

CATALOGADO

*La Ley
del Impuesto
sobre la Renta
de 1963*

*La Ley
del Impuesto
sobre la Renta
de 1963*

francisco roberto lima

Todos los países del mundo, industrializados o en vías de desarrollo, están plenamente conscientes de que el principio fundamental que debe orientar sus políticas es el crecimiento de sus economías de manera que traiga como consecuencia la elevación constante del nivel de vida de todos y cada uno de sus habitantes. Sea que se trate de un país del campo socialista sea que se trate de uno del sector capitalista, la preocupación fundamental es la tasa de crecimiento de su economía.

En esta lucha por acelerar el desarrollo ya nadie discute el derecho del Estado de orientar, fomentar y de imprimirle una tasa adecuada al crecimiento económico, ni el deber que tiene de impedir que los beneficios que se obtengan se circunscriban a un solo sector de la población. Aún aquellos que preconizan la bondad de la economía de libre empresa tienen que admitir, para ser consecuentes con su propia teoría, que el Estado está en la obligación de intervenir en la vida económica para no permitir el surgimiento de cualquier tipo de obstáculo que distorsione el principio de libre competencia, base fundamental de la economía de libre empresa. Por esta razón vemos la prohibición de monopolios y oligopolios, la constitución de instituciones públicas de crédito, la creación de institutos reguladores de abastecimientos, etc que persiguen la remoción de la influencia perturbadora de la coalición de los grandes intereses en la economía.

En la época actual, la discusión ya no versa sobre si el Estado puede intervenir o no en la economía sino sobre los medios y alcance de esta intervención. Ya no se concibe un Estado-espectador que se mantiene de brazos cruzados ante las combinaciones de los grandes intereses tendientes a aprovecharse de su fuerza y de su cruel y frío ingenio desprovisto de sentimientos sociales. En los países capitalistas el "homo economicus" guiado fundamentalmente por el afán de lucro está siendo gradualmente substituido por la "empresa" que acata y reconoce sus obligaciones sociales. El concepto romano de propiedad ya no puede existir en nuestros tiempos, y la "función social" de la empresa adquiere perfiles especiales que imprimen modalidades nuevas en la vida institucional de los países.

Es cierto que los grupos conservadores aún se oponen sistemáticamente a todo cambio que signifique limitación de sus privilegios, lanzando anatemas contra el peligro socializante de las nuevas ideas y tratando de identificar, en la mente de los pueblos, al comunismo totalitario con el movimiento de reformas institucionales que se derivan de los nuevos principios aceptados como rectores de la función y fines del Estado moderno. Con una desconcertante pobreza de argumentos, con un completo desconocimiento de la realidad, y en algunos con la mayor mala fe y perversidad, valiéndose de los medios publicitarios que aún logran controlar, especialmente en los países en vías de desarrollo, los defensores de los sectores conservadores envenenan la opinión pública, la engañan y la desorientan, pintando de rojo todo movimiento reformista o toda acción gubernamental tendiente a mitigar las injusticias sociales provocadas por las deficiencias innatas de un régimen político-económico que hace posible la voracidad e incomprensión de oligarquías y que quieren justificar su conducta escudándose tras un principio de libre empresa cuyo concepto han amoldado a sus intereses egoístas. No obstante nada puede detener la fuerza de las ideas nuevas que tienen su base en el dinamismo de los agregados sociales y en la naturaleza misma del hombre, y así, ya sea por el procedimiento evolutivo ya por el camino revolucionario, los bastiones conservadores y reaccio-

narios van derrumbándose y los nuevos principios van asentándose con mayor vigor y amplitud en la vida integral de los Estados.

Una de las armas más poderosas que tiene el Estado para cumplir con su misión interventora en la economía es su potestad tributaria. El impuesto ya no es simplemente un ingreso del Estado para sufragar el gasto público sino que ha devenido un medio para orientar la economía, para incrementar o disminuir su tasa de crecimiento, para redistribuir el ingreso nacional introduciendo paliativos a la injusta distribución de la riqueza y del ingreso. Y estos objetivos los logra el Estado no solamente por el destino que le da el impuesto (presupuesto de gastos) sino por el impacto que causa en la propia fuente al recolectarlo (presupuesto de ingresos). Por esta razón, en la época actual, ninguna revisión de las estructuras tributarias puede llevarse a cabo sin tener muy en cuenta el efecto, directo o indirecto, que estas estructuras tienen en el crecimiento económico del país. Establecer un impuesto con la sola mira de elevar los ingresos fiscales o con el objetivo de restablecer el equilibrio de la balanza de pagos sin tomar en consideración su efecto en el producto territorial es peligroso y en muchas ocasiones es la causa de un estancamiento económico. Desgraciadamente entre nosotros la obtención de un mayor ingreso fiscal ha sido la regla general y muy pocos han sido los casos en que al establecerse o modificarse un impuesto se ha analizado integralmente sus efectos en la economía nacional.

Si uno estudia los planteamientos que en una u otra ocasión han hecho los sectores conservadores refractarios al progreso social, se puede notar las posiciones contradictorias y unilaterales que asumen frente a la cuestión tributaria. Conscientes de la necesidad de mejorar la infraestructura de los países subdesarrollados como condición previa para lograr un desarrollo adecuado y sostenido, estos sectores se quejan de la deficiente actividad estatal en este campo; pero cuando un gobierno progresista se lanza con energía y decisión a la realización de obras públicas, esos mismos sectores ponen el grito al cielo pues es evidente que un programa de tal naturaleza y magnitud requerirá tarde o temprano un aumento de los ingresos fiscales que afectará los sectores de mayores ingresos.

Los países en vías de desarrollo se caracterizan, entre otras cosas por el hecho de que la parte del producto territorial bruto que el Estado toma en concepto de impuestos es mucho menor que en los países altamente industrializados. El Dr. Alvaro Magaña, en el informe que remitió al Banco Centroamericano de Integración Económica, intitulado "Establecimiento de un sistema de obtención de recursos fiscales para la integración Centroamericana", al estudiar la posibilidad de aumentar la carga tributaria en nuestros países, presenta un cuadro que contiene la relación entre los ingresos tributarios y el Producto Territorial Bruto de 64 países. En ese cuadro se puede ver que El Salvador, Honduras y Guatemala tienen una carga tributaria inferior a 59 países, y se puede apreciar que los países industrializados tienen proporcionalmente una carga tributaria mucho mayor. Pero no es solamente los bajos ingresos fiscales lo característico de los países en vías de desarrollo sino también la composición de sus estructuras tributarias ya que son los impuestos indirectos (importación y consumo) los que constituyen la parte fundamental de estas estructuras. Esta situación unida al hecho de que los salarios son bajos y que los ingresos de los pequeños y medianos agricultores, comerciantes e industriales son reducidos, constituyen un serio obstáculo al desarrollo económico-social y hace imposible el incremento natural del ingreso fiscal, llamando "incremento natural del ingreso fiscal" a aquel que se produce como consecuencia del crecimiento económico sin modificar la estructura impositiva nacional.

La necesidad de aumentar nuestra tasa de desarrollo (necesidad que, como hemos visto, es la preocupación primordial de los gobiernos) nos obliga por lo consiguiente, no solamente a valernos del impuesto como medio de ingreso fiscal sino

a reformar las estructuras tributarias para ponerlas en consonancia con los modernos principios de técnica y equidad impositiva, y a ajustarlo a los postulados de Justicia Social. Estas necesidades se hacen más imperativas a medida que las economías se van haciendo más complejas y más diferenciadas, surgiendo intereses contrapuestos en la actividad económica que necesitan armonizarse tanto bajo el punto de vista puramente económico como bajo el aspecto político-social. Las reformas tributarias se realizan, por lo tanto, en gran parte en virtud de las circunstancias impuestas por las etapas evolutivas que van alcanzando los agregados sociales, y no tanto por requerimientos técnicos o por la fuerza de la razón. Estos dos últimos factores —la técnica y la razón— juegan su papel más bien en el ajuste de las estructuras fiscales a las necesidades de la etapa de desarrollo alcanzado por la sociedad respectiva.

El Salvador, a pesar de su pequeñez territorial y de su debilidad económica, ha sufrido grandes transformaciones socio-económicas desde el tiempo en que se estableció por vez primera el impuesto sobre la renta. Su economía, aunque aún sencilla y simple, está adquiriendo paulatinamente un grado de complejidad que obliga a sus gobernantes a reformar sus estructuras a fin de adaptarlas al nivel de desarrollo que hemos alcanzado. El crecimiento demográfico y su consiguiente presión sobre la demanda de tierra y de trabajo, el proceso de industrialización, el movimiento integracionista, el aumento en número y en capital de las sociedades anónimas que empiezan a trascender el campo puramente familiar, la inversión extranjera y los problemas políticos que trae consigo, la tecnificación de la agricultura y ganadería junto con el primitivismo del minifundio, el afán de mejorar sus condiciones de vida, el surgimiento de una clase media que desea fortalecerse y afirmarse en lo político, etc son factores de innegable importancia que ponen su sello en la etapa de desarrollo de nuestro país y en el grado de complejidad económica-política que requiere un hacer específico del Estado para orientar y acelerar nuestro crecimiento socio-económico. Es cabalmente la presión de estas fuerzas la que ha ido obligando al gobierno a revisar la ley del impuesto sobre la renta y fue la conjugación de estos factores lo característico del debate que ocurrió en torno a la ley de 1963.

En los momentos actuales, es el proceso de industrialización y la constitución y fortalecimiento del Mercado Común Centroamericano el centro de atención de nuestros gobernantes. Es por medio de una industrialización a nivel nacional y de una integración a nivel regional que se elevará el standard de vida de los habitantes de la región, y es esta política la que los sectores capitalistas han estado apoyando aunque en beneficio personal y no en función nacional. Ahora bien, si el impuesto sobre la renta debe usarse para orientar nuestra economía, entonces que se use con el fin de fomentar nuestro proceso de industrialización y de integración regional. Todo aquello que los entorpezca debe evitarse y si las tasas impositivas los obstaculizan éstas deben rebajarse. He allí la posición que mantuvieron los representantes de los sectores capitalistas durante la discusión de la ley de 1963 y esa fue la argumentación fundamental que con ligeras variantes y de múltiples maneras presentaron en el seno de la discusión, tal como lo veremos más adelante en forma más pormenorizada.

El debate que se suscitó en el seno de la Comisión que se encargó de preparar el Anteproyecto de ley de 1963 fue muy útil en la clarificación de una serie de conceptos así como para determinar los alcances y objetivos de la ley fiscal; desgraciadamente no se publicaron las actas lo cual hubiera sido de gran beneficio para los sectores de nuestra vida política; pero para suplir este vacío trataremos de plantear en el curso de este estudio las posiciones y argumentos que caracterizaron los debates en la Comisión respectiva.

6 B) SITUACION ANTERIOR A LA LEY DE 1963

Las consideraciones teóricas anteriores sobre la relación entre la necesidad de reforma tributaria y el grado de desarrollo alcanzado puede ser perfectamente apreciado al analizar —aunque sea someramente— el cuadro general existente antes de la ley de 1963. Es en ese cuadro en donde podemos darnos cuenta de las fuerzas e intereses —públicos y privados— que estuvieron en juego para lograr la reforma tributaria que culminó con la ley en cuestión. Muchos de los principios nuevos introducidos en la ley vigente tienen su explicación y razón de ser en los problemas surgidos a consecuencia del propio desarrollo económico y algunas reformas importantes a la posición tradicional fueron el resultado de compromisos entre el gobierno y el sector privado.

El Profesor de la Universidad de Roma, Cesare Coscinai, Consultor de la Misión Fiscal de Centroamérica del Programa Conjunto Tributario OEA-BID-CEPAL, nos dice en su "Informe sobre la revisión del sistema tributario de El Salvador" de septiembre 1962: "Hacia 1959, la tasa de crecimiento de la renta nacional era casi el doble de la tasa de crecimiento de la población. Pero desde 1959, la tasa de crecimiento de la renta bajó sensiblemente. En esta atmósfera de recesión, originada según parece, sobre todo por factores políticos más que económicos, parte de los cuales procedieron del extranjero fuera del control del Gobierno Salvadoreño, se hizo entrar en vigencia el Decreto N° 300 del 18 de septiembre de 1961. Este decreto vino a aumentar el temor y el malestar psicológico, precisamente, en el momento en que se necesitaba más confianza. La caída de inversiones privadas puede hoy detenerse si las reformas tributarias que se van a introducir son de tal naturaleza que inspiren a los inversionistas la confianza necesaria. En tal caso, puede incluso esperarse que dichas reformas aún aumentando la presión fiscal como parece conveniente, sean compatibles con una elevación de las inversiones". Vemos por lo consiguiente que al deterioro de la situación económica se vino a sumar el deterioro de la situación psicológica con la promulgación del Decreto 300 que aumentó substancialmente el impuesto sobre la renta sin introducir ningún incentivo a la inversión.

En la opinión que expresé en relación con el "Régimen Especial sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País" publicada en el Volumen I de la Colección Jurídica del Departamento de Publicaciones de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de El Salvador, dije lo siguiente: "La evasión del impuesto sobre esas utilidades que llegaron a alcanzar cifras muy importantes, perjudicó grandemente al Fisco agravando la difícil situación en que se encontraba desde 1958, año en que se inició la caída de los precios del café en el mercado internacional. Esta caída de precios trajo consigo una fuerte disminución del impuesto de exportación, el cual se calcula sobre el precio FOB que alcanza el café. Para tener una idea de la magnitud del problema fiscal que surgió basta notar que el impuesto de exportación que en 1957 había alcanzado la cifra de ₡ 54 573 000 bajó en los años subsiguientes hasta llegar a la suma de ₡ 22 972.000 conforme cifras publicadas en la Revista del Banco Central de Reserva. La disminución de los impuestos de exportación, los dos últimos golpes de estado tan cercanos el uno del otro, el pequeño incremento de nuestro producto territorial bruto (en 1959 disminuyó en comparación con el año anterior), y el déficit de 14 millones de colones que nuestra balanza comercial tuvo en 1960, afectaron gravemente nuestra economía nacional y ocasionaron fuertes déficits

presupuestarios. Estos fueron de 8 millones de colones en 1959 y de 12 millones en 1961 comparado con los superávits de 17 millones en 1956 y de 22 millones en 1957. Para remediar la situación que se estaba presentando y que amenazaba tomar proporciones insospechables por el hecho de que en esa época aún no se disponían de los fondos de la Alianza para el Progreso, el gobierno se vio en la necesidad de buscar otras fuentes de ingresos o de incrementar las que tradicionalmente tenía. Con este fin promulgó el Decreto 300 que aumentó el impuesto a las sociedades, modificó la tabla del impuesto personal gravando más fuertemente las grandes rentas y gravó por primera vez las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas⁵. (fin de la cita)

El Decreto 300 se basó exclusivamente en la necesidad de proveerle mayores ingresos al Fisco, he allí su pecado original. Por esta razón las críticas que le hizo el sector privado tenían un fundamento correcto. Olvidar el impacto que el impuesto (especialmente el impuesto sobre la renta) tiene en la economía nacional fue un grave error que hizo indispensable su reforma y posteriormente su completa sustitución por la ley actual. No fue tanto lo elevado de la tasa del impuesto personal ni el aumento del impuesto a las sociedades lo que motivó el clima de desconfianza al inversionista sino el hecho de que no se tomó en consideración la promoción del desarrollo económico, pues como lo hizo notar el Profesor Cosciani al final del párrafo antes transcrito, es posible esperar que el aumento de la presión fiscal sea compatible con una elevación de las inversiones. Esta es una cuestión de gran importancia que debemos tener muy en cuenta: un impuesto alto por sí solo no obstaculiza el desarrollo económico si está formando parte de una estructura fiscal que contempla incentivos a la inversión. Igualmente podríamos decir que por sí solo un impuesto bajo no es un aliciente al desarrollo si no va acompañada de otros factores que promuevan la inversión. La falacia de que el alto impuesto de renta frena el desarrollo y que el bajo impuesto lo promueve ha sido la posición que constantemente y de manera inflexible sostiene el sector privado como argumento para oponerse a toda elevación de impuestos. Más adelante nos volveremos a referir a esta cuestión que poco a poco va cediendo ante la fuerza de la técnica, de la experiencia y de la razón; pero que aún es sostenido por escritores a sueldo en artículos periodísticos tendientes a defender los intereses de los sectores conservadores y reaccionarios.

El Decreto 300 no solamente elevó la tasa del impuesto personal y el de las sociedades sino que gravó, por primera vez en la historia tributaria de El Salvador, las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas. Hasta entonces, era un principio tradicional firmemente asentado en nuestro país que únicamente causaban impuesto de renta las utilidades que los socios de una sociedad anónima recibían en concepto de dividendos, los cuales eran agregados a los ingresos del socio para calcular su renta imponible. Las utilidades no distribuidas solo pagaban el impuesto de la sociedad pero quedaban exentas del impuesto personal. Esta es la gran diferencia de carácter impositiva que tienen estas sociedades con las colectivas y las en comandita y tenía su fundamento en los dos principios siguientes: a) promoción de las sociedades anónimas que se consideran necesarias para el desarrollo económico por ser un medio idóneo para reunir, por medio de la colocación de acciones y la emisión de bonos, los capitales necesarios para la constitución de empresas grandes; b) incentivo a la no distribución de sus utilidades para lograr la formación de capital necesario para el desarrollo económico, especialmente en los países subdesarrollados. Estos principios solo tienen validez cuando van acompañados de ciertas garantías que les permitan lograr sus objetivos, ya que la práctica ha demostrado que la protección a las sociedades anónimas y el incentivo a no distribuir sus utilidades no han favorecido el crecimiento económico nacional sino que ha beneficiado a unas cuantas familias dueñas de empresas organizadas en sociedades

ánónimas. Estas empresas familiares acumularon grandes capitales por este medio y además podían evadir el impuesto personal capitalizándose las reservas y repartirse la ganancia cuando se liquidaba la sociedad, cuando se disminuía el capital social incrementado previamente con las reservas o cuando traspasaban sus acciones. Se estimó que al 31 de diciembre de 1961 estas utilidades no distribuidas ascendían a ₡ 47.182 735 08. Esta suma, tal como lo hace ver el Profesor Cosciani en su informe, no parece anormal pues equivale apenas al 18% sobre el capital pagado. Podrá tener razón el mencionado profesor Cosciani; pero si tomamos en cuenta que este es un capital que se encontraba en unas cuantas familias, el problema político-social tenía importancia. Además, y esto es un punto fundamental sobre el que volveremos más en detalle, la formación de capital no solamente puede lograrse por medio de la no distribución de dividendos sino también por medio de una política fiscal encaminada a ese efecto, ya que lo que interesa es la formación de capital en función nacional y para fines de inversión, y no en función particular con fines de evadir el tributo.

El cambio de tratamiento que se le dio a las sociedades anónimas no obedeció a ninguna razón de orden técnico sino que fue fundamentalmente por motivos de carácter práctico, a saber, obtener mayores ingresos para el Fisco. Es posible que hubo un trasfondo político ya que en ese tiempo había una especie de fervor revolucionario contra las llamadas "14 familias" que se decía controlaban las grandes sociedades anónimas. No obstante nos inclinamos a creer que aunque hubiera existido ese objetivo político, la motivación fundamental fue la obtención de mayores ingresos de la manera más rápida posible.

La oposición al decreto 300 fue naturalmente muy fuerte y ante las razones esgrimidas el gobierno se vio obligado a mitigar el impacto que recibían las sociedades anónimas y sus socios promulgando el decreto 442 que mantenía el principio de gravar las utilidades no distribuidas pero que en lo referente a las de los años anteriores facultaba a las sociedades atribuir a los accionistas durante el año 1962 y en cada uno de los 9 años siguientes sólo el 10% de las ganancias capitalizadas. Esta reforma vino a resolver uno de los más graves y más inmediatos problemas que les había creado a las sociedades anónimas el decreto 300; pero persistía el error técnico fundamental consistente en mantener el criterio de aumentar los ingresos fiscales sin consideración al impacto que recibía nuestro desarrollo económico.

El malestar entre el sector privado continuaba y la prensa nacional lo recogía y lo exteriorizaba solidarizándose con su posición, no solamente por el desaliento a la inversión privada sino porque además se convertía a la empresa periodística en sujeto de impuesto sobre la renta.

El gobierno, por su parte, continuaba preocupándose del problema y aceptó la propuesta de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo (AID) que le ofreció suministrar un asesor especializado en asuntos de impuestos. Fue así como escribió su primer informe el profesor Oliver Oldman de la Escuela de Derecho de la Universidad de Harvard. Asimismo recibió el informe del profesor Louis Schere del Departamento de Economía de la Universidad de Indiana y el informe del profesor Cosciani a que nos hemos referido anteriormente. Estos informes presentaban soluciones diversas a los ingentes problemas fiscales que habían surgido; pero todos ellos tendían a obtener mayores ingresos para el Fisco estableciendo incentivos al sector inversionista.

Los decretos antes mencionados promulgados por el gobierno revolucionario de esa época, denominado Directorio Cívico Militar, continuaban produciendo un clima de desconfianza, y cuando la Asamblea Constituyente eligió como Presidente Provisional al Dr. Rodolfo Cerdón, éste, por medio de su Ministro de Hacienda, Dr. Humberto Bernal, presentó a la Asamblea Legislativa (La Asamblea Constituyente terminó su mandato y se transformó en Asamblea Legislativa) un proyecto

de reformas a los mencionados decretos; pero ese proyecto adolecía igualmente del gran defecto de sólo preocuparse por una modificación de las tasas del impuesto personal y del impuesto de las sociedades, dejando sin reglamentación la promoción al desarrollo.

12

Al referirse a este nuevo proyecto, una publicación de la Harvard Business School dice "Este proyecto se hizo sin consultar la opinión de la Comisión Mixta ni de ningún otro grupo comercial organizado. La Comisión Mixta presentó una serie de objeciones, tan pronto como el proyecto se presentó a la consideración de la Asamblea. La preocupación principal de la comunidad de negocios era la disposición del proyecto que hacía referencia a las ganancias capitalizadas de las sociedades. La Comisión Mixta alegaba que la ley podía interpretarse en el sentido de que tales ganancias serían gravadas a las tasas de los ingresos personales de los accionistas. Sin embargo, los voceros del gobierno alegaban que éste no pretendía gravar las ganancias capitalizadas."

Mientras se discutía públicamente ese proyecto, el profesor Oliver Oldman pasó por el país y al ser consultado sobre él emitió opinión desfavorable porque ese proyecto no regulaba una serie de cuestiones de gran importancia en nuestra estructura fiscal, tales como las ganancias de capital, los ingresos provenientes del extranjero, las actividades exentas del impuesto, el retiro, sin pago de impuestos, de las ganancias capitalizadas de las sociedades, etc. Este proyecto se preocupaba fundamentalmente por rebajar las tasas que gravaban las grandes rentas de conformidad con el decreto 300. Poco tiempo después de su presentación a la Asamblea Legislativa, el Proyecto Bernal fue retirado por el Poder Ejecutivo.

Para resolver el impasse que había surgido, el Presidente Rivera solicitó mi colaboración. Accedí a su petición a pesar de estar consciente de la impopularidad que adquiere todo coautor de una ley impositiva, especialmente de una ley que como la del Impuesto sobre la Renta debía tocar poderosos intereses.

En el año de 1963 organicé y presidí una comisión integrada por representantes gubernamentales a nivel ministerial y por representantes del sector privado. Participaron igualmente asesores de ambos sectores, nacionales y extranjeros. Entre estos últimos y por tiempo limitado fue contratado el ya mencionado profesor Oliver Oldman quien fue sugerido por el señor Francisco De Sola, miembro del sector privado.

C) TRABAJOS DE LA COMISION

La Comisión Mixta que presidí inició sus trabajos con un debate de tipo general, encaminado a precisar los objetivos que a su juicio debería caracterizar una ley de impuesto sobre la renta. Desde el primer momento se notó que la mayoría de sus miembros se inclinaba por la redacción de una ley nueva y no por la simple reforma de la existente. Este enfoque fue, a mi juicio, de especial importancia y si logramos realizar algo constructivo fue cabalmente porque todos teníamos la conciencia de que estábamos construyendo una estructura que descansaría sobre principios modernos y que no íbamos a remendar un edificio vetusto con soportes nuevos.

Aceptado este primer punto, la comisión entró al estudio de los objetivos que debería perseguir la ley y unánimemente aceptó los siguientes:

- (1) Obtención de mayores ingresos fiscales
- (2) Promoción del desarrollo económico; pero sin olvidar que existía otra ley, la de Fomento Industrial, que tenía de manera específica la misión de reglamentar los incentivos fiscales necesarios para promover el desarrollo económico de la Nación.

(3) Respeto a la justicia y equidad tributarias

La gran mayoría de las personas e instituciones que han comentado esta ley, ya en público ya en privado, no se han preocupado por estudiar estos objetivos y consecuentemente han emitido juicios críticos olvidando que muchas de las disposiciones de la ley de 1963 son fruto de una transacción en la que se ha tenido que sacrificar uno de los objetivos por la importancia que en determinado caso han tenido los otros. Así por ejemplo, en la reglamentación de la ganancia de capital se le da a las acciones de una sociedad anónima un tratamiento especial, vulnerando el principio de equidad pero basando ese tratamiento preferencial en la promoción del desarrollo económico. Asimismo, se ha considerado la ley de 1963 como obstáculo al desarrollo, sin fijarse u olvidando que en la Ley de Fomento Industrial existen disposiciones expresas que eximen del impuesto de renta a empresas cuyas actividades se quiere fomentar por la importancia en nuestra economía. A lo más que una ley de impuesto sobre la renta puede llegar es a reglamentar de manera muy general situaciones indispensables para el fomento del desarrollo, correspondiéndole a una ley especial, la de Fomento Industrial, un enfoque especializado. Por esta razón es indispensable un análisis integral cuando se quiere obtener conclusiones válidas en lo que respecta el impacto de la ley de 1963 sobre el crecimiento económico-social de El Salvador y en particular sobre nuestra participación en el Mercado Común Centroamericano.

Como se verá más adelante, la ley de 1963 es más que una tabla contentiva de las tasas del impuesto personal y del impuesto a las personas jurídicas, y por esta razón cometen un grave error aquéllos que sólo se basan en esas tablas para criticar o alabar la nueva ley impositiva. Desgraciadamente es en esa forma en que ha sido criticada la ley de 1963 por los periodistas a sueldo de los intereses retrógrados del país y por ciertos profesionales vinculados con estos intereses. Estos artículos periodísticos no han logrado convencer a las personas entendidas en cuestiones fiscales; pero confunden la opinión del lego en la materia que sólo conoce la ley a través de esas publicaciones y le sirven de base a los políticos al servicio de los sectores minoritarios para propugnar por reformas tributarias que liberan de impuestos a los grandes capitales en perjuicio de los intereses de las personas de pequeños y medianos ingresos. Como ejemplo de esta manera de actuar es conveniente recordar el malogrado Decreto 215 que introducía reformas al gravamen sobre las ganancias de capital favorables al gran rentista y que sólo gracias a la enérgica actitud del gremio de abogados pudo ser derogado, impidiéndose así las interesadas maniobras de sus patrocinadores. Es cabalmente en estas oportunidades cuando nos podemos dar cuenta de la inmoralidad que está afectando gravemente el prestigio de nuestra prensa nacional cuyos representantes, en su gran mayoría, olvidando todo escrúpulo y toda ética publican artículos de toda índole, desde el insulto procaz hasta la mentira temeraria pasando por las alabanzas y genuflexiones para el gobernante de turno. La censura oficial ya no existe pero ha sido substituida por la censura de los anunciantes y por la de los dueños de periódicos que han olvidado la gran responsabilidad que tienen en el mantenimiento y fortalecimiento de nuestras instituciones democráticas y la delicada función social que tienen. El descontento de importantes sectores de la opinión pública ha sido externada en repetidas ocasiones por la actitud de la prensa nacional y no sería de extrañar que algún día se trate de corregir esta situación por la vía legislativa.

A pesar de la campaña tendenciosa pagada y sostenida por los intereses que sistemáticamente se han opuesto, se oponen y se seguirán oponiendo, inútilmente por cierto, al progreso nacional, puedo afirmar, sin temor de equivocarme que los trabajos de la comisión tuvieron éxito y que la ley de 1963 conjuga satisfactoriamente los tres objetivos que se tuvo en mente. Se lograron mayores ingresos para

el Fisco sin obstaculizar el desarrollo económico y respetando los principios de justicia y equidad tributarias. Las cifras hablan elocuentemente y si la tasa de desarrollo medida por el incremento del producto territorial es insatisfactoria y ha disminuido en los últimos años, se debe, no al impacto de la ley tributaria de 1963, sino a problemas de estructura que paralizan todo desarrollo. Esta última afirmación se ha comprobado no solamente por las investigaciones que se han hecho en El Salvador sino por el hecho de que en el resto de Centroamérica en donde, a pesar de que el gravamen sobre las rentas es menor, el desarrollo económico tropieza con las mismas dificultades que en El Salvador.

Uno de los argumentos que barajan los sectores industriales cuando comentan la ley de 1963 es que por gravar más fuertemente las rentas que en otros países del área, se pone a El Salvador en desventaja en su proceso de industrialización. Este argumento lo basan, no en estudios serios o en investigaciones específicas, sino en la simple comparación de las tablas impositivas, lo cual, como lo he dicho anteriormente, es un procedimiento equivocado y tendencioso. En un artículo mío, escrito en 1966 y publicado en la "Colección Jurídica", Volumen I, del Departamento de Publicaciones de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, transcribí unos párrafos de una carta abierta que en mi calidad de Vice-Presidente de la República le dirigí al Presidente Rivera, con fecha 3 de enero de 1966, haciéndole ver la falacia de los argumentos del sector privado y recalcándole que la única fórmula a nuestro alcance que nos pudiera dar una idea real aproximada de los distintos sistemas tributarios en América Central, sería usando el porcentaje de impuestos sobre el ingreso nacional en cada país. Recurriendo a este procedimiento, le hacía ver que El Salvador venía en tercer lugar, después de Costa Rica y de Guatemala en donde la parte del ingreso nacional que tomaba el Fisco en concepto de impuestos era mayor.

Posiblemente la persona que mayor atención le ha dado a esta cuestión es el Dr. Alvaro Magaña en su estudio "El Sistema Tributario Salvadoreño y el Mercado Común Centroamericano". Las conclusiones a que llega el distinguido abogado y economista son dignas de ser tomadas en consideración y por eso recomiendo la lectura de ese trabajo a toda persona que desee conocer nuestra realidad económica-tributaria. Por ahora me conformaré con citar dos pasajes que estimo pertinentes para los fines de este estudio. Dicen así estos pasajes:

"Generalmente, cuando se emite un juicio sobre las diferencias en la carga de los impuestos en distintos países, se sigue el procedimiento simple de comparar sus escalas de tasas y aún más, esa forma de comparación es todavía más simplista cuando se fija la atención, como generalmente se hace, en la diferencia de nivel de las tasas marginales más altas en cada país. En realidad, la carga de un impuesto no depende únicamente de las tasas; yo considero que al menos, para hacer un examen comparativo que nos permita concluir con mayor grado de certidumbre, que la carga del impuesto sobre la renta en un país es mayor que la de otro, debemos examinar en el caso del impuesto sobre la renta de las personas naturales los siguientes elementos básicos de su estructura: la base jurisdiccional del impuesto, el objeto del impuesto, las exenciones y deducciones personales, las tasas del impuesto y la eficiencia de su administración. En el caso de las personas jurídicas, en vez de las deducciones y exenciones personales, debería compararse las deducciones admisibles en el proceso de producción".

"Es interesante y es una cuestión que tal vez sorprenda a muchas personas —a mí me sorprendió, lo reconozco—, el hecho de que la presión tributaria (incluyendo impuestos locales) de El Salvador en los años de 1961 a 1964 fue de 9.8, 10.0, 10.0 y 10.6 respectivamente, es decir un promedio de 10.1 en el

período considerado, que es mayor en Centroamérica únicamente a la de Guatemala que es del orden de un 9% en el mismo período, aproximadamente igual a la de Honduras; bastante inferior que la de Costa Rica y un poco menor que la de Nicaragua. También es interesante señalar que en todos los países ha venido aumentando, y en cambio en El Salvador se ha mantenido estática o con tendencia al aumento en el período indicado, únicamente en el último año”.

Existe otro argumento que ha sido barajado igualmente por el sector industrial y explotado por los periodistas a sueldo y que consiste en el desaliento que se alega que tiene la ley de 1963 en el ánimo de los inversionistas extranjeros. A pesar de la frecuencia con la que se ha afirmado, nunca se ha mencionado estudio o investigación alguna que podría servirle de base. Esta afirmación pertenece a la categoría que contiene una serie de opiniones expuestas por sectores interesados que a fuer de ser repetidas mañana, tarde y noche adquieren una naturaleza de “verdad evidente per se” que no necesita comprobación. No obstante, bien sabemos que una falsedad no se convierte en verdad por su repetición; es necesario comprobar lo afirmado y en el caso en cuestión tenemos estudios que demuestran exactamente lo contrario. Así, por ejemplo, en la investigación realizada por los profesores Robert T. Aubey, Warren Bilkey y el señor John Weber del “Graduate School of Business” de la Universidad de Wisconsin, intitulada “El Salvador as viewed by North American Investors” (1968), demuestra que los impuestos en El Salvador no constituyen un obstáculo a la inversión americana. Este estudio se basó en las contestaciones enviadas por ochenta empresas americanas, de las cuales 39 invirtieron en nuestro país, 7 se inclinan por invertir y 36 decidieron no invertir en nuestro país. Al tabular las contestaciones, se pudo apreciar que, a juicio de las empresas norteamericanas, factores como el tamaño y crecimiento del Mercado Común Centroamericano, la situación política y social de El Salvador, el desarrollo económico salvadoreño, la situación geográfica de El Salvador en el área, las facilidades de transporte y el estado de las carreteras, la calidad de la mano de obra salvadoreña, etc. tuvieron más importancia en su decisión de invertir o de no invertir que la estructura tributaria de nuestro país. Este estudio, es a mi juicio, conclusivo y desmiente de manera plena y categórica la afirmación a priori del sector privado que ve en la ley de 1963 un obstáculo a la inversión privada extranjera.

Aunque se salga un poco del tema que estamos tratando, pero dada la importancia que tiene, me parece oportuno y conveniente analizar someramente la inversión privada extranjera como factor de desarrollo en El Salvador. Esta cuestión adquiere, en los momentos actuales, especial importancia porque el gobierno del Presidente Nixon parece inclinarse por fundamentar su política exterior hacia América Latina sobre un incremento de la inversión privada norteamericana, modificando así el programa de Alianza para el Progreso en el que la ayuda pública financiera acompañada de reformas locales internas constituía el factor de mayor importancia.

Es un hecho reconocido y comprobado por la experiencia que si los países subdesarrollados desean imprimirle a su desarrollo económico y social una tasa adecuada, el financiamiento, en lo que respecta al componente en moneda extranjera, no puede lograrse exclusivamente con el valor de sus exportaciones. Es necesario, para mantener esa tasa sin tener que sufrir los males de desvaluaciones monetarias sucesivas, recurrir a la cooperación internacional en cualquiera de sus modalidades siguientes: a)—la ayuda financiera pública o privada; b)—el mejoramiento de los términos del intercambio y reorientación de la política comercial internacional; c)—la asistencia técnica; y d)—la inversión privada extranjera. La Alianza para el Progreso fue un programa que trató de conjugar esas modalidades

de cooperación internacional; pero no obtuvo el deseado resultado por no haber logrado que los gobiernos latinoamericanos realizaran las reformas estructurales internas que eran el factor esencial y característico de este tipo de programa.

La inversión privada extranjera, a pesar de su importancia como factor de desarrollo (importancia que se deriva del hecho de que el inversionista extranjero aporta capital y trae una técnica más avanzada de la que se puede beneficiar el inversionista local) tiene aspectos negativos que nos debe obligar a analizarla con cuidado y a regularla con prudencia. No es solamente la circunstancia de que puede constituir una forma de penetración imperialista y un arma intervencionista en nuestros asuntos internos, lo que debe preocuparnos. Es el hecho de que a la larga su influencia en nuestra balanza de pagos es negativa ya que las cantidades que salen en concepto de utilidades, intereses y dividendos llegan a ser superiores a las que ingresan al país, especialmente en épocas de crisis o de declinación económica que es cabalmente cuando más necesitamos la inversión. Además y esto lo demuestra la experiencia, no se han obtenido un adelanto en nuestras técnicas de producción o de administración ni un aumento en el nivel de salarios ya que, por regla general, el inversionista extranjero viene a aprovecharse de los bajos salarios y adaptan sus técnicas a los principios que encuentran en la localidad. Por esta razón no creo que una ley tributaria debe establecer un régimen que fomente este tipo de inversión, ni debe un gobierno fundamentar sus planes de desarrollo en una política de fomento a la inversión privada extranjera. Fue en consideración a lo anterior que la ley tributaria aumentó el impuesto sobre la renta que deben pagar las personas naturales y jurídicas extranjeras no domiciliadas en el país, aumento que, sin desalentar, como lo hemos comprobado, esa inversión, no la promueve de manera especial. Mientras no se establezcan normas jurídicas internacionales, aceptadas tanto por los países inversionistas como por los que reciben la inversión, que regulan el alcance de la protección diplomática a que tiene derecho el inversionista extranjero; mientras no se respete plenamente la soberanía del país que recibe la inversión; mientras no se acepte la plena igualdad jurídica del extranjero y el nacional y mientras existan políticas unilaterales intervencionistas como la llamada "Enmienda Hickenlooper" en virtud de la cual el gobierno americano suspende su ayuda financiera, incluyendo las ventajas comerciales, como las cuotas de azúcar, a aquellos países que nacionalicen empresas americanas, es materialmente imposible planificar un desarrollo integral tomando en cuenta la inversión privada extranjera.

D) LA LEY DE 1963

a) — El Concepto de Renta.

A pesar de que, como lo expresé anteriormente, la Comisión Mixta decidió elaborar una ley nueva y no reformar la existente, no se discutió en su seno lo que debía entenderse por renta. Esta circunstancia, unida al hecho de que se incorporó sin variación el artículo 3 que en la ley de 1951 establecía lo que debía entenderse por renta bruta, nos permite afirmar que no hubo en la ley de 1963 un cambio en el concepto de lo que hasta entonces constituía renta para los efectos fiscales. Estimo de particular importancia dejar este punto bien claro porque parece ser que la práctica seguida en la actualidad por la Dirección General de Contribuciones Directas está introduciendo, sin base legal, una variación sustancial en el concepto de renta.

Si no fuera por la circunstancia anterior y por unas publicaciones que con motivo de la discusión en torno al Decreto 215, no le dedicaría más tiempo a esta cuestión, ya que en el artículo del Dr. Alvaro Magaña, intitulado "El Concepto

Fiscal de Renta", publicado en la Revista del Banco Hipotecario de El Salvador, en 1967, se enfoca esta cuestión tanto a la luz de la doctrina como bajo el aspecto de la legislación comparada.

En nuestra legislación, desde que se introdujo por primera vez el impuesto sobre la renta (1916) se estimó como "renta bruta" "el valor total de los ingresos del contribuyente" apartándose así del criterio de que era necesario que provinieran de una fuente fija y constante. Esta tesis de "la fuente fija y constante" fue sostenida recientemente por el Dr. Rafael Antonio Carballo en un artículo periodístico intitulado "Lo bueno, lo malo y lo feo del Decreto Legislativo N° 215" y fundamentó su opinión recurriendo a la definición que de la palabra renta da el Diccionario de la Real Academia Española. No considero necesario rebatir esta tesis ya que no descansa en algo serio. No se trata de definir el concepto gramatical de "renta" sino su concepto fiscal y éste no se encontrará en un Diccionario como el de la Real Academia. Al referirse a este problema, dice el Dr. Magaña en el artículo antes citado:

Los criterios tradicionales, más que las dificultades prácticas, explican que no se haya integrado en una sola medida de capacidad económica para efectos impositivos, los índices parciales que actualmente constituyen la base de distintos gravámenes, tales como los impuestos sobre la renta y sobre las transmisiones de bienes (sucesiones y donaciones). Ese mismo pensamiento tradicional atribuyó durante muchos años determinadas características al concepto de renta que constituían elaboraciones parcializadas, nacidas de las concepciones predominantes, particularmente civilistas. Ello obstaculizó la formulación de un concepto más amplio, y por tanto más apropiado, como índice de capacidad económica, que es precisamente su función en el campo tributario. **NOS REFERIMOS PARTICULARMENTE A LA PERIODICIDAD, EXISTENCIA DE FUENTE PERMANENTE Y OTROS ASPECTOS SIMILARES QUE HAN SIDO IGNORADOS POR LOS AUTORES MAS RECIENTES Y SUPERADOS EN LOS TEXTOS LEGALES DE LA GRAN MAYORIA DE LOS PAISES**" (las mayúsculas son mías)

En la actualidad dos son las escuelas en que se agrupan las distintas teorías sobre el concepto de renta. Estas escuelas son: a) —la que considera a la renta como "corriente o flujo de riqueza"; b) —la que la considera como "incremento patrimonial". Esta diferencia doctrinal es fundamental y produce en la práctica, especialmente en el campo procesal probatorio consecuencias de trascendencia.

La diferencia fundamental que existe entre ambos conceptos de renta estriba en que para la doctrina del "incremento patrimonial" sería renta todo aumento que sufra el patrimonio (incluyendo la plusvalía), cualesquiera que fueren las causas y aunque no haya entrado al patrimonio en forma monetaria. La comparación entre el valor del patrimonio al 1° de enero y el del 31 de diciembre determinaría la renta. En cambio, según la tesis del flujo de riqueza es necesario que haya realización del negocio y que éste se encuentre comprobado.

La definición que nos da el artículo 3 de la ley de 1951 se incorporó sin variación en el artículo 7 de la ley de 1963 y, a mi juicio, es desarrollo del principio del "flujo de riqueza". No creo que en este punto podamos estar totalmente de acuerdo con lo expresado por el Dr. Magaña que cree encontrarse frente a un legislador vacilante con inclinación al concepto del "incremento patrimonial", pero que termina por aceptar, por razones pragmáticas, el concepto del "flujo de riqueza". No alcanzo a ver la vacilación del legislador, ya que la frase final del artículo 7 de la ley de 1963 (2 de la ley de 1951) que dice: "y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen" no puede ser interpretada en el sentido de que

se está aceptando la tesis del "incremento patrimonial", sino que debemos verla como el "atarrayazo" acostumbrado que suele tirar el legislador para evitar que se le escape algún ingreso, en una definición enumerativa; pero este ingreso debe estar **COMPROBADO** en la investigación y **no DEDUCIDO** de la comparación de activos. Tampoco puede usarse la facultad de determinar la renta gravable por medio de "indicios" como argumento para justificar la tesis del "incremento patrimonial", ya que el procedimiento de los "indicios" se usa cuando haya motivo de dudar en lo afirmado por el contribuyente o cuando no haya otra información. La regla general que se deriva del artículo 64 es que la determinación de la renta debe efectuarse sobre lo declarado por el contribuyente, a lo cual se le deberá agregar cualquier otro ingreso que fuere producto de una transacción que resulte comprobada mediante intervención pericial o mediante datos suministrados por la sección de información. ¡Cuán fácil hubiera sido definir el concepto de renta si el legislador realmente hubiera aceptado el principio del "incremento patrimonial"!

b)---Principios nuevos que inspiran la ley de 1963.

(1)---La extraterritorialidad.

La ley de 1951 se caracteriza, inter alia, por su territorialidad. Únicamente eran gravadas las rentas obtenidas en El Salvador. No obstante, durante las discusiones en el seno de la Comisión Mixta, el sector gubernamental hizo ver la necesidad de gravar las rentas obtenidas en el extranjero y se decidió hacerlo exclusivamente en cuanto a las que directa o indirectamente (por medio de la distribución de dividendos o utilidades obtenidos por sociedades que hacen negocios en el exterior) recibían del extranjero. Fueron razones pragmáticas las que se tomaron en cuenta para no gravar la renta de las sociedades procedentes del extranjero. Las complicaciones administrativas eran demasiado grandes para que se incluyera, por ahora, las utilidades de las personas jurídicas dentro del principio de la extraterritorialidad.

Hubo lógicamente oposición en el sector privado a la aceptación de este principio, proviniendo esta oposición casi exclusivamente de los contribuyentes extranjeros domiciliados en el país y de los salvadoreños naturalizados que hicieron sus fortunas en el país pero que aún invierten en sus países de origen.

Fueron las necesidades de desarrollo interno las que fundamentaron la posición del sector gubernamental al propiciar la adopción del principio de extraterritorialidad. Los recursos que produce nuestra economía deben quedar en el país, los necesitamos para financiar nuestros planes de desarrollo. Sabemos que, a pesar de la Ley sobre Transferencias Internacionales, existen muchas maneras de remitir fondos al exterior y si estos dineros iban a ayudar al desarrollo de otros países, justo era que contribuyeran, por lo menos por la vía tributaria a las necesidades internas del país en donde se habían originado. Además, si la justicia tributaria exige que el impuesto de renta se base en la capacidad económica del contribuyente, equitativo es que se agregue la renta obtenida en el exterior a la que el contribuyente obtiene en El Salvador para estimar con certeza su "capacidad contributiva".

Es cierto que debido a las dificultades que existen para obtener, las rentas obtenidas en el extranjero escapan a la ley impositiva; pero esta contingencia no puede tomarse como argumento para defender el principio de la territorialidad. Poco a poco se irán perfeccionando los métodos de información y paulatinamente el principio de la extraterritorialidad irá demostrando sus efectos positivos. Le corresponderá a la Dirección General de Contribuciones Directas sugerir los procedimientos necesarios para lograr la información que necesita para la determinación integral de la renta de los contribuyentes.

Fueron consideraciones sobre el Mercado Común Centroamericano y los prin-



© 2001, DERECHOS RESERVADOS

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

cipios de política integracionista los que obligaron a establecer diferencias en el principio de la extraterritorialidad, aceptándose para el área centroamericana la reciprocidad en el artículo 43 de la ley.

La redacción de este artículo puede prestarse a distintas interpretaciones (que dicho sea de paso no fueron discutidas en el seno de la Comisión) tal como lo hace ver en sus comentarios la señora Virginia G. Watkin, en su obra "Taxes and Tax Harmonization in Central America", publicada por "The Law School of Harvard University" (1967) ¿Trata esta disposición de eximir a los domiciliados en El Salvador del impuesto sobre una renta ganada en otro país centroamericano por el solo hecho de que este otro país acepta el principio de la territorialidad y por lo tanto exime a los salvadoreños domiciliados en ese país del impuesto sobre una renta obtenida en El Salvador, caso en el cual bastará probar la existencia del principio territorial en el país en cuestión? ¿O será necesario probar en cada caso especial que ese país exime del impuesto de renta las ganancias obtenidas en El Salvador en determinadas actividades? En este segundo caso surgen aspectos espinosos debido a los conflictos que pueden surgir sobre "la fuente" de la renta, esto es sobre adonde ha sido ganada la renta. Así, por ejemplo, sigue diciendo la señora Watkin, Guatemala acepta el principio de la territorialidad, pero la ley grava las comisiones ganadas por un contribuyente domiciliado en Guatemala por negocios que haya realizado vendiendo mercaderías guatemaltecas en territorio salvadoreño. ¿Cómo operará en este caso el principio de reciprocidad? Personalmente opino que lo que se tuvo en mente para aplicar la reciprocidad es la característica territorial de una legislación, tal como se expone en la primera alternativa. El segundo caso que pone la señora Watkin es un caso de conflicto de la fuente de la renta, conflicto que no desnaturaliza la territorialidad general de la ley guatemalteca, ya que las comisiones que esta ley grava se consideran devengadas en Guatemala y no es un caso de extraterritorialidad.

De conformidad con el estudio de la señora Watkin, antes mencionado, la reciprocidad tendrá lugar con todos los países centroamericanos con excepción de Honduras, cuya ley acepta el principio irrestricto de la extraterritorialidad, razón por la cual se le aplicará los principios que regulan a los países no centroamericanos y que se han introducido para evitar la doble imposición.

(2)—Las ganancias de capital.

La ley de 1963 no introdujo modificaciones substanciales a los principios que fueron aceptados por la ley de 1951 en cuanto a las ganancias de capital. Lo único que hizo fue establecer un procedimiento para gravar estas ganancias a diferencia de la ley de 1951 que sujetaba este procedimiento a una ley especial que nunca se emitió. Me permito recalcar este hecho porque se han externado algunos comentarios, como los del Dr. Rafael Antonio Carballo, aparecidos en los periódicos de la capital, en los que se expresaban que fue la ley de 1963 la que consideró (erróneamente según ellos) a las ganancias de capital como "renta". Quienes así piensan cometen un gravísimo error, ya que en la Exposición de Motivos de la ley de 1951, al referirse a las ganancias de capital, se dice:

"Esta clase de renta, que hasta ahora no ha sido considerada imponible, dentro de nuestra legislación, significa, para los propósitos fiscales, una verdadera renta que proporciona capacidad contributiva, debiendo en consecuencia considerarse como sujeta al impuesto".

La cita anterior del pensamiento del legislador de 1951 no puede dejar duda alguna de que la ganancia de capital era una "verdadera renta" quedando así sin base alguna la posición asumida por el Dr. Carballo. Es más aún, en el terreno

doctrinario ya este punto ya no se discute por los autores modernos y así el Dr. Alvaró Magaña, en su artículo "El Concepto Fiscal de Renta", que he mencionado anteriormente, nos hace ver que tanto en la escuela que considera la "renta" como "circulación o flujo de riqueza" como la que la considera como "incremento patrimonial", la ganancia de capital es estimada como "renta".

En el seno de la Comisión Mixta nadie se opuso a que la nueva ley gravara las ganancias de capital; no obstante algunos representantes del sector privado insistieron en que se dejara la regulación de esta cuestión a una ley especial, tal como lo hizo el legislador de 1951. Me opuse personalmente a tal manera de pensar que en el fondo no constituía más que una táctica dilatoria para dejar sin gravámen este tipo de ganancias, tal como sucedió con la ley de 1951 ¡Habían pasado 12 años y esa ley especial no se dictaba!

El procedimiento que finalmente adoptó la Comisión Mixta para gravar las ganancias de capital y que se convirtió en norma jurídica al aprobar la ley de 1963, ha sido criticado por considerarlo muy complicado y en ocasiones ha sido calificado de ininteligible. Aunque estas críticas están inspiradas por los sectores afectados por la ley que podían disfrutar de pingües ganancias sin participar con justicia al gasto público, debo admitir que el cálculo del impuesto respectivo reviste alguna complejidad. Fue el Dr. Oldman de la Universidad de Harvard quien sugirió este método y lo hizo en contestación a los anhelos de la Comisión que buscaba un procedimiento que respondiera a los principios siguientes:

- a)—La ganancia de capital es renta;
- b)—El tiempo de posesión del bien objeto de la transferencia debe ser considerado;
- c)—Debe tomarse en cuenta la capacidad económica del contribuyente;
- d)—Debe reconocerse el carácter eventual, no permanente, de esa ganancia;
- e)—No debe obstaculizarse el desarrollo económico

Estos principios que en el fondo no son más que aspectos de la justicia tributaria, por un lado, y del fomento al desarrollo económico, por el otro, tienen necesariamente que introducir en el procedimiento que los regula, cierta complejidad, que naturalmente se convierte en el blanco de los ataques de los sectores afectados por el impuesto. Establecer un método sencillo, como creyó hacerlo, el Ministro de Hacienda, doctor Ricardo Arbizú Bosque, en el malogrado Decreto 215, no puede menos que traer como consecuencia una lesión a los principios de equidad y justicia tributarias. ¿Cómo es posible que una ley que desee respetar estos principios, le imponga el mismo impuesto a dos personas que obtengan la misma ganancia de capital pero que disfruten de rentas substancialmente distintas? Si la ganancia de capital es por su naturaleza "renta", su gravámen tiene que estar inspirado por los mismos principios y descansar en los mismos fundamentos que el resto de la "renta imponible", con las solas limitaciones que se derivan de la naturaleza de eventualidad que tipifica esta clase de ganancia. Fue el afán de armonizar los principios mencionados lo que consecuentemente introdujo el elemento de complejidad en el respectivo procedimiento.

El método adoptado sugerido por el profesor Oliver Oldman (1), vinculó la ganancia de capital con los demás ingresos del contribuyente, tomando en cuenta así la capacidad económica; (2) tomó en consideración el número de años que el bien ha sido poseído, reconociendo así que la utilidad no ha sido obtenida en un solo año; (3) Se aplica una tasa inferior a la que le correspondería si toda la utilidad fuere incluida en la renta, reconociendo así la eventualidad; (4) se le da un tratamiento preferencial en caso de las acciones de una sociedad anónima para fomentar las transacciones de estos valores tan vinculados al desarrollo económico nacional.

Para terminar quiero hacer la siguiente observación: la complejidad de un procedimiento no es un mal "per se" si esta complejidad es consecuencia de la aplicación de principios tributarios adecuados; y la sencillez del método no es un bien "per se" si no se respetan esos principios. Por esta razón la experiencia nos demuestra que a mayor grado de aplicación de la Justicia Social mayor complejidad tienen los procedimientos.

(3)—Fomento al Desarrollo Económico Social.

La Comisión Mixta estuvo constantemente preocupada por hacer una ley que no obstaculizara —y si posible fomentara— el desarrollo económico del país, sin olvidar —eso sí— (y lo recalco porque muchos lo olvidan al comentar la ley de 1963) que existe otra ley, la Ley de Fomento Industrial, que tiene por objeto específico, fomentar el crecimiento económico nacional.

Ya me he referido anteriormente a esta cuestión, y he dicho que las críticas que repite el sector privado, alegando que la ley de 1963, por lo alto de los impuestos, frena el desarrollo, no descansan en nada serio ni habían sido comprobadas por la experiencia. Al contrario, cité la opinión del Dr. Alvaro Magaña basada en estudios que comprueban que la carga o presión tributaria en El Salvador no es mayor que en el resto de los países centroamericanos y que por lo tanto no era posible hablar seriamente de "desventaja" para los industriales en el Mercado Común Centroamericano. Deseo ahora señalar algunos aspectos de la ley que favorecen el desarrollo.

En primer lugar es necesario mencionar las "depreciaciones". Esta cuestión tuvo en mi pensamiento un lugar preferido. Estimé indispensable establecer un sistema de "depreciaciones" que reflejara, hasta donde fuera posible, la realidad. Digo "hasta donde fuera posible" porque en numerosas ocasiones es difícil estructurar un sistema justo de depreciación debido al adelanto tecnológico. La rapidez de este adelanto obliga al industrial progresista a sustituir su maquinaria que se ha convertido en obsoleta, no por el desgaste natural sino porque han salido innovaciones que permiten producir más barato y que de no introducir las en su empresa le impediría competir en el mercado. No obstante, se trató de lograr algo que satisficiera al industrial y por esta razón la Comisión Mixta solicitó la opinión del sector privado y al recibirla aceptó en todas sus partes las tablas de depreciación que le fueron enviadas. Pero la Comisión no solamente se conformó con adaptar esas tablas a la realidad, sino que introdujo un sistema acelerado de depreciación agregándolo al que existía tradicionalmente para que el contribuyente seleccionara el que más le conviniera. Con este nuevo sistema, el interesado le podía hacer frente a los casos en que por cualquier motivo el bien sufre mayores pérdidas de valor en los primeros años que en los últimos del período aceptado para la depreciación total.

El aumento de la depreciación o sea la disminución del período de depreciación que estableció la ley de 1963 en relación con la anterior, y la introducción del nuevo sistema de depreciación, son incentivos fiscales cuya utilidad y valor no han sido justipreciados por el contribuyente o por el político en sus verdaderas proporciones. No se debe perder de vista que toda modificación en las tablas de depreciación tiene como consecuencia aumentar o disminuir la cantidad del impuesto sobre la renta, ya que las sumas que resultan de la aplicación de estas tablas se deducen de la renta bruta para calcular la renta imponible. El legislador salvadoreño no ha hecho suficiente uso de este tipo de incentivo fiscal para influenciar el desarrollo económico y es por esta razón que recalco su importancia. En estos momentos de desempleo y de crisis económica en los que el alto impuesto de vitalidad obstaculiza la industria de la construcción, sería muy apropiado aumentar

el valor de la depreciación de las construcciones destinadas al comercio y a la industria que se iniciaran durante el año en curso. Este aumento en el valor de la depreciación compensaría los efectos nocivos del alto impuesto de vitalidad y actuaría como un poderoso incentivo para que el sector privado invirtiera en este tipo de construcciones.

El hecho de que las "depreciaciones" jueguen un papel tan importante en una estructura tributaria nos hace ver la imposibilidad de llegar a conclusiones válidas cuando sólo se comparan las tasas de las tasas impositivas, procedimiento este último favorito de los periodistas legos en materia fiscal.

Otro incentivo al fomento económico de importancia es la deducción de las pérdidas sufridas en actividades calificadas conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y de Economía que no hayan sido absorbidas por las ganancias obtenidas de otras fuentes de ingreso, dentro de los siete años siguientes a aquél en que se hubieren sufrido las pérdidas (Art. 27, letra h). Es posible que este importante incentivo fiscal debería ser ampliado a las actividades agrícolas calificadas por el gobierno para que la bondad de este principio se hiciera sentir con más fuerza en nuestro desarrollo; pero aun en la forma en que aparece redactado constituye un arma de desarrollo que complementa los objetivos de la Ley de Fomento Industrial y salvaguarda la inversión privada en actividades de cierto riesgo o que pueden sufrir pérdidas en su inicio.

La deducción de las pérdidas es un principio nuevo que no existía en la legislación anterior y que también pasa desapercibido, a pesar de su importancia, cuando el sector privado comenta nuestra estructura tributaria.

Es necesario mencionar igualmente como incentivo al fomento económico la forma en que la ley reguló el impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas. No entraré en un análisis detallado de esta cuestión tan controvertida porque deseo remitirme a mi artículo que salió publicado en la Revista de la Colección Jurídica de la Universidad de El Salvador (1968) dedicada al Impuesto Sobre la Renta, bajo el título "Opinión del Dr. Francisco Roberto Lima". En este trabajo trato de rebatir las críticas del sector privado que creía ver en esa regulación un obstáculo al progreso económico por la descapitalización que, a juicio de ese sector, sufrían las sociedades anónimas.

(4)—Otros principios de la ley de 1963.

De especial interés es la forma en que la ley de 1963 reglamentó la "deducción básica" y "la deducción por los hijos".

En lo referente a la primera cuestión, la ley se apartó del sistema tradicional que establecía una cantidad que se deducía de la renta neta en concepto de "deducción básica", que correspondía a un mínimo de renta exenta de impuesto y adoptó el sistema del "crédito fiscal" calculado en 180 colones que se deduce del impuesto que debe pagarse. La razón que tuvo la Comisión para ese cambio es obvia ya que en el sistema tradicional se favorecía a los grandes rentistas por el carácter regresivo de la "deducción básica". En efecto, a nadie se le escapa que la deducción de 6.000 colones en concepto de "deducción básica" a un rentista que debido a la cuantía de su renta imponible llega a una tasa marginal del 30% le representa un impuesto menor de 1.800 colones. En cambio a un pequeño rentista que sólo llega a una tasa marginal del 5%, la misma deducción básica sólo le disminuirá su impuesto en 300 colones. Esta regresividad vulnera el principio de equidad que es salvaguardado con el sistema del "crédito fiscal" que permite una disminución de 180 colones de impuesto, cualquiera que fuere la cuantía de la renta. Al fin y al cabo, las necesidades mínimas humanas descansan en la naturaleza del hombre y no en su grado de fortuna.

En lo referente a la "deducción por hijos", la Comisión creó introducir mayor equidad al vincular la deducción de quinientos colones por hijo a la cuantía de la renta. Por esta razón el artículo 31 establece que si la renta neta llega hasta treinta mil colones la deducción será por el total de hijos, si la renta llega a cuarenta y cinco mil colones la deducción se hará por el número de hijos en exceso de uno, y así en adelante por cada quince mil colones de renta hasta sesenta mil colones.

E) CONCLUSIONES

Ninguna ley de impuestos es bien recibida, ni ningún defensor de ella adquiere popularidad. No obstante, tengo la íntima convicción de que la ley de 1963, a pesar de los fuertes ataques de que ha sido objeto por los sectores afectados por ella, ha demostrado a través del tiempo de que está ajustada a nuestra realidad y a la etapa histórica y económica que vive El Salvador. Por esta razón ha podido resistir todos los intentos de reforma de sus principios fundamentales patrocinados por poderosos intereses y políticos inescrupulosos que olvidando el interés nacional se convierten en lacayos de los pudientes ya sea para adquirir popularidad barata ya para afianzar sus posiciones. La única excepción fue la reforma introducida al sistema de retención para las sociedades anónimas en la administración Rivera que se caracterizó por su demagogia y su entreguismo a los intereses de la oligarquía.

El actual gobierno que se ha distinguido por una incapacidad administrativa inigualada en nuestra historia, que no ha sabido ni ha podido hacerle frente a los problemas económicos tradicionales y que, consciente o inconscientemente, ha llevado al país a una confrontación bélica inútil con Honduras, costosa en vidas y en dinero, que nos ha traído el odio con los demás pueblos centroamericanos y que tendrá repercusiones económicas negativas que este gobierno, en su pobreza espiritual, ni siquiera pueden imaginar, trató de introducir reformas al procedimiento que la ley contempla para gravar las ganancias de capital. Llegó a tal grado su característica incapacidad que no pudo redactar un decreto técnicamente viable, y después de recibir el repudio de todo el gremio de abogados tuvo que derogarlo y poner nuevamente en vigencia la ley de 1963 en esa parte.

El Decreto 215 que establecía un impuesto del 4% sobre las ganancias de capital, tenía por objeto, según sus autores, el lograr una mayor efectividad en la recaudación del impuesto e introducir un procedimiento fácil para el cálculo del impuesto. Tal como lo expliqué al analizar el gravamen sobre las ganancias de capital, un impuesto proporcional que no toma en cuenta el resto de la renta del contribuyente y que no hace diferenciación sobre el tiempo de posesión, viola los principios de equidad tributaria. En el fondo, este Decreto 215 tenía por finalidad real disminuirle a los grandes rentistas el impuesto que debían pagar de conformidad con la ley de 1963 en perjuicio de las personas de bajos ingresos, a quienes, por el contrario, se les aumentaba sus respectivos impuestos. Esta contrarreforma, inspirada por los intereses de la oligarquía e introducida por los que se han puesto a la cabeza del gobierno actual, no llegó a materializarse, por la incapacidad de sus autores; pero los esfuerzos de destruir la ley de 1963 seguirán hasta lograr sus objetivos, que son hacer descansar la estructura tributaria sobre las espaldas del pueblo, liberando a la oligarquía de una carga tributaria que no quiere reconocer so pretexto de que es necesario formar capital para hacerle frente a las necesidades de nuestro desarrollo económico.

La administración de la ley de 1963 ha causado problemas de difícil solución y en ocasiones ha producido una inseguridad perjudicial al clima psicológico que debe reinar entre los contribuyentes. Estos problemas han sido causados por oscuridades que tiene la ley, por defectos en su redacción y por vacíos que contiene. Estas imperfecciones, consecuencia lógica de toda obra humana, deben corregirse

para lograr una aplicación racional y constante de la ley y para que el contribuyente sepa a que atenerse. Ya esta cuestión fue prevista por la Comisión Mixta y por la importancia que tiene la mención para recordar que se hizo recomendaciones verbales a los representantes de la Dirección General de Contribuciones Directas que asistían a las sesiones en el sentido de que se preocuparan por la recopilación y publicación de las resoluciones dictadas por la Dirección General, por el Tribunal de Apelaciones y por la Corte Suprema de Justicia en los respectivos amparos. La Comisión creyó que la Dirección General de Contribuciones Directas podía actuar en forma similar en que actúa la Corte Suprema de Justicia de conformidad con el artículo 5 del Código Civil que dice

24

“Art 5.—La Corte Suprema de Justicia, en uso de la iniciativa de ley que le concede la Constitución, dará cuenta al Cuerpo Legislativo en cada una de sus sesiones ordinarias, de las dudas y dificultades que le hayan ocurrido en la inteligencia y aplicación de las leyes y de los vacíos que haya notado en ellas, proponiendo los correspondientes proyectos de ley”.

Esta disposición es muy sabia y de su correcta aplicación resultaría el mejoramiento constante de nuestra legislación. Es cierto que la Dirección General de Contribuciones no tiene “iniciativa de ley” pero bien podría enviar sus recomendaciones al Ministerio de Hacienda o a la propia Corte Suprema para que por esos canales llegara a conocimiento de la Asamblea Legislativa.

Agosto 1963

Francisco Roberto Lima,
Dr. en Jurisprudencia y Ciencias Sociales.