

-UES
43-04
P776d.

81-3.110

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

EL DOMICILIO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TRABAJO DE GRADUACION PRESENTADO POR

VICENTE AMADO PLATERO PEÑA

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

LICENCIADO EN

Ciencias Jurídicas

1982



SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA.

T
343-04
P716d

UES BIBLIOTECA CENTRAL

INVENTARIO: 10109691

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR:

DR. MIGUEL ANGEL PARADA.

SECRETARIO GENERAL:

LIC. RICARDO ERNESTO CALDERON.

" FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES "

DECANO:

Dr. MAURICIO ROBERTO CALDERON.

SECRETARIO:

DR. MANUEL ADAN MEJIA RODRIGUEZ.

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA.-

TRIBUNALES EXAMINADORES

EXAMEN PRIVADO SOBRE: CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y
LEGISLACION LABORAL.

PRESIDENTE: Dr. Jorge Alberto Gómez Arias.
PRIMER VOCAL: Dr. Manuel Adán Mejía Rodríguez.
SEGUNDO VOCAL: Lic. Alexander Vásquez.

EXAMEN PRIVADO SOBRE: MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES.

PRESIDENTE: Dr. Oscar Mauricio Carranza.
PRIMER VOCAL: Lic. Alicia Zelaya.
SEGUNDO VOCAL: Dr. Manuel Adán Mejía Rodríguez.

ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACION:

Dr. Oscar Mauricio Carranza.

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE: Dr. Ismael Castillo Panameño.
PRIMER VOCAL: Dr. Francisco Rafael Guerrero.
SEGUNDO VOCAL: Dr. Oscar Armando Melhado Montes.

San Salvador, El Salvador, Centro América.-

" DEDICO ESTE TRABAJO "

A DIOS:

Que me dió la vida y á quien llevo en mi corazón, por sobre todas las cosas.

A MI PADRE:

Francisco Platero Domínguez, con mucho cariño y eterno agradecimiento.

A LA MEMORIA DE MI MADRE:

Emelina de Jesús Peña de Platero, ya fallecida.

A MI ESPOSA:

María Magdalena Ramírez de Platero, con mucha estimación y cariño.

A MIS HIJAS:

Nidia Yajaira y Cruz Emelina, a quienes deseo les sirva mi ejemplo para su superación.

Y MUY SINCERAMENTE:

A mi hija Zeneida de Pérez, a mis hermanos y demás familiares.

A TODOS MIS AMIGOS:

Que me entusiasmaron y me impulsaron a estudiar, para que yo llegara a ser un Profesional.

"RECONOCIMIENTO ESPECIAL"

Con gran satisfacción, llegamos al final de una jornada.

Trataré en esta oportunidad, de hacer un trabajo que pueda ser útil alguna vez, para todos aquellos que se interesan en el derecho impositivo salvadoreño.

La idea de escribir sobre la importancia de "El Domicilio en la Ley de Impuesto Sobre la Renta", fué madurada en mi pensamiento, hace algunos años, cuando trabajé para la Dirección General de Contribuciones Directas, primeramente como Colaborador Jurídico, posteriormente como Asesor Jurídico del Catastro de la misma Institución y por último como Secretario General de la misma.

Demás está decir, que de la práctica algo queda, ya que los conocimientos de la ciencia no se adquieren por generación espontánea, sino que se van acumulando, de generación en generación, dejando constancia escrita de todas las observaciones efectuadas, de tal manera que he procurado imprimir en mi trabajo, el sello de mi propia personalidad e inyectarle la esencia de mis propias experiencias.

Algo así era lo que yo quería, entregar a mi padre Don Francisco Platero Domínguez, la última ofrenda de mi vida estudiantil, una ofrenda digna, que representa un real y verdadero esfuerzo, esfuerzo que pueda ser grato al hombre que supo forjar a sus hijos y que siempre soñó contar entre los mismos a un Abogado.

Dios ha querido que sea yo, el que proporcione a mi padre esta satisfacción y ahora puedo decirle con mucho -
cariño.

Papá, misión cumplida,

Amado.

I N D I C E

- INTRODUCCION.
- CAPITULO I.- DOMICILIO.
 - A) NOCIONES GENERALES
 - B) ELEMENTOS DEL DOMICILIO
 - C) LEGISLACION
 - D) FUNCIONES DEL DOMICILIO.
- CAPITULO II.- EL DOMICILIO EN LA LEY DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA
 - A) SU IMPORTANCIA
 - B) DOMICILIO SEGUN LA LEY DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.
- CAPITULO III.- RELACION ENTRE DOMICILIO E IMPUESTO
SOBRE LA RENTA
 - A) PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS
 - B) PERSONAS NATURALES NO DOMICILIADAS
 - C) FIDEICOMISOS
 - D) PERSONAS JURIDICAS
 - E) APLICACION DE LOS PRINCIPIOS -
ANTERIORES.
- CAPITULO IV RECIPROCIDAD.
- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.
- BIBLIOGRAFIA.

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

Este trabajo se comenzó con el afán de cumplir el requisito de graduación; pero a medida que fuimos profundizando en el tema, descubrimos su importancia y nos esmeramos por hacer algo útil para el estudioso de la materia tributaria.

Creemos que es tan serio el tema de la Ley, de cualquier Ley, que no es posible permitir a los no letrados sus intromisiones en este campo; pero resulta que es en materia de impuestos donde todo el mundo opina y cree hacerlo con conocimiento y autoridad; así vemos a Economistas, Auditores, Administradores y hasta Contadores hablando de injustos impuestos o de leyes que no se entienden. Desde luego algunos de estos profesionales han llegado a puestos claves de la administración de los impuestos, dando origen a una confusión jurídica en cuanto a impuestos se refiere, pero que termina sentando sus reales en la administración. Luego, para borrar esos vicios se confía la tarea a un Abogado, un hombre de leyes, reconociendo tácitamente el error cometido al nombrar a personas que tienen capacidad en sus respectivas profesiones, pero no para laborar o asesorar sobre leyes impositivas o tributarias.

Por eso, y con el afán de contribuir a mejorar la administración del Impuesto Sobre la Renta, hemos tratado de hacer un trabajo claro, sencillo y ajustado a la Ley, del tema a tratar. Así, comenzamos por definir al domicilio conforme al derecho común, luego establecimos las diferentes categorías de do-

miciliados y no domiciliados en la Ley de Impuesto Sobre la -
Renta, para después relacionar estas categorías con el impuesto,
sacamos algunas conclusiones prácticas y terminamos haciendo -
una recomendación consecuente con lo manifestado al principio
de esta introducción.

CAPITULO I

DOMICILIO

A) NOCIONES GENERALES.-

En términos generales diremos que el domicilio relaciona jurídicamente a una persona con un lugar determinado. Este lugar es áquel donde habitualmente se encuentra la persona y en donde, además, tiene sus principales intereses familiares y económicos; es donde ejerce sus derechos públicos y privados y en él arraiga de manera especial sus relaciones jurídicas.

Es frecuente considerar el domicilio como la casa o local en que una persona se encuentra; también se le confunde con la circunscripción municipal donde está situado dicha casa o local, o se le considera como la circunscripción territorial de un país o se le relaciona con una localidad municipal del mismo.

Conviene entonces clarificar estos conceptos para evitar confusiones.

Desde los Romanos, el domicilio fué considerado como sinónimo de la casa de habitación y en este sentido se usa frecuentemente en nuestra legislación, sobre todo en materia procesal.

Posteriormente el domicilio fué configurado por los mismos Romanos, sobre la base de dos elementos: uno De factum, o de hecho, que está formado por el lugar que constituye el habitual asiento de una persona; el otro, de naturaleza subjetiva,

consistente en el ánimo real o presunto de permanecer en dicho lugar. "Corpore et ánimo" decían los Romanos.

Vamos a distinguir entre residencia, domicilio político, domicilio civil y vecindad.

Se entiende por residencia o habitación, la casa o el lugar donde permanece habitualmente la persona.

El domicilio político se refiere a todo el país donde está asentada la persona, es decir el territorio de un país donde tiene sus intereses familiares y económicos.

El domicilio civil lo constituye la circunscripción territorial, municipal, donde una persona tiene el asiento de su familia y de sus intereses económicos.

Vecindad es sinónimo de domicilio civil.

Arturo Valencia Cea, nos dice al respecto:

"I. Las personas suelen vivir en un sitio determinado, en forma continua; en él celebran sus negocios, ejercen sus derechos civiles y públicos y, en fin, en ese lugar concentran preponderantemente sus relaciones de orden jurídico. Dicho lugar constituye un elemento importante para identificarlas: este es el origen del domicilio

1.- El domicilio tiene por objeto relacionar a las personas con un lugar: aquel donde habitualmente se encuentran y tienen sus principales intereses familiares y económicos; es, pues, una relación jurídica entre una persona y un lugar. Con razón la doctrina define el domicilio como la "sede jurídica" o el "asiento jurídico de una persona", y, aún más, como el "centro de las relaciones de una persona" (1)

(1) Arturo Valencia Cea.- Derecho Civil.- Editorial TEMIS, Sexta Edición. Pág. 412 y s.s.

B) ELEMENTOS DEL DOMICILIO.

Hemos visto que el domicilio civil se compone de dos elementos, uno material y otro sicológico; el elemento material no representa ningún problema ya que consiste en la residencia o sea el lugar, local o casa en donde la persona permanece habitualmente; pero el otro elemento, el sicológico consistente en el ánimo real o presunto de permanecer en dicho lugar conlleva algunas dificultades para su definición, de tal manera que tanto la doctrina como la legislación, han elaborado varias teo--rías sobre presunciones negativas o positivas para lograr su configuración.

Las presunciones positivas son: a) el hecho de abrir - tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento semejante para administrarlo en persona; b) aceptar un empleo fijo, especialmente un empleo público; c) el hecho de - vender un individuo las posesiones que tenía en un lugar y comprar otras en otro diferente, trasladando a él su residencia; d) el hecho de presentarse ante las autoridades de un municipio diferente y manifestar que a trasladado a él su domicilio, modificando de esta manera sus datos en la Cédula de Identidad Personal y e) ejercer profesión u oficio habitualmente en un - lugar.

Son presunciones negativas: a) no se presume el ánimo de permanecer, y por lo tanto no se adquiere domicilio en un lugar por el mero hecho de habitar un individuo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico o apareu

ce que dicha residencia es accidental como la del viajero o la del que ejerce una comisión temporal o la del que se ocupa de algún tráfico ambulante; b) cuando forzosamente o voluntariamente, la persona tiene que permanecer en otro lugar, aunque sea por largo tiempo, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en otra parte; tal el caso de alguien condenado a purgar una pena en un sitio diferente de áquel en donde tiene su familia e intereses económicos.

Para no dejar duda alguna sobre los criterios que deben emplearse a fin de establecer el domicilio de las personas, se dan estas otras reglas:

Cuando en una persona se dan en relación a varios lugares circunstancias que hagan presumir que tiene en ellos su domicilio, se considerará que tiene domicilio en cada una de esas partes, excepto si se trata de cosas que tengan relación con un lugar determinado, pues entonces, éste será el domicilio.

También es posible fijar contractualmente el domicilio para todos los efectos judiciales o extrajudiciales de un contrato.

La mujer casada cuando es representada por el marido sigue el domicilio del marido; lo mismo sucede con los hijos que viven bajo patria potestad o el que está bajo tutela o curaduría pues siguen el domicilio de la persona o las personas que ejercen dicha patria potestad o el del tutor o curador; por otra parte el domicilio de una persona es el mismo que el de --

sus criados o dependientes.

Por último, si no se puede usar ninguna de estas normas, la mera residencia es el domicilio civil.

Lo anterior nos dá criterios claros para saber donde es el domicilio de una persona natural, aplicando las presunciones positivas que nos indican el lugar del domicilio; y al emplear las presunciones negativas, excludiremos toda posibilidad de domiciliar en algún lugar a la persona natural.

En cuanto a las Sociedades, Asociaciones y Corporaciones, la regla es que su domicilio es aquel fijado por sus estatutos o donde está situada su Dirección o Administración.

C) LEGISLACION.

En nuestro Código Civil se recojen los principios enunciados, y así el Art. 57 con toda claridad nos establece los dos elementos, el material y el psicológico.

Para saber con certeza si la persona tiene el ánimo de permanecer en un lugar, contamos con las presunciones positivas de los Arts. 60, 62 y 64, C.; y con las presunciones negativas de los Arts. 61 y 63, C.

Para el domicilio legal contamos con los Arts. 69, 70 y 71. C.

Cuando se trate de casos en que no podemos usar cualquiera de las presunciones positivas o negativas, el Código Civil ha previsto las reglas de los Arts. 65, 66, 67 y 68.

Las personas Jurídicas están regidas en cuanto a su domicilio por lo que estipula el Art. 64 C.

D) FUNCIONES DEL DOMICILIO.

La Ley le concede al domicilio las siguientes funciones:

1.- El Juez competente para conocer de un juicio es el del domicilio del demandado.

2.- El domicilio fijado contractualmente, determina que Juez conocerá sobre la disputa de un contrato.

3.- En la sucesión la competencia está determinada por el último domicilio del causante; lo mismo que en la ausencia y en la muerte presunta.

4.- En nuestra legislación, el domicilio reviste una importancia relevante en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales; como veremos más adelante.

CAPITULO II

EL DOMICILIO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A) SU IMPORTANCIA.

El domicilio en material fiscal "sirve para que la Autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del Sujeto pasivo así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecerse las relaciones de carácter - formal" según lo expresa Sergio Francisco de la Garza.⁽²⁾

Ernesto Flores Zavala, entre otras cosas dice:

"El domicilio es uno de los elementos más importantes - del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por las siguientes razones:

1.- El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la Renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.

2.- Sirve para determinar ante que oficina el Sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.

3.- Para fijar qué oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que

(2) Derecho Financiero Mexicano - Editorial Porrúa, S.A.- Séptima Edición. Pág. 537 - El Domicilio Fiscal.- Sergio Franciscisco de la Garza.

corresponden al Estado.

4.- Para determinar el lugar en que deben hacerse al Sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la Ley ordena que se practiquen en el domicilio del - causante".⁽³⁾

El sujeto pasivo de la relación jurídica, en el derecho tributario, es el contribuyente o sea "la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto"⁽⁴⁾, la cual no siempre es la que realmente lo paga, como en el caso de los impuestos indirectos que se trasladan a otras personas quienes resultan afectadas en su patrimonio, valga esta aclaración porque al Fisco sólo le interesa el domicilio del Sujeto pasivo del Impuesto.

Los autores de finanzas públicas conceden gran importancia al domicilio del sujeto pasivo de los impuestos, a tal grado - que han creído necesario elaborar una teoría autónoma del domicilio, es decir independiente de la teoría civilista que hemos expuesto en el capítulo anterior.

Flores Zavala, nos dice:

" 1.- Debe desecharse el concepto de domicilio entendido como población, porque carece de toda utilidad, y aceptarse el de domicilio como casa o local"⁽⁵⁾.

(3) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas - Ernesto Flores Zavala - Editorial Porrúa, S.A. 9a. Edición- Pág. 80 Sub - Sección XI.

(4) Ernesto Flores Zavala - op. cit.

(5) Ernesto Flores Zavala - Pág. 81 op. cit.

Sergio Francisco de la Garza, sostiene que el domicilio fiscal debe ser autónomo cuando dice:

"En casi todos los sistemas jurídicos tiende a distinguir se una separación entre la institución civil del domicilio y la institución jurídico-tributaria del mismo"⁽⁶⁾

De la Garza, más adelante reafirma su criterio apoyándose en la legislación mexicana y concluye con la Forma de Señalar el domicilio: "Como el domicilio fiscal se ha establecido para ejercer el mejor control sobre los contribuyentes habituales de tributos federales y para poder localizarlos en la forma más fácil posible, el señalamiento del domicilio debe hacerse indicando el número de la casa o edificio, tanto el exterior a la calle como el interior que corresponda al despacho o departamento, el nombre de la calle, avenida o calzada, la congregación o delegación del municipio en que se encuentre el lugar del establecimiento o residencia y la ciudad o municipalidad"⁽⁷⁾

Resulta claro que los autores han querido señalar el domicilio como casa o local para comodidad en la administración del impuesto; con la finalidad de observar un estricto control sobre el sujeto pasivo del mismo,

B) DOMICILIO SEGUN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Contrario a nuestro querer y por la naturaleza de este -

(6) Sergio Francisco de la Garza - Pág. 537 op. cit.

(7) De la Garza - Pág. 541 op. cit.

trabajo, vamos a transcribir íntegramente los Arts. 1, 34, 35 y 36 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 1.- Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.

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

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

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

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;

a) Las personas naturales que residan provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más.- Las ausencias temporales de estas personas no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días;

b) Los funcionarios o empleados salvadoreños del gobierno, municipios o instituciones oficiales que desempeñan cargos en el exterior;

c) Todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios;

d) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña; y

e) Los fideicomisos constituidos bajo 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.

Artículo 35.- Las personas naturales no domiciliadas en el país de acuerdo con esta ley, se clasifican en las categorías siguientes:

a) Las personas que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo;

b) Las personas naturales que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de 30 días;

c) Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de treinta días y menos de un año, siempre que

no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con la letra a) del artículo anterior; y

d) Los fideicomisos y las sucesiones no incluidos en el artículo anterior.

Artículo 36.- El domicilio de las personas jurídicas se regulará por lo establecido en el derecho común.

El domicilio sirve para gravar de manera diferente las rentas obtenidas dentro o fuera del país; pues las personas naturales sin distinción de nacionalidad, así como los fideicomisos y las sucesiones domiciliados en El Salvador pagan impuesto sobre la Renta que obtienen dentro o fuera de la República.

En cambio las personas naturales no domiciliadas sean éstas nacionales o extranjeras, sólo pagarán impuesto por los ingresos que perciban en El Salvador; lo mismo se aplica a los fideicomisos.

Las personas jurídicas pagan impuesto por la renta que perciben en El Salvador, sin hacer distingos en cuanto a su nacionalidad.

De estas disposiciones podemos establecer los siguientes principios:

- 1.- Las personas naturales, los fideicomisos y las sucesiones domiciliadas en El Salvador pagan impuesto Sobre sus ingresos obtenidos dentro y fuera del país.
- 2.- Las personas naturales y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador, solo pagan impuesto por la renta obtenida dentro del territorio nacional.

- 3.- La nacionalidad no es relevante para determinar sobre que ingresos pagan impuesto de renta las personas naturales, los fideicomisos y las sucesiones.
- 4.- Las personas jurídicas pagan impuesto de Renta solamente sobre los ingresos obtenidos en El Salvador.
- 5.- Las personas jurídicas extranjeras domiciliadas o no, pagarán el impuesto por la Renta obtenida en o dentro de El Salvador.

El Art. 34 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece como principio general que el domicilio de las personas naturales es el mismo domicilio civil; de tal suerte que nuestra Ley considera domiciliadas en El Salvador a aquellas personas que reúnen las circunstancias o elementos exigidos por el Derecho Común (Código Civil) para considerarse como domiciliadas.

Podemos afirmar que para efectos del Impuesto Sobre la Renta son domiciliadas en El Salvador aquellas personas que residen en el país y que tienen el ánimo de permanecer en él; como en esta disposición y en las otras que hemos estudiado no se hace especial referencia a la nacionalidad, debemos asumir que tanto los salvadoreños como los extranjeros pueden ser considerados como domiciliados en El Salvador, siempre que reúnan los dos elementos señalados de "Corpore et Animo".

En lo que respecta a los salvadoreños en cuanto al domicilio, debe estarse a lo manifestado en el capítulo I de este trabajo.

En cuanto a los extranjeros, vamos a estudiar algunas variantes que se presentan en razón de su condición y para ello nos remitimos primeramente a la Ley Especial para Residentes - Rentistas que contempla una categoría de Residentes, cuya permanencia es indefinida pero que no pagan impuesto sobre la renta, en primer lugar por estar exentos de conformidad con dicha Ley y en segundo lugar, por cuanto sus ingresos no provienen de fuentes situadas en El Salvador y por lo tanto están fuera del al--cance de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que esta clase de Residentes no tiene relevancia alguna para el objetivo - del presente trabajo, sin embargo se mencionan para llenar todas las categorías de residentes que establece nuestra ley.

A continuación vamos a referirnos a la Ley de Migración, según la cual los extranjeros pueden tener las siguientes condiciones migratorias:

a) Turistas: que son las personas que ingresen al país con fines recreativos, de salud, familiares, religiosos, deportivos, culturales y otros semejantes; o en tránsito, que permanecen en el territorio nacional por más de cuarenta y ocho horas y hasta NOVENTA DIAS, o por otro período igual; pero no - pueden dedicarse a ningún trabajo.

b) También se considerará como turista a aquellas personas que vengan en vía de negocios, ya sea como agentes viajeros o representantes de casas extranjeras, o en cualquiera otra -

calidad semejante, pudiendo dedicarse únicamente a esas actividades; tales personas están obligadas a declararlo ante el Delegado de Migración del lugar de su ingreso.

En ambos casos el Ministerio del Interior podrá conceder prórroga por una sola vez, siempre que se solicite con diez días de anticipación a su vencimiento.

c) Son residentes Temporales todas las personas que ingresen a la República, hasta por un período de un año, para los fines siguientes:

- 1) - Dedicarse a alguna actividad científica, cultural o deportiva;
- 2) - Trabajar como técnicos u obreros especializados; y
- 3) - Ejercer cualquier otra actividad temporal lícita.

Se considerarán también como Residentes Temporales a las personas que ingresen a la República para proteger su libertad y su vida de persecuciones políticas. Estarán sujetas a las prescripciones de las Convenciones Internacionales vigentes sobre la materia y a la regulación especial que determinen las autoridades nacionales.

d) Son Residentes definitivos las personas que, habiendo cumplido con todos los requisitos que establecen las leyes, adquieran el derecho de permanecer en el País por tiempo indefinido.

Para el caso de los extranjeros podemos decir que los turistas no pueden ser personas domiciliadas conforme el derecho común por cuanto no existe a su favor ninguna presunción

positiva de su ánimo de permanecer en el país; por el contrario la transitoriedad de su permanencia y el hecho de conservar el asiento de su familia y negocios fuera de El Salvador nos están diciendo claramente que su intención no es la de trasladar a este país su domicilio.

Los extranjeros cuya condición migratoria es la de Residentes Temporales, se encuentran en un estado muy especial, - puesto que la Ley de Migración les reconoce el STATUS de RESIDENTES, es decir que para complementar el elemento subjetivo del domicilio es necesario recurrir a las presunciones positivas o negativas que ya hemos estudiado.

En consecuencia, los extranjeros residentes temporales, sí pueden tener domicilio en el país conforme al derecho común y por lo tanto ser considerados domiciliados por la ley de Impuesto Sobre la Renta. A continuación veremos algunos casos donde con toda claridad se ve la existencia del elemento subjetivo.

1.- Un técnico español, casado y con hijos es contratado por una empresa salvadoreña para prestar los servicios de su especialidad en El Salvador y se traslada al país con su familia en calidad de Residente Temporal. Este señor está domiciliado en El Salvador desde el momento que adquiere su Residencia temporal.

2.- Un señor italiano ingresa al país como Residente temporal para instalar una fábrica de ropa, éste señor también debe ser considerado domiciliado en El Salvador, en vista de su prolongada permanencia en el país.

3.- Un portugués ingresa al país como técnico en pezca, - con visa de Residente temporal, pero no trae a su familia y su permanencia será de diez meses; en este caso vemos que no existe el ánimo de avecindarse en El Salvador y por lo tanto no adquiere domicilio en el país.

Debemos considerar en los casos de Residentes Temporales las circunstancias que nos conduzcan a una presunción negativa o positiva, para determinar si el extranjero es o no domiciliado en relación con la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a los extranjeros con Residencia Definitiva, podemos afirmar, dada la certeza de lo prolongado de su permanencia, que deben ser considerados como domiciliados en El Salvador para los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Hasta aquí, hemos estudiado el inciso primero del Art. 34 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en lo que respecta al domicilio conforme al derecho Común; pero debemos recordar que este inciso nos dice: "Se consideran también como domiciliadas en el país, para los efectos de esta Ley: a) Las personas naturales que residan provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más".

Cabe aquí preguntarse Qué es un ejercicio de imposición?

La respuesta nos la dá el Art. 32 del mismo cuerpo legal - cuando dice: "El ejercicio de Imposición es de un año y comienza el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre."

En atención a la naturaleza de los negocios del Contribuyente, la Dirección General de Contribuciones Directas podrá --

autorizarlo para llevar un ejercicio de imposición anual comprendido en fechas diferentes a las establecidas en el inciso anterior, siempre que el interesado contabilice en debida forma todos o la mayor parte de sus negocios".

Un año calendario es igual a un ejercicio de imposición por regla general; muy excepcionalmente, el ejercicio de imposición puede ser diferente al año calendario; pero en todo caso será igual a un año computado de conformidad a las reglas de interpretación del Código Civil.

De tal manera que cuando una persona natural resida provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más se le considera como domiciliada. Como la disposición no exige más que dos requisitos para establecer el domicilio, uno es la residencia provisional y el otro, que la residencia dure un ejercicio de imposición o más, debemos asumir que basta con tener residencia temporal y permanecer un ejercicio de imposición para ser domiciliado. Debe tenerse presente que no basta residir temporalmente un año; es preciso que este año coincida con el ejercicio de imposición, así por ejemplo un residente temporal que llegó al país en junio no podrá ser domiciliado durante ese año pues es imposible que permanezca en el país durante todo ese ejercicio de imposición.

El literal a) del Art. 34 de la L.I. S. R. continúa diciendo: "Las ausencias temporales de estas personas no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejer

cicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días". Con lo establecido anteriormente resulta que para ser domiciliado, un residente temporal sólo debe acreditar su permanencia durante doscientos setenta días dentro de un ejercicio de imposición; en tal virtud, un residente temporal que llegue al país en enero, febrero o marzo y permanezca en él hasta el treinta y uno de diciembre, será domiciliado; o también si llega en enero y se va en noviembre, es decir que bastará con que esté nueve meses de un año calendario para ser domiciliado. Curiosa e inexplicablemente, este período coincide con el tiempo de gestación en la mujer, no sabemos cuál fue el criterio que sirvió de base para establecer ese período.

La disposición que comentamos no resulta del todo equitativa en algunos casos, por ejemplo si un residente temporal - llegó en mayo de un año y se va en agosto del año siguiente, - no será domiciliado en ninguno de los dos ejercicios de imposición puesto que, en ninguno de los dos, habrá permanecido doscientos setenta días; en cambio alguien que llegó en febrero y se fué en diciembre de un mismo año si lo será. Es decir que a pesar de haber permanecido el primero dieciocho meses o sea un año y medio en el país, no es domiciliado; en cambio el otro que sólo estuvo once meses, si lo es.

Cuál es la razón de esta disposición? en primer término diremos que el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en su Art. 81 confirma el anterior acerto cuando expresa: "Salvo las excepciones legales, cada ejercicio de imposición se

liquidará de manera independiente del que le preceda y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente". Se ve clara la intención de separar un ejercicio del otro, a fin de evitar que si se ganó mucho en uno esta ganancia pueda ser anulada por pérdidas en años anteriores o posteriores y el contribuyente no pague impuesto nunca. Por otra parte, el Estado tiene su presupuesto anual y debe contar con los recursos necesarios para hacer frente a sus gastos, por lo tanto es preciso saber año con año, a cuánto llegarán los ingresos que se perciban en concepto del Impuesto Sobre la Renta y para ello es necesario que todo siga el ritmo del año presupuestado; una necesidad de tipo general se impone a una de índole particular, y lo aparentemente injusto del caso que comentamos resulta justificable por una razón de Estado que representa el interés de la mayoría.

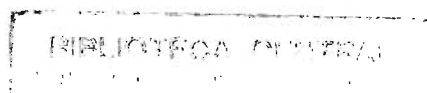
Convenimos en que la Ley es razonable cuando concede domicilio al residente temporal que ha permanecido doscientos setenta días dentro de un ejercicio fiscal, por cuanto debe contarse con un elemento cierto para las cuentas del Fisco, tanto en lo que respecta al tiempo como en lo que toca al cierre de los ingresos y gastos.

La letra b) del Art. 34 es una disposición congruente con los principios del derecho común. Recuérdese que una presunción

positiva del ánimo de permanecer en un lugar lo constituye el desempeño de un cargo o empleo público; sin embargo como no se da el elemento material consistente en la residencia, la ley suple tal deficiencia dándole domicilio en el país a estos servidores públicos.

La letra c) del artículo que comentamos concede domicilio en El Salvador a los que tienen en el país el asiento principal de sus negocios. Recordemos que una presunción positiva del ánimo de permanecer en un lugar es la circunstancia de tener un negocio en determinado lugar; como la Ley no exige, en este caso, que la persona resida en el país, resulta suficiente para establecer el domicilio el tener aquí el asiento principal de los negocios, pues si la Ley exigiera además la residencia, no habría hecho esta disposición especial, por cuanto serían domiciliados conforme al derecho común, a fin de incentivar la inversión de capital extranjero en el país.

Las letras d) y e) de la misma disposición se refieren a los fideicomisos y a las sucesiones distinguiendo a los que se constituyen conforme nuestras leyes y los que se rigen por las leyes extranjeras. Con los primeros basta con que se hayan constituido de acuerdo a nuestra Ley para tener aquí su domicilio; en cuanto a los fideicomisos constituidos conforme al derecho extranjero, para ser domiciliados en El Salvador, deben contar con una de estas dos condiciones, que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, o que



en este país estén situados bienes que valgan más de la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión.

Siguiendo la pauta del derecho común, hemos visto como en el Art. 34 de la L.I. S. R., se nos dice las presunciones positivas del domicilio para fines fiscales.

En el Art. 35 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, nos establece los hechos y presunciones negativas del domicilio de los contribuyentes.

La letra a) reafirma el principio sustentado en la primera parte de la letra a) del Art. 34 que ya comentamos. No deja lugar a dudas la Ley en cuanto a que se debe estar físicamente presente en el territorio nacional durante el respectivo ejercicio de imposición, para ser domiciliado.

La letra b) excluye toda posibilidad de tener domicilio al que no ha estado más de treinta días en el país, durante un ejercicio de imposición.

En el literal c) del Art. 35 se reafirma el principio de que para ser domiciliado es preciso haber estado físicamente en el país por más de doscientos setenta días dentro de un ejercicio fiscal, cuando nos dice: "Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de treinta días y menos de un año, siempre que no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con la letra a) del artículo 34".

El literal d) de la disposición en comento no necesita de ninguna explicación pues su contenido es bien claro.

El Art. 36 se refiere al domicilio de las personas jurídicas, remitiéndose al derecho común para definirlo, es decir que el domicilio de las personas jurídicas como ya vimos, lo establece su propio ordenamiento; es el que se fija en la escritura de la sociedad o en la Ley de su creación.

Resumiendo, las personas naturales son domiciliadas en El Salvador, para efectos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

- 1) Las que de acuerdo al Código Civil tienen domicilio en El Salvador;
- 2) Las que residan en el país por un ejercicio de imposición o más.
- 3) Las que han estado físicamente en El Salvador, más de doscientos setenta días dentro de un ejercicio de Imposición.
- 4) Los funcionarios o empleados del Gobierno, municipios o entidades oficiales aunque vivan fuera del país.
- 5) Los que tienen aquí el asiento principal de sus negocios, aún cuando no habiten en El Salvador.

Los fideicomisos son domiciliados en el país, cuando se constituyen de acuerdo con nuestras leyes, o la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, o cuando el valúo de los bienes situados en El Salvador exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso.

Las sucesiones son del domicilio salvadoreño cuando los herederos o bienes por valor mayor a la mitad estén en el país.

CAPITULO III

RELACION ENTRE DOMICILIO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Todo lo que hemos comentado sobre el domicilio no tendría sentido alguno, para este trabajo, sino establecieramos su relación con el Impuesto Sobre la Renta, por lo que en este apartado vamos a evidenciar esa relación y a destacar su importancia.

Nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta establece tasas diferentes de impuestos en atención a la condición de domiciliados o no domiciliados, de personas naturales o jurídicas.

A) PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS. ✓

Para las personas naturales domiciliadas, en el Art. 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se consigna una tabla progresiva de impuestos atendiendo a los niveles de renta que va desde un 2.85 % hasta un 60 %. Estas personas pueden deducir de sus ingresos todos los gastos en que han incurrido para generar su renta, así como una serie de gastos familiares y - además descontará de una sola vez en cada ejercicio de imposición, del total del impuesto calculado, la suma de doscientos cincuenta colones, que se denominará crédito básico.

B) PERSONAS NATURALES NO DOMICILIADAS.

En lo que respecta a las personas naturales no domiciliadas, la Ley distingue, como ya hemos visto, varias categorías:

- 1.- Personas naturales que no han estado físicamente presentes en El Salvador por un ejercicio de Imposición o más; es decir aquellas personas que no han estado ni un momento en el país dentro de un ejercicio fiscal. Estas personas naturales pagan un impuesto equivalente al 20 % de su renta imponible.
- 2.- Las personas naturales que han estado físicamente en el país por un período menor de treinta días pagarán un impuesto del 20% calculado sobre su renta imponible.

Ambas categorías pagan un 22% de su renta imponible cuando sus ingresos proceden de dividendos que les hayan asignado las sociedades de las cuales son socios.

- 3.- Los conjuntos, es decir, aquellos grupos de personas que realicen en el país alguna actividad remunerada pagarán, por su renta imponible, el 28% cuando sean personas no domiciliadas.
- 4.- Las personas naturales no domiciliadas que han permanecido más de treinta días, pero menos de doscientos setenta, pagan de conformidad con la tabla impositiva aplicable a las personas naturales domiciliadas, pero la tasa aplicable no será nunca inferior al 25 % sobre su renta imponible; significa que dos contribuyentes no domiciliados cuya permanencia en El Salvador dentro de un ejercicio fiscal, sea mayor a treinta -

días y menor a doscientos setenta, con rentas imponibles inferiores a los ¢ 62,000.00 anuales pagarán el 25% de tales rentas.

C) FIDEICOMISOS.

1.- Los fideicomisos constituidos conforme las leyes salvadoreñas, pagan un impuesto conforme a la tabla contenida en el Art. 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2.- Los fideicomisos constituidos conforme a Ley extranjera y las sucesiones, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, o que de acuerdo a su valor, más del cincuenta por ciento de los bienes del fideicomiso o de la sucesión, estén en El Salvador, pagarán el Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la tabla general consignada en el Art. 37 de la Ley en comento.

3.- Los fideicomisos no domiciliados, pagan un impuesto sobre la Renta igual a las tasas que se le aplican a las personas naturales no domiciliadas que, o no han estado en el país o lo han estado por un período inferior a treinta días.

D) PERSONAS JURIDICAS.

1.- Las personas jurídicas domiciliadas están sujetas a un impuesto que va desde un 2. 50% a un 30% sobre su renta imponible.

2.- Las personas jurídicas no domiciliadas que no se dedican al comercio en El Salvador, les corresponde pagar un Impuesto sobre la Renta equivalente al 22 % de su renta imponible.

3.- Las personas jurídicas no domiciliadas que se dedican al comercio en El Salvador pagan el 38% sobre su renta imponible.

E) APLICACION DE LOS PRINCIPIOS
ANTERIORES.

Conviene decir que todas las tasas del impuesto sobre la Renta se aplican sobre la renta IMPONIBLE; es decir sobre aquella parte de los ingresos totales obtenidos por una persona en un ejercicio fiscal, menos los gastos para producir tales ingresos y mantener la fuente de donde proceden y todos aquellos gastos que la Ley permite; restando además las deducciones autorizadas por la Ley.

Pese a lo anterior, en la práctica, a los no domiciliados se les calcula el impuesto sobre su renta bruta, no se les permite deducir gastos de permanencia, de representación, etc., o cuando mucho, se les permite deducir en un porcentaje muy pequeño tales gastos, pero por regla general nunca en su totalidad, desvirtuando la Ley y dando lugar a que se declaren rentas inferiores a las que realmente perciben los no domiciliados, todo por la ineficiencia en la forma de administrar el impuesto. Desde luego esto no es culpa de nadie, es el resultado de nuestro subdesarrollo, que como todos entendemos consiste en la falta de tecnificación en nuestro sistema económico.

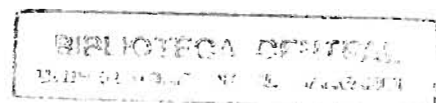
CAPITULO IV

RECIPROCIDAD

No queremos dar por concluído este trabajo, sin antes reconocer el espíritu centroamericanista que inspiró a los redactores de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, al plasmar en el Artículo 43, un principio de reciprocidad, para con los países del área centroamericana, siempre y cuando de conformidad con la legislación de esos países hermanos, las personas domiciliadas en él, no tengan que pagar impuesto sobre la renta obtenida en El Salvador.

De tal suerte que las personas domiciliadas en El Salvador y mencionadas en el Artículo 34 de la Ley que comentamos, no incluirán en su declaración, la renta obtenida en su país de origen o domicilio.

Pero esta circunstancia debe probarse en la forma que determina el reglamento respectivo y en la práctica este artículo, rara vez o nunca ha tenido aplicación, pero como podemos observar, el domicilio es determinante en la disposición que comentamos. (Ver Artículo 38 del Reglamento).



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

a) El domicilio es un factor de gran importancia en materia de Impuesto sobre la Renta, porque las tasas se aplican en atención a este elemento.

b) Nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta admite el concepto de domicilio elaborado por el derecho común, pero lo amplía - extendiendo las presunciones positivas o negativas a otras situaciones, asimismo fija con precisión los elementos de tales presunciones.

c) Existe, en la Ley, una correcta armonía entre las diferentes categorías de sujetos del impuesto y las tasas aplicables, de tal manera que el encargado de determinar el impuesto no tiene excusa para cometer errores.

d) En la práctica, frecuentemente no se aplica correctamente la Ley debido a nuestra falta de tecnificación en la administración del impuesto, a consecuencia del Subdesarrollo que nos aqueja.

e) Consideramos que el domicilio para el Impuesto Sobre la Renta es aquella vinculación con el Fisco de El Salvador, proveniente del hecho de ser contribuyente, con asiento en el país durante doscientos setenta días por lo menos en un ejercicio fiscal, o porque expresamente nuestra Ley concede tal calidad.

RECOMENDACIONES

Concientes de nuestro modesto conocimiento, nos atrevemos a recomendar que, siendo el Impuesto Sobre la Renta una o quizá la más importante fuente de ingresos para el Estado, y que además se presta a la imposición de tributos más justos, es preciso que su estudio se haga concienzudamente por los - versados en Derecho, evitando, en lo posible, aquellas inge-- rencias de especialistas en otras ramas.

Debemos tener presente que es una Ley; que hay un derecho tributario, que todo el conocimiento de la vida humana objetivada es de exclusiva competencia de los Doctores de la Ley como decía hace cinco mil años el pueblo que ha tenido y cumplido la Ley de Moisés, contenida en el Pentateuco.

BIBLIOGRAFIA

- Ernesto Flores Zavala.
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.

- Sergio Francisco de La Garza.
DERECHO FINANCIERO MEXICANO.

- Arturo Valencia Cea.
DERECHO CIVIL.

LEGISLACION

- Código Civil

- Ley de IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.