 161 del 1 º de Oct. de 1953 - D. L. N º 1196 del 24 de Septiembre de 1953
D. O. N º 143, Tomo 172 del 31 de Julio de 1956 - D. L. N º 2151 del 16 de Julio de 1956
D. O. N º 169, Tomo 172 del 11 de Sept. de 1956 - Ac. N º 903 del 4 de Septiembre de 1956
- BONOS DE TESORERIA:..... D. O. N º 90, Tomo 199 del 17 de Mayo de 1963 - D. L. N º 303 del 2 de Marzo de 1963
D. O. N º 119, Tomo 199 del 27 de Junio de 1963 - Dec. Ejec. N º 46 del 14 de Junio de 1963
- BONOS DE LA C.E.L.:..... D. O. N º 134, Tomo 148 del 20 de Junio de 1950 - D. L. N º 6 del 19 de Junio de 1950
D. O. N º 137, Tomo 148 del 24 de Junio de 1950 - Ac. N º 101 del 23 de Junio de 1950
D. O. N º 216, Tomo 157 del 14 de Nov. de 1952 - D. L. N º 847 del 3 de Nov. de 1952
D. O. N º 62, Tomo 159 del 8 de Abril de 1953 - Ac. Ejec. N º 68
D. O. N º 231, Tomo 169 del 15 de Dic. de 1955 - D. L. N º 1986 del 24 de Nov. de 1955
D. O. N º 231, Tomo 169 del 15 de Dic. de 1955 - D. L. N º 1987 del 24 de Nov. de 1955
- BONOS DE LA C.E.P.A.:..... D. O. N º 208, Tomo 169 del 11 de Nov. de 1955 - D. L. N º 1971 del 26 de Oct. de 1955
D. O. N º 235, Tomo 169 del 21 de Dic. de 1955 - Ac. N º 950 del 29 de Nov. de 1955
D. O. N º 125, Tomo 172 del 5 de Julio de 1956 - D. L. N º 2127 del 21 de Junio de 1956
D. O. N º 78, Tomo 175 del 30 de Abril de 1957 - D. Ej. N º 42 del 9 de Abril de 1957
D. O. N º 100, Tomo 187 del 31 de Mayo de 1960 - D. L. N º 3062 del 24 de Mayo de 1960
D. O. N º 141, Tomo 188 del 24 de Julio de 1960 - D. Ej. N º 55 del 19 de Julio de 1960
D. O. N º 67, Tomo 203 del 15 de Abril de 1964 - D. L. N º 542 del 10 de Abril de 1964
D. O. N º 108, Tomo 203 del 15 de Junio de 1964 - Ac. Ejec. N º 326 del 6 de Mayo de 1964
- BONOS DE LA ANTEL:..... D. O. N º 129, Tomo 200 del 11 de Julio de 1963 - D. L. N º 340 del 3 de Julio de 1963
(Derogado)
D. O. N º 213, Tomo 201 del 13 de Nov. de 1963 - D. L. N º 437 del 1 º de Nov. de 1963
D. O. N º 7, Tomo 202 del 13 de Enero de 1964 - Ac. Mtrio. de Hda.
D. O. N º 231, Tomo 201 del 9 de Dic. de 1963 - D. L. N º 461 del 4 de Dic. de 1963
- BONOS INDUSTRIALES HIPOTECARIOS
PRENDARIOS (INSAFI):..... D. O. N º 91, Tomo 215 del 23 de Mayo de 1967 - Ac. N º 145 del 7 de Abril de 1967
- BONOS DEL INSTITUTO DE VIVIENDA
URBANA:..... D. O. N º 200, Tomo 217 del 1 º de Nov. de 1967 - D. L. N º 471
- BONOS DEL INSTITUTO DE COLONIA-
ZACION RURAL:..... D. O. N º 201, Tomo 217 del 3 de Nov. de 1967 - D. L. N º 474 del 25 de Oct. de 1967

BONOS DEL PODER EJECUTIVO EN EL
PAIS DE HACIENDA:.....

D. O. No 63, Tomo 218 del 29 de Marzo de 1968 - D. L. No 607 del 28 de marzo de 1968
D. O. No 121, Tomo 220 del 1º de Julio de 1968 -

BONOS DE LA DIGNIDAD NACIONAL:.

D. O. No 133, Tomo 224 del 18 de Julio de 1969 - D. L. No 431 del 18 de Julio de 1969
D. O. del 22 de Agosto de 1969 - D. L. del 20 de Agosto de 1969

BONOS DE LOS PROYECTOS DE IN-
VERSION PUBLICA:.....

D. O. del 8 de Mayo de 1969 - D. L. No 317 del 24 de Abril de 1969

BONOS PARA LA CONSTRUCCION DE
MERCADOS:.....

D. O. del 2 de Mayo de 1969 - D. L. No 313 del 22 de Abril de 1969

ACCIONES, CEDULAS Y CERTIFICADOS
DEL BANCO HIPOTECARIO DE EL SAL-
VADOR:.....

Arts. 68, 81 y 127 de la Ley del Banco Hipotecario de El Salvador

APLICACION DE LAS TARIFAS DE LOS ARTS. 7º y 8º G. S.

PRIMER EJEMPLO:

Juan deja una herencia cuyo capital se calcula en ¢50.000.-
Sus herederos son sus hijos Pedro y José. No existe pasivo sucesoral.
El Impuesto se calcula así:

L I Q U I D A C I O N

Capital Imponible.....	¢ 50.000.00	
Impuesto, según escala I Art. 7º G. S.....	¢	1.596.00

Si la declaración se presentó
extemporánea, es decir, fuera de los 90
días que concede el Art. 14 de la Ley -
se aplica la sanción del Art. 35 Inc. -
1º Así:

Multa por extemporánea declaración.....	¢	79.80
(5% sobre ¢ 1.596.00)		
Total de Impuesto y Multa.....	¢	1.675.80

Pedro y José deberán pagar por partes iguales la cantidad
de ¢1.675.80 en concepto de Impuesto Sucesoral, y multa por extemporá
nea declaración, dentro del término de quince días contados a partir
de la notificación de la sentencia de la Dirección General de Contri
buciones Directas. Después del término citado se les recargará un --
porcentaje del 6% anual por estar en mora, pero si cancelan dentro de
los seis meses a partir del mismo término señalado, aún estando en mo
ra, se les concede la rebaja del 25% de lo adeudado al Fisco en con--
cepto de Impuesto Sucesoral y Accesorios.

SEGUNDO EJEMPLO

Juan deja una herencia por ₡ 50.000.00. Sus herederos -- son Pedro y José, a quienes los instituyó como tales por testamento, correspondiéndoles a cada uno la mitad del haber herencial. Existe un pasivo sucesoral por el cual deben responder los herederos por -- partes iguales, que asciende a ₡10.000.00 Pedro es hijo del causante y José es hermano de éste.

En este caso debemos practicar dos liquidaciones así:

PRIMERA LIQUIDACION
(Para Pedro)

Capital Activo.....	₡ 25.000.00	
Capital Pasivo Proporcional.....	<u>₡ 5.000.00</u>	
Capital Líquido Imponible.....	₡ 20.000.00	
Impuesto, según escala I Art. 7º G.S.₡		<u>321.00</u>
Total Impuesto debe Pagar Pedro		321.00

SEGUNDA LIQUIDACION
(Para Juan)

Capital Activo.....	₡ 25.000.00	
Capital Pasivo Proporcional.....	<u>₡ 5.000.00</u>	
Capital Líquido Imponible.....	₡ 20.000.00	
Impuesto, según escala I Art. 7º G.S.₡		<u>481.00</u>
Total Impuesto que debe Pagar José		<u>481.00</u>

TERCER EJEMPLO:

Juan deja una herencia de ₡ 60.000.00 a favor de Pedro, - José y Ramón a quienes instituye herederos y son sus hijos y a la -- vez deja un legado por valor de ₡15.000.00 a favor de su esposa Ana.

No hay pasivo. El impuesto se liquida y se distribuye así:

L I Q U I D A C I O N

Capital Imponible.....	₡ 75.000.00	
Impuesto, según Escala I Art. 7º G. S.....		₡ 3.171.00
(Todos los asignatarios suscribieron la respectiva declaración; pero la presentaron de manera extemporánea)		
Multa por Extemporánea Declaración (Art. 35 inc. 1º G.S.)		
5% sobre ₡ 3.171.00.....		<u>₡ 158.55</u>
Total Impuesto y Multa a pagar.....		<u>₡ 3.329.55</u>

D I S T R I B U C I O N

Pedro, José y Ramón, por su cuota conjunta de ₡60.000.00 pagarán, por partes iguales:		
Impuesto.....	₡ 2.536.80	
Multa.....	₡ 126.84	₡ 2.663.64
Ana por su legado de ₡ 15.000.00 pagará:		
Impuesto.....	₡ 634.20	
Multa.....	₡ 31.71	<u>₡ 665.91</u>
Total de Impuesto y multa a pagar..		₡ 3.329.55

CUARTO EJEMPLO:

Juan dona de manera gratuita e irrevocable a su hijo José, una casa por valor de ₡20.000.00; pero se reserva el derecho de usufructo vitalicio. No hay pasivo que deducir. El impuesto deberán pagarlo ambos de conformidad a la siguiente liquidación y distribución, así:

ANEXO No 4.

APLICACION DE LAS TARIFAS CONTENIDAS EN EL ARTICULO 7º G. S.											
ESCALA	MASA TOTAL LIQUIDA	§ I		§ II		§ III		§ IV		§ V	
	4.000										
2.000	6.000	1.40	28	2.40	48	6.40	128	9.40	188	12.40	248
2.000	8.000	1.60	60	2.60	100	6.60	260	9.60	380	12.60	500
2.000	10.000	1.80	96	2.60	156	6.80	396	9.80	576	12.80	756
5.000	15.000	2.00	196	3.00	305	7.00	746	10.00	1.076	15.00	1.406
5.000	20.000	2.50	321	3.50	481	7.50	1.121	10.50	1.601	13.50	2.031
5.000	25.000	3.00	471	4.00	681	8.00	1.521	11.00	2.151	14.00	2.781
5.000	30.000	3.50	646	4.50	966	8.50	1.956	11.50	2.726	14.50	3.526
5.000	35.000	4.00	846	5.00	1.156	9.00	2.396	12.00	3.396	15.00	4.236
5.000	40.000	4.50	1.071	5.50	1.491	9.50	2.871	12.50	4.091	15.50	5.071
5.000	45.000	5.00	1.321	6.00	1.731	10.00	3.371	13.00	4.801	16.00	5.971
5.000	50.000	5.50	1.596	6.50	2.056	11.00	3.921	14.00	5.601	17.00	6.921
10.000	60.000	6.00	2.196	7.00	2.756	12.00	5.421	15.00	6.491	18.00	8.191
10.000	70.000	6.50	2.816	7.50	3.536	13.00	6.921	16.00	7.641	19.00	10.391
10.000	80.000	7.00	3.536	8.00	4.306	14.00	8.421	17.00	8.961	20.00	12.591
10.000	90.000	7.50	4.256	8.50	5.156	15.00	9.921	18.00	11.991	21.00	14.791
10.000	100.000	8.00	5.096	9.00	6.056	16.00	11.421	19.00	13.601	22.00	16.991
100.000	200.000	9.00	14.096	10.50	16.596	19.00	29.921	22.00	35.801	25.00	47.091
100.000	300.000	10.00	24.096	12.00	28.596	22.00	51.921	25.00	60.801	28.00	69.091
100.000	400.000	11.00	35.096	13.50	42.096	25.00	70.921	28.00	88.801	31.00	100.091
200.000	600.000	12.00	59.096	15.50	73.096	28.00	132.921	31.00	150.801	34.00	168.091
200.000	800.000	13.50	86.096	17.50	108.096	32.00	196.921	34.00	213.801	37.00	242.091
200.000	1.000.000	16.00	118.096	20.00	148.096	35.00	266.921	38.00	294.801	40.00	322.091
	EXCESO	20.00		23.00		38.00		41.00		50.00	
	ARTICULO 8º G.S. EXTRANJEROS NO DOMICILIADOS	25.00		30.00		40.00		45.00		50.00	