

La ganancia de capital, sus problemas prácticos en nuestra legislación

CATALOGADO

josé salvador soto

E

L tema de la Ganancia de Capital desde el punto de vista doctrinario, y como recurso financiero para llevar ingresos por medio de los impuestos al Tesoro Nacional, constituye una de las situaciones más apasionantes y de mucha discusión hoy en día. A grado tal, de que muchas legislaciones se han abstenido de regular el impuesto sobre la ganancia de capital y se mantiene en discusión la procedencia o no, de un establecimiento. En el presente estudio, se trata de analizar en la primera parte, el aspecto teórico; y en la segunda, se hace el análisis correspondiente a nuestro régimen normativo, haciendo referencia al Decreto 215 que si bien se encuentra derogado, desde el punto

de vista del análisis se hace necesario hacer referencia a él.

En efecto, a continuación iniciaremos en el orden relacionado, los temas en estudio

Al hacer el análisis del desarrollo histórico del concepto de Renta como medio para ensanchar la base del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que se van tomando nuevas categorías de ingresos y uno de ellos es la ganancia o utilidad obtenida en la venta de bienes muebles e inmuebles cuando no se hace profesión habitual, denominada por los tratadistas "Ganancia de Capital" Esta categoría de ingresos, en principio plantea el problema de que si es o no renta, y luego, si es procedente la creación del gravamen sobre dichas ganancias El problema parece que se ha ubicado en los conceptos tradicionales y modernos que en economía y finanzas públicas se tiene de la fuente impositiva denominada RENTA Ha sido notorio que según el concepto tradicional de Renta, debería de existir como nota esencial de ésta, el fenómeno económico de la periodicidad, y que en los casos de ingresos en que no se da esta característica se tenían como ganancias pero no como Renta, en el sentido fiscal de la palabra. Podríamos decir, que éste es el criterio negativo para sostener que las ganancias de capital, no deben ser gravadas, pero de conformidad con los conceptos modernos de Renta, este aspecto de la periodicidad ha pasado a segundo plano, y la mayor parte de tratadistas están de acuerdo en que constituyen ingresos gravables para el sujeto pasivo, y que en consecuencia, deben ser gravados Ahora bien, aceptado el criterio de que las ganancias de capital deben ser gravadas de acuerdo con el principio de la capacidad contributiva por el cual debe de tributar con más impuesto el que más capacidad económica tenga, y con menos, el de bajos ingresos; no gravar estas ganancias o ingresos en ciertos sujetos pasivos, sería violar el principio de

generalidad porque no habría razón para exonerarlo en relación a los otros sujetos que obtengan una mayor capacidad contributiva con ingresos ordinarios De tal manera que el principio de sacrificio de la carga tributaria, nos lleva a la conclusión de que dichas ganancias deben ser gravadas para darle un tratamiento fiscal en igualdad de condiciones al sujeto pasivo.

El segundo problema para gravar las ganancias de capital, siempre desde el punto de vista teórico, se presenta cuando queremos introducir esta ganancia dentro de los conceptos de Renta: "Flujo o corriente de ingresos" o "Aumento Patrimonial", pues en el primer concepto, sólo se grava la ganancia de capital cuando se realiza la venta del bien, en cambio, en el segundo concepto, se puede gravar la ganancia de capital con sólo que se produzca el fenómeno de plusvalía que desde luego, produce un aumento económico en el patrimonio del contribuyente

Sobre esto último, cabe traer a cuento los conceptos de renta que dan algunos autores a fin de aclarar la relación que existe entre la ganancia de capital y dichos conceptos

Veamos al respecto; las citas que nos hace Ricardo Guillermo Castañeda, en su tesis doctoral: Según Schanz: "Renta es todo aumento neto de la riqueza individual en un período específico de tiempo"

HAIG: "Renta es el valor monetario del aumento neto del poder económico de una persona en un período específico de tiempo"; y,

SIMONS: "La Renta personal puede ser definida como el resultado que se obtiene agregando el consumo efectuado durante el período, a la riqueza individual al final de éste y sustrayendo la riqueza al principio del mismo"

Autores como Goode, simpatizan con los conceptos de Haig y Simons, pero consideran que como no es posible tomar en cuenta todos los cambios que un momento dado han incremen-

tado el valor de los bienes y obligaciones de los contribuyentes, la renta personal aceptada como base de imposición, debe de estar formada a través de transacciones o en operaciones contables (1).

Es decir, que el criterio del "Aumento Patrimonial", queda como un ideal impositivo y en efecto, nosotros estimamos que dicha ganancia dada su naturaleza se encuadra mejor en el concepto "Flujo de Ingresos"

Se sostiene también, que por razones de técnica administrativa, y de una percepción del impuesto más eficaz y objetiva, es aconsejable que la ganancia de capital sólo se grave cuando se realice la venta del bien, porque es en ese momento, en que el sujeto pasivo tiene la capacidad real y efectiva de poder contribuir al pago del impuesto.

Desde el punto de vista de la política fiscal del Estado, se señala que el impuesto sobre ganancia de capital produce un efecto negativo en la economía de un país, porque congela la inversión, especialmente en el campo de la creación y desarrollo de las Sociedades de Capital. Sobre este efecto económico negativo, también se ha llegado a investigar que no es determinante para las decisiones del inversionista, pues éste fundamenta sus decisiones en otras causas de tipo social político y económico, pero no en el efecto de un impuesto específico

Ahora bien, otro aspecto importante que presenta este gravamen es el tratamiento que debemos darle tomando en cuenta que constituye, para el sujeto pasivo, un ingreso eventual o extraordinario. Esto es una consecuencia de la aplicación del principio de equidad, pues sería injusto darle el mismo tratamiento tanto a los ingresos ordinarios como a los extraordinarios, porque inciden circunstancias específicas distintas en la forma de obtenerlos. Sobre este problema, es el legislador el que encuentra un campo bastante complejo, porque tiene que dar la norma basado en el principio de equidad,

cuyo objetivo se materializa en las cuotas impositivas que se apliquen ya sean estas proporcionales o progresivas

Sobre este último problema, nosotros abogamos sobre la cuota progresiva, considerando que mide con más acierto la capacidad contributiva del obligado y permite por otra parte, reconocerle las deducciones para la obtención de dicha ganancia, como son: el costo básico del bien, la depreciación y otros gastos que inciden directamente en la venta de un bien, ya sea éste mueble o inmueble. También este tratamiento permite compensar las pérdidas de capital contra las ganancias de capital, a fin de ajustar la capacidad contributiva con una tasa progresiva, en relación a una base progresiva. Debe hacerse notar respecto a las pérdidas de capital, que en el caso de no quedar totalmente liquidadas en un ejercicio, es conveniente y justo amortizarla en ejercicios futuros. En cambio, en el sistema proporcional, tendríamos que aplicar tasas bajas, y en consecuencia, para no erosionar la base impositiva, no deben reconocerse ciertas deducciones, ni compensar las pérdidas de capital. Sobre este problema de la aplicación de tasas, algunos tratadistas se pronuncian por el sistema progresivo, y en el caso nuestro, el legislador ha seguido este criterio como lo veremos oportunamente

Volviendo a los procedimientos para gravar la ganancia de capital, se presentan los siguientes:

1) Un tratamiento a la ganancia de capital, calificándola a corto y a largo plazo, dejando para el primer caso, las obtenidas en la venta de bienes que se han poseído hasta 6 meses, y a largo plazo, cuando se han poseído más de 6 meses; a corto plazo, la ganancia se grava como renta ordinaria, y en el otro, con tasas progresivas hasta del 25%.

2) También se reconoce un 10%

de amortización para cada año de tenencia de la propiedad. Este sistema se critica de simbólico porque en definitiva desvanece la base imponible.

3) Existe también el procedimiento de aplicar una cuota o tasa proporcional sin tomar en cuenta los años de posesión

4) Puede integrarse la ganancia de capital con la renta ordinaria, atenuando la progresividad con una media tasa como lo señala nuestro legislador; y,

5) Para los bienes inmuebles con una posesión mayor de 10 años, y los muebles con una posesión mayor de 5 años, se consideran exentos, pero menos de esos años es gravable la ganancia de capital en su totalidad, pero con tasas progresivas especiales

Como puede verse, es difícil encontrar un tratamiento adecuado y es por ello que el legislador debe tener el máximo cuidado para no violar los principios tributarios que fundamentan el impuesto

Por otra parte, el gravamen de las ganancias de capital, sirve también como instrumento para impedir la evasión de impuesto que podría producirse en las Sociedades de Capital, a través de la acumulación de utilidades, especialmente cuando el tipo de Sociedad es de las que se califican como sociedades cerradas. Es decir, que nada le costaría a una Sociedad de éstas acumular las utilidades y transferir las acciones, obteniendo un beneficio con su venta, debido a la plusvalía de las utilidades acumuladas. Cabe señalar en relación a este problema, que el Fisco sólo puede supervisar las transacciones de las acciones nominativas, en cambio, las acciones al portador, serían de imposible fiscalización por no saberse quien es su portador, de ahí que en algunas legislaciones por razones tributarias no se permite la emisión de esta clase de acciones. Nuestra opinión

es que la evasión señalada no se puede producir por las razones siguientes: en primer lugar, porque tenemos el gravamen de las ganancias de capital en la venta de acciones, y en segundo lugar, con base en el Decreto Legislativo que regula el Régimen Especial Sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País.

Para terminar este problema teórico de las Ganancias de Capital, es preciso señalar que el impuesto sobre dichas ganancias produce efectos económicos en los valores de los bienes inmuebles conocidos como "Amortización" o "Capitalización", según se establezca o se derogue dicho impuesto, pero dado que el desarrollo de este fenómeno es del campo puramente económico, no lo tocamos, a fin de conservar el estudio dentro del campo fiscal solamente

SEGUNDA PARTE

El desarrollo de esta segunda parte, comprende, el análisis jurídico fiscal de la legislación en la forma que nuestro legislador la ha venido dando, comenzando desde la Ley de 1951, hasta el Decreto N° 300 de Interpretación auténtica del quince de Abril de 1969, publicado en el Diario Oficial del 29 del mismo mes y año.

Al respecto, para una mejor interpretación de la Ley, se hace referencia de algunas opiniones de técnicos extranjeros que han colaborado en la regulación de ésta institución.

A continuación en el orden relacionado continuamos nuestro trabajo:

LEY DE 1951

El primer antecedente histórico normativo sobre la decisión de gravar la ganancia de capital, lo encontramos en la exposición de motivos de la Ley de 1951 que 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”.

“Con el objeto de estimular las inversiones de capital a largo plazo, y evitar la especulación que se desata en épocas de auge económico con grave acentuación de los fenómenos inflacionarios, se establece que se tomará el ciento por ciento de las ganancias o pérdidas de capital, cuando el bien ha sido poseído por un término no mayor de dos años, pero si dicho término es mayor de dos años, se tomará solamente el cincuenta por ciento”.

“El plan propuesto tendrá la ventaja práctica de mejorar el Impuesto de Vialidad, y de suministrar mejor información para la determinación de los valúos, requerida para la administración de diferentes Impuestos, como el gravamen de las sucesiones y los mismos Impuestos sobre la Renta y de Vialidad”.

En efecto, con base en lo anterior, el Art. 7º de la Ley aludida, reguló el gravamen así:

“La ganancia obtenida en la venta, permuta o cualquier otra forma de transferencia será objeto de imposición por una Ley especial”.

Art 7º: “La ganancia obtenida en la venta, permuta o cualquier otra forma de transferencia de bienes muebles o inmuebles, por una persona que no haga profesión habitual o comercio de la compra venta, permuta, venta o disposición de tales bienes, será objeto de imposición.

Una Ley especial regla-

mentará la forma de computarla y establecerá su gravamen”.

Ahora bien, como la disposición antes citada no se aplicó por falta de esa Ley especial a que se alude en el inciso segundo, no se afrontó ninguna clase de problemas, ni el contribuyente pagó impuesto alguno por no estar debidamente reglamentada la forma de computar dicho gravamen que es una de las cosas más delicadas que surgen en esta situación, porque no es lo mismo percibir una renta ordinaria que una eventual como lo es la ganancia de capital, pero sí se deja ver claro en la disposición, que el legislador se acoge para gravarla, al concepto de venta como flujo de ingresos, o sea, que debe de haber una realización de dicha ganancia. Este mismo criterio siguió el legislador del 63, tal como lo veremos oportunamente.

LEY DE 1963

Respecto a este período en que se legisló sobre la ganancia de capital, no obstante de que había un criterio tanto financiero como de derecho tributario sobre el gravamen en estudio, se tuvo que justificar el tratamiento del nuevo régimen impositivo con la asesoría de técnicos extranjeros, que el respecto opinaron lo siguiente:

INFORME COSIANI

“Sobre las ganancias de capital, es tanto que su imposición no debe ser considerada solamente como un problema de justicia y equidad fiscal sino como instrumento eficaz para combatir la especulación. Si la perspectiva de una ganancia futura está disminuida por un Impuesto, se desalienta la compra de los bienes que se adquieran solamente por esperar que su valor aumente”.

INFORME PROFESOR OLDMAN

“El problema de las ganancias de capital debe ser resuelto, puesto que la Ley de 1951, lo limita a una Ley especial, que nunca tuvo efectividad. Este aspecto debe examinarse a la luz de las técnicas distintas por los contribuyentes, para convertir el cuerpo de las ganancias acumuladas en ganancias de capital, libres de Impuestos, y también la calidad de sujeto, libre de Impuestos de mercado, para promover inversiones en operaciones de esta naturaleza, antes que en operaciones de actividad industrial”.

“La ganancia de capital, continúa Oldman, tiene necesariamente que ser gravada, especialmente, en cuanto a bienes inmuebles de Sociedades. El método tendría que ser el de considerar la suma de ganancia de capital la diferencia entre el producto y costo de la venta, menos depreciación autorizada para efectos del Impuesto sobre la renta y dividirla primero, entre una cifra igual al número de años que para él hubiere estado en poder del contribuyente. La cifra resultante, incluida en los ingresos a fin de formular un cómputo provisional del impuesto adeudado; éste sería dividido entre el ingreso gravable, a fin de computar la tasa efectiva del impuesto aplicable por un período impositivo. Esa tasa, sería entonces aplicada a la parte de la ganancia de capital, que había estado excluida del cómputo provisional del impuesto; el impuesto sobre esa parte se sumaría entonces al impuesto provisional para determinar el adeudo impositivo del contribuyente. Al establecerse, que, un tratamiento especial a las ganancias de capital por conceptos de venta o transferencia de acciones de Sociedades, podría optarse por una tasa máxima del 25 al 30% sobre tales ganancias, la autorización de operaciones futuras, libres de impuesto. Estas operaciones serían la reinversión inme-

diata en otras acciones del producto íntegro de la venta de las acciones de las cuales se haya derivado la ganancia de capital”

30

INFORME DEL PROFESOR SHERE

“Sobre las ganancias de capital señaló que ellas deben proceder de la propiedad real, pero nunca de perspectivas, y como consecuencia, deben ser impuestas como rentas personales. Deben ser computadas por la resta del precio de venta del bien, del precio de compra de él mismo, más un interés del 8% del precio de compra por cada año que para él haya estado en poder del contribuyente”

Con base en lo anterior, puede verse que de los problemas que plantea el tratamiento impositivo a las ganancias de capital, es el de considerarla como renta eventual, o como renta ordinaria, lo que trae como consecuencia, que en el primer caso debe atenuarse la progresividad del Impuesto porque dicha ganancia se considera percibida sobre todo en los bienes inmuebles, en el número de años en que se ha poseído la misma por los efectos de la plusvalía.

Expuestos los criterios anteriores, veamos como nuestro legislador reguló la ganancia de capital en las disposiciones que contiene la Ley de 1963. Para un desarrollo sistemático del análisis, expondremos primero las disposiciones sustantivas, y luego la disposición que se refiere al procedimiento para calcular el Impuesto respectivo.

DISPOSICIONES SUSTANTIVAS

Ganancia o Pérdida de Capital

Art 14.—La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique ha-



bitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas:

1) En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital. Si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital.

Se considerarán mejoras todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admisibles como gastos de producción de su renta o de conservación de su fuente.

2) La pérdida de capital será deducible de la ganancia de capital. Si la ganancia excede a la pérdida, el excedente, o sea la ganancia neta de capital, se computará en la renta de acuerdo con el artículo 45. En caso de que la pérdida exceda a la ganancia, el saldo podrá ser usado dentro de los cin-

co años siguientes contra la ganancia de capital.

3) El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará en el caso de que sean adquiridos a título oneroso deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la Ley.

El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia, será el costo básico del donante o causante.

El costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1964, será su valor comercial a esa fecha.

El valor comercial así declarado servirá también para efecto de determinar el impuesto de vitalidad, en años posteriores a la declaración.

4) La ganancia de capital que se obtenga cuando un bien se venda a plazos, será regulada en el reglamento respectivo.

5) El costo básico de una porción será determinado proporcionalmente al costo básico de todo el bien.

ANALISIS

Como puede verse, el criterio de nuestro legislador, fue influenciado por la asesoría técnica extranjera, y ésto ha dado motivo a la difícil aplicación de dicha disposición por no estar la suficientemente clara, tal como lo veremos en su oportunidad.

La primera consideración que hacemos al respecto, es sobre el sujeto pasivo obligado al pago del tributo, pues solamente quedaron señalados la persona natural o jurídica, y se omitió la sucesión y el fideicomiso. Esta situación, da lugar a sostener la tesis de que si estos dos últimos sujetos no fueron señalados por la Ley, no están obligados al pago del impuesto sobre ganancia de capital. Ahora bien, podría sostenerse que no era necesaria la determinación de dichos sujetos en esta disposición, porque el Art 1º de la Ley, es la disposición pertinente a la que en materia de sujetos obligados debemos atenemos. Conforme la primera tesis desde luego, podríamos llegar hasta la ilegalidad del impuesto. Por de pronto solamente señalamos el problema para abordarlo con más detalle en posteriores estudios.

El segundo problema que señala la disposición, es el referente a lo que debemos entender por habitualidad, ya que de esta situación, el ingreso se puede calificar de ordinario o de eventual. Cabe preguntarnos, si este concepto de habitualidad, podemos ubicarlo dentro del área de los actos mercantiles, o nos quedamos dentro de un criterio de carácter puramente tributario, en el cual ha prevalecido el número de actos ejecutados y la intención de lucro. Este problema de la habitualidad, en algunos casos plantea situaciones indecisas tanto para el contribuyente como para la administración de los impuestos, pues en los casos en que una persona fraccione una propiedad y pueda tener actos habituales en la venta de dicha propiedad, no habrá ganancia de capital; pero, si esta misma persona vende una propiedad únicamente porque la plusvalía le beneficia, en efecto estaría obteniendo una ganancia de capital. El problema como puede verse es distinguir dentro de los actos económicos de un contribuyente, donde hay habitualidad, y cuando no la hay. Ya hemos señalado, que los tribunales adminis-

trativos se han limitado únicamente a la cuantía de los actos, y a la intención lucrativa para determinar si hay o no habitualidad

Continuando el análisis, el numeral primero del artículo en estudio, señala las deducciones a que tiene derecho el contribuyente, y esta es una consecuencia de la aplicación del sistema progresivo, porque siempre en este sistema, se pretende determinar la capacidad contributiva del sujeto obligado, aplicando las tasas sobre la ganancia neta. En consecuencia, el legislador señaló las siguientes deducciones: el costo básico del bien; el importe de las mejoras efectuadas para aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. En términos precisos, nos vamos a referir a cada una de dichas deducciones

COSTO BASICO DEL BIEN

En primer lugar, el numeral tres de esta disposición, nos remite a lo que debemos entender por costo básico de los bienes muebles e inmuebles, y al efecto señala tres clases de costos:

1) Para los bienes adquiridos a título oneroso a los cuales habrá que deducirles la depreciación que se haya realizado y admitido de acuerdo con la Ley, o sea la admitida por Contribuciones Directas con base en el Art 26, literal (i) de la misma Ley. Cabe mencionar, que debemos entender por depreciación admitida conforme la Ley, porque se presentan estas tres situaciones: cuando presentamos nuestra declaración reclamamos la depreciación conforme la Ley; cuando nos fiscalizan la declaración y no nos rechazan la depreciación podemos decir que está admitida conforme la Ley; y cuando ha prescrito el derecho de emitir complementarias por la Dirección General de Contribuciones Directas, podemos decir que dicha depreciación también ha sido admitida conforme la Ley. Se concluye, de

que el legislador no aclaró este problema y sólo una interpretación nos puede dar la solución que oportunamente plantearemos

2) Respecto al segundo costo, es el de los bienes adquiridos a título de donación o herencia, que será el mismo costo del donante o causante, dice la disposición. Este costo se justifica de la siguiente manera. Si se hubiera aceptado como costo básico el valor de los bienes en que los recibe el heredero, surgiría un medio por el cual el Fisco dejaría de percibir menos impuestos al realizarse la venta de dichos bienes por parte del heredero o donatario, porque no hay duda de que el valor de adquisición para el causante, es menor que el valor que puedan tener dichos bienes a la fecha de su muerte, que es cuando los está recibiendo el heredero. En consecuencia, esa diferencia de valor, al realizarse la venta de dichos bienes por el heredero, dejaría de ser ganancia de capital, por estar incorporada al valor de los bienes como costo básico de los mismos

Respecto a los dos costos anteriores, nos permitimos señalar que deben entenderse para las situaciones posteriores al 1º de Enero de 1964. Debe tomarse en cuenta, que de conformidad con el Decreto 255, de fecha 24 de Enero de 1969, que oportunamente analizaremos, todos estos costos básicos quedaron actualizados, toda vez que el contribuyente haya revaluado su bienes de conformidad con el Decreto Legislativo número 216 publicado en el Diario Oficial del 13 de Diciembre de 1968.

El numeral 4º regula la ganancia de capital, en la venta a plazos, y en efecto; debemos de remitirnos al Art. 12 del Reglamento en relación con los Artículos 7, 8 y 9, también del Reglamento, que regulan: la venta a plazos; el arrendamiento con promesa de venta; y el caso del recobro del bien respectivamente.

Ahora bien, sobre estas disposiciones reglamentarias, cabe hacer mención, que el Decreto 215, que oportunamente estudiaremos, las derogó tácitamente como una consecuencia de la derogación de la disposición en estudio. En consecuencia, si el Decreto 255 ha dejado vigente otra vez esta disposición, debe nuevamente reglamentarse la venta a plazos, el arrendamiento con promesa de venta, y el caso del recobro del bien, porque no puede aceptarse que se produzca una promulgación tácita de dichas disposiciones.

Por otra parte, es algo confuso aplicar estas disposiciones reglamentarias al régimen de la ganancia de capital, pues todos sabemos que en la venta a plazos, se puede diferir la utilidad y no así en el arrendamiento con promesa de venta. En nuestra opinión, es necesario reglamentar en forma clara y concreta, que tratamiento debe dársele a la ganancia de capital, en los casos en que ella pueda diferirse.

Respecto al numeral 4º, la disposición es clara porque nos señala en forma lógica como debemos determinar la ganancia de capital, cuando se venda la porción o la parte de un bien. El sistema que debe aplicarse, es un reparto proporcional directo. Por ejemplo: en el caso de que diez manzanas tengan un costo básico de ₡ 10 000 00, el costo básico de una manzana, será de ₡ 1.000 00.

Respecto a los gastos necesarios para efectuar la transacción, son aquellos que debe hacerlos el vendedor y que por regla general son los honorarios pagados a los corredores y comisionistas; las costas de la escritura y de cualquier otra solemnidad de la venta.

GANANCIA DE CAPITAL EN VENTA DE ACCIONES

La disposición que a continuación comentaremos, podemos decir, que es

el complemento de la anterior, y es uno de los problemas que más se discute en los países de economía en desarrollo como el nuestro, pues el argumento más fuerte que se ha esgrimido para que no se grave la ganancia de capital obtenida en venta de acciones, es que le quita impulso al inversionista en la constitución y desarrollo de las Sociedades de capital. Veamos la disposición

Art. 15.—La ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas, no será gravable en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción se haya reinvertido en el término de quince meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Ministerio de Economía. Tal lista deberá incluir solamente sociedades cuyas principales actividades son efectuadas en El Salvador u otros países centroamericanos.

El costo básico de las acciones en las cuales se hizo la reinversión, será el mismo costo básico que para el contribuyente tenían las acciones vendidas.

Si el contribuyente sólo reinvierte parte de la ganancia de capital en la forma y tiempo indicados en el inciso primero, la parte proporcional correspondiente no reinvertida, deberá agregarse a la renta percibida en el año de la venta y tasarse de acuerdo con el Art 45.

Al liquidar una sociedad, el accionista podrá seleccio-

nar el tratamiento de su participación en la liquidación como recibido del producto de la venta de acciones, en tal caso no recibirá un crédito contra su impuesto por ninguna retención pagada por la sociedad con respecto a las utilidades acumuladas y distribuidas en la liquidación. Si el accionista no selecciona tal tratamiento, la porción de utilidades acumuladas y distribuidas a él, serán incluidas en su renta como dividendos y tendrá derecho al crédito por la reducción de la misma manera que se especifica en el Art. 78.

ANALISIS

El fundamento de la exoneración lo podemos encontrar en las medidas de política fiscal, que contiene nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, como es el otorgamiento de incentivos fiscales a las Sociedades de Capital, pues como lo señala la disposición, no son gravables las ganancias de capital reinvertidas en acciones de las sociedades calificadas por el Ministerio de Economía, y publicadas en el Diario Oficial. Sobre esta situación, nosotros creemos que el Ministerio de Economía debe de agilizar la calificación de estas Sociedades para hacer efectivo el incentivo fiscal

El inciso primero señala el plazo de 15 meses para decidir sobre la reinversión, que en caso de no hacerlo debe de ampliarse la declaración respectiva de conformidad con el Art 13 del Reglamento. Lo mismo en el caso de que sólo se reinvierta una parte de la ganancia obtenida, aplicando desde luego, para determinar el impuesto, el Art 45 de la Ley.

Es preciso señalar uno de los pro-

blemas más complejos que surgen respecto al costo básico de las acciones, como es el siguiente: en primer lugar, el costo básico de una acción cuando se constituye una Sociedad, es el valor nominal con que la pagamos, pero luego están las situaciones anteriores y posteriores a 1964. En el primer caso, vamos a suponer que al 31 de Diciembre de 1963, hemos declarado para efectos de Vialidad, el valor de una acción en ¢ 125 00, tomando en cuenta que ese es su valor real y constituye su costo básico. Pero si posteriormente la Sociedad capitaliza las reservas y distribuye acciones, el valor de estas últimas será su valor nominal, en consecuencia, no habrá modificación para el costo de las primeras. Es decir, que estamos con dos costos básicos, uno para las acciones al 31 de Diciembre de 1963, de ¢ 125 00, y otro posterior a esta fecha, por un valor de ¢ 100 00

El inciso segundo, plantea una situación confusa en cuanto a la determinación del costo básico de las acciones, pues da lugar a las siguientes interpretaciones. Por ejemplo, si un contribuyente obtiene ganancia de capital en la venta de sus acciones, que le habrían costado ¢ 150 00, y reinvierte dicha ganancia, el costo de estas acciones tendrá que ser el valor de compra conforme su valor nominal, y no el de ¢ 150 00, que le habrían costado las acciones vendidas.

Otra interpretación que al respecto podría darse es, que si el contribuyente vende acciones compradas a otro contribuyente, y reinvierte la ganancia obtenida en dicha venta, el costo de las acciones sería el del contribuyente vendedor y no el valor en que las está adquiriendo el nuevo comprador.

En relación al tercer inciso, podemos señalar que es la regulación de los casos en que la ganancia de capital en venta de acciones, se reinvierta parcialmente. O sea, que lo no reinvertido

deberá agregarse a los otros ingresos percibidos en el año de la venta, ampliando la declaración tal como lo señala el Art 13 del Reglamento. Desde luego, esta medida es lógica y justa, porque el contribuyente que no haga uso del incentivo, debe de quedar en igualdad de condiciones en relación con los demás contribuyentes.

Los dos últimos incisos de la disposición en comento, no son tan claros que se diga, y trataremos de analizarlos en la forma siguiente. En primer lugar, tenemos que partir del presupuesto de la fase de liquidación de las Sociedades de Capital, en la que se presenta la división de los haberes líquidos para la amortización de las acciones en poder de los accionistas. Acciones que pueden tener a la fecha de la liquidación, un valor arriba de su nominal, que en los casos en que este valor tenga como causa, las reservas generales, o las utilidades no distribuidas por la Sociedad, y que han sido tratadas dichas utilidades y reservas antes del Decreto 609, con la retención del 15% de impuesto con base en el Art 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en este caso, se le presenta la alternativa al accionista, de que la parte que reciba en el exceso del valor nominal, puede optar por el tratamiento de ganancia de capital, o de renta ordinaria, proveniente de dividendos. En el primer caso, si adopta el tratamiento de ganancia de capital, no podrá hacer uso de la retención de impuestos como crédito fiscal, por el impuesto que deba pagar, pero si lo podrá usar dicho crédito en el caso de adoptar que lo recibido sea renta ordinaria. Esta alternativa, tiende a desaparecer, por haberse derogado el Art 76 del Impuesto sobre la Renta, que regulaba dicha retención, pero no hay duda de que la decisión del contribuyente, tendrá que hacerla según el beneficio económico que le reporte.

Nos permitimos aclarar respecto a

esta disposición, que de conformidad con el Decreto 215 del que oportunamente haremos el estudio; quedó derogada porque el sistema de tasación y de percepción del impuesto sobre ganancia de capital, no permite diferir el pago en ningún caso, que es el que se produce cuando se obtiene ganancia de capital en la venta de acciones y no se reinvierte dentro de los 15 meses que señala la Ley. En consecuencia, tácitamente hubo derogatoria con el Decreto 215, y si el legislador con el Decreto 255 ha pretendido dejar vigente el mismo tratamiento de la ganancia de capital, debió haber tomado en cuenta esta derogatoria y no quedar con la duda de la vigencia de dicha disposición. Jurídicamente puede sostenerse, que en la actualidad, no procede la exoneración en la reinversión de la ganancia de capital proveniente de la venta de acciones, ni el plazo de 15 meses para reinvertir.

PROCEDIMIENTO PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO DE LA GANANCIA DE CAPITAL

Ganancia de Capital

Art. 45.—La ganancia neta de capital en el caso de una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos el mismo número de años, será tasada como sigue: el monto de la ganancia será dividido por un número igual al número de años que la propiedad ha sido poseída por el contribuyente. El resultado deberá sumarse a la renta imponible y calcularse el impuesto sobre el monto de acuerdo con la Ley. El impuesto así calculado será dividido por la renta correspondiente y la mitad de la tasa resultante será aplicada

al resto de la ganancia de capital que no fue incluido en la renta. El impuesto que resulte se agregará al impuesto computado anteriormente. En el caso de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos durante distinto número de años, el método de computar el impuesto será como sigue:

- a) Se dividirá cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído;
- b) Los cocientes así encontrados se sumarán: los de ganancias, separadamente de los de pérdida; verificado lo anterior las pérdidas se restarán de las ganancias y el saldo positivo resultante se agregará a la renta proveniente de otras fuentes;
- c) Sobre el total se calculará el impuesto de acuerdo con la Ley;
- d) El impuesto así calculado debe dividirse por la renta correspondiente; el cociente que resulte será la tasa efectiva;
- e) La mitad de la tasa efectiva se aplicará al resto de las ganancias menos las pérdidas que no se habían agregado a la renta indicada; y
- f) El impuesto que resulte se agregará al impuesto computado anteriormente según el literal (c). Si la operación ha sido considerada como presunta donación en virtud de la Ley de

Impuesto sobre Donaciones y ha sido determinado por resolución firme el impuesto respectivo, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el impuesto a que se refiere este artículo.

ANALISIS

De las fórmulas que coordinan la equidad y el sacrificio, para el pago del tributo, nuestro legislador tomó la que contiene la disposición anterior, que en nuestro medio ha causado dificultades de aplicación tanto por la terminología usada, como por la operación matemática que debe desarrollarse.

El análisis lo iniciamos, señalando que el texto del artículo, da la idea que sólo se aplica para la ganancia de capital obtenida en la venta de bienes inmuebles y muebles, excluyendo las acciones, pero aplicable más que todo para el caso de los inmuebles, porque en los otros bienes, excepcionalmente se obtiene ganancia de capital. Ahora bien, respecto a la acciones, si aceptamos que son bienes muebles, tenemos que aplicarles el número de años de posesión, dividiendo la ganancia entre este número de años y seguir así la regla general que nos indica esta disposición

Nos permitimos también hacer observar, que en la parte final del inciso primero, se ha usado el término TASA, dándole un equivalente de cociente, que en nuestra opinión, desde el punto de vista gramatical y técnico, es un error de los que redactaron la disposición. Señalamos que el término tasa equivale a cociente, porque en la terminología matemática, así se califica el término resultante de la división, y por otra parte, al desarrollar el segundo inciso, que se refiere a la ganancia

de capital obtenida en varias transacciones, en el literal (d), se habla de que el cociente resultante será la tasa efectiva. También extendemos la crítica al término de tasa efectiva, considerando que no es apropiada la calificación, porque el sentido que la doctrina da a la "Tasa Marginal" y "Tasa Efectiva", es distinto del que conocemos por cociente. Otro de los términos necesarios de aclaración, es el que se refiere "a la renta correspondiente", pues hay que entenderla como renta imponible, formada por la renta proveniente de otros ingresos y por la ganancia de capital correspondiente a un año.

El cálculo que señala la disposición es aplicable a la renta obtenida, tanto por una persona natural como jurídica, y desde luego, ya sean éstas domiciliadas o no domiciliadas, pues la Ley no hace ninguna distinción. Sostener que el Art. 45, no es aplicable a los no domiciliados, sería ir contra los principios del derecho tributario que están ordenando el tratamiento que debe dársele a la ganancia de capital.

Respecto al inciso último del artículo en comento, consideramos que regula en forma justa y equitativa, el caso de las presuntas donaciones cuyo impuesto de donación ha sido determinado por resolución firme. En consecuencia, las donaciones reales y presuntas quedan excluidas del gravamen sobre la ganancia de capital recibiendo así la misma exoneración que se le da conforme el Art. 21 numeral 4, de la Ley de Impuestos Sobre la Renta.

Para terminar el estudio de esta disposición, nos permitimos señalar las situaciones siguientes: 1º La Ley no resuelve el caso del cálculo que debe hacerse cuando sólo se obtiene ganancia de capital; 2º El caso cuando una Sociedad ya sea de personas o de capital obtiene ganancia de capital y es distribuida entre los socios; y 3º El caso de los ejercicios menores de un año

que tienen ganancia ordinaria y ganancia de capital.

Respecto al numeral primero, tenemos que calcular el Impuesto aplicándole las tablas respectivas, ya sea persona natural o jurídica, la que ha obtenido la ganancia de capital, dividiendo ésta desde luego entre el número de años en que se ha poseído el bien.

Para explicarnos mejor, expondremos un ejemplo sencillo así: Si un contribuyente obtiene solamente ganancia de capital en un ejercicio, en primer lugar, hay que dividir esta ganancia en el número de años en que se ha poseído el bien, luego a la utilidad de un año se le calculará el Impuesto según las tablas respectivas, y este impuesto se dividirá entre la renta gravable para sacar la tasa efectiva y la mitad de esta tasa se multiplicará por la ganancia de capital no tomada en cuenta

El problema del segundo numeral, lo resolveremos en el sentido de que la ganancia de capital obtenida por cualquier clase de Sociedad, se incorpora a su masa total de utilidades, pagando desde luego, su impuesto social respectivo, y luego para los socios y accionistas se siguen las reglas generales de la utilidad obtenida conforme el tratamiento que les da la Ley. Es decir, que la ganancia de capital deja de ser tal, al distribuirse entre los socios, quedando éstos obligados a declararla como renta ordinaria, en el ejercicio en que la perciban

Respecto al numeral tercero, la Dirección General de Contribuciones Directas ha considerado que se da el caso de renta mixta que regula el Art. 33 y en efecto aplica el 15% a la renta gravable. Esta interpretación nos parece equivocada porque esta disposición se refiere a otra clase de renta mixta que no sea la unión de renta ordinaria y ganancia de capital, ya que

la ganancia de capital por su naturaleza es eventual o no periódica y a eso se debe que tiene un tratamiento especial. Someterla al tratamiento del Inc 2º del Art 33 es desnaturalizar la filosofía que informa el tratamiento de la ganancia de capital. Debe tomarse en cuenta que la tasa del 15% va contra el sistema progresivo especial que se grava la ganancia de capital. En conclusión, somos de opinión que no opera el 15% para los casos de renta ordinaria y ganancia de capital en los ejercicios menores de un año.

EJEMPLO PRACTICO DE LA APLICACION DEL ART. 45

No obstante de que consideramos que con 5 años de aplicación de esta disposición, el contribuyente conoce bastante el procedimiento matemático; desarrollaremos un caso simple para mayor informe; DATOS Ganancia de Capital obtenida en la venta de un bien ₡ 10.000 00; tiempo de posesión del bien 5 años, otros ingresos: ₡ 20 000 00.

Primer paso dividimos los ₡ 10 000.00 entre los 5 años y tenemos ₡ 2 000 00 por un año.

Segundo paso: sumamos los ₡ 20.000 00 de otros ingresos, más los ₡ 2.000 00 de ganancia de capital de un año, que hacen ₡ 22 000 00

Tercer paso: calculamos el impuesto correspondiente a ₡ 22 000 00 de conformidad con la tabla del Art 37, y tenemos ₡ 1 526 00 de impuesto

Cuarto paso: dividimos ₡ 1 526.00 de impuesto entre ₡ 22.000 00 de Renta Imponible, que da un cociente o tasa de 0.693636

Quinto paso: a la tasa 0.693636 se le saca la mitad y se multiplica por el resto de la ganancia de capital no tomada en cuenta, o sea por ₡ 8.000.00.

Sexto paso: el producto de la operación anterior, es el impuesto que debe sumarse al determinado en el paso tercero, o sean ¢ 1.526 00, y a este total se le restan los ¢ 180 00 de Crédito Básico a que tiene derecho el contribuyente y el resultado de esta operación es el impuesto a pagar.

NUEVO TRATAMIENTO A LA GANANCIA DE CAPITAL CONFORME EL DECRETO 215

Al referirnos al estudio de este Decreto, no obstante de que se encuentra derogado por el Decreto 255 que le dio vigencia en forma retroactiva al sistema antes comentado, nos permitimos hacer las consideraciones siguientes el cambio que sufrió el tratamiento de la ganancia de capital, se debió a dos razones la forma de computar el impuesto que contenía el Art. 45 ya comentado, y la percepción del impuesto que según el sistema anterior, se pagaba dicho impuesto en el mismo período en que se paga el de la Renta, pero que a juicio del Ministerio de Hacienda, el principio de comodidad de pago del impuesto queda más satisfecho en el momento en que se obtiene la ganancia de capital, tal como lo regulaba el mencionado Decreto; cabe hacer mención, que había otra circunstancia que si bien no la mencionó el legislador en los considerandos de dicho Decreto, existía, en el sentido de que muchos contribuyentes no revaluaron sus bienes en el año de 1964 conforme el Decreto 479 del 21 de Diciembre de 1963; Decreto que permitía valuar o revaluar los bienes para efecto de costo básico, adquiridos o transmitidos antes del 1º de Enero de 1964, y que como sanción de no hacerlo, el costo básico de dichos bienes tendría que ser el 50% del valor determinado pericialmente.

Lo señalado últimamente se confirma, porque el Decreto 215, no sólo pretendió cambiar la forma del cómputo, y la forma de pago del impuesto,

sino que combinado con el Decreto 216, permitía la revaluación de los bienes adquiridos o transmitidos antes del 1º de Enero de 1968. Es decir, que dio la oportunidad de subsanar la omisión antes señalada.

DE LAS TASAS APLICABLES A LA GANANCIA DE CAPITAL

De los dos sistemas de cuotas más aceptados para gravar la renta ya sea con tasas proporcionales o progresivas, el Art 45 derogado por el Decreto 215, no obstante de que su mecanismo era engorroso, en el fondo no se apartaba del sistema progresivo, porque al integrar la renta ordinaria con la ganancia de capital y aplicarle la tabla del Art 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se mantenía la progresividad del impuesto. En cambio, según el Decreto 215, al determinar un 4% sobre la base, sin discriminar la cuantía, el legislador volvió dicho impuesto a la categoría de proporcional y en consecuencia, se distorsionan el principio de equidad porque no se tributa conforme a la regla de que a mayor capacidad debe pagarse más impuesto. Este sistema desde luego, no permite la aplicación del mínimo exento, o deducción básica y en efecto, así lo consideró el legislador en el presente Decreto. En efecto, quedaban obligados al pago de dicho impuesto toda persona que realizara el hecho generador del crédito fiscal, como es la obtención de ganancia de capital en la venta de un bien mueble o inmueble.

Por otra parte, si remitimos el dato de que el 4% como tasa efectiva, según la tabla del Art 37, está a un nivel de ingresos de ¢ 17 000 00 a ¢ 18 000.00, nos viene a demostrar que los sujetos que obtengan una ganancia de capital superior a esta suma, reciben un tratamiento mejor que los de bajos ingresos, y en consecuencia, el sistema no permite dar un tratamiento igual al sujeto pasivo.

También, al haber fijado el legislador una tasa tan baja como la señalada, pierde su razón de ser la filosofía que informa el Art. 15 que regula la ganancia de capital en la venta de acciones cuando ésta no se haya reinvertido en sociedades Anónimas domiciliadas en el país; porque el Art. 15 contiene todo un incentivo fiscal que atenúa la capacidad contributiva dada la aplicación del sistema progresivo

Sobre esta situación, el legislador que dio el presente Decreto, no reparó de que el Art. 13 del Reglamento al remitirse al Art. 15 de la Ley, señala que sino se reinvierte la ganancia de capital, ésta debe agregarse a la renta percibida en el ejercicio de imposición en que se verificó la venta de acciones y calcularse el impuesto respectivo conforme la tabla del Art. 37, si es persona natural, o conforme el Art. 40, si es persona jurídica.

En nuestra opinión, de acuerdo con una sana interpretación, el Art. 15 quedó derogado tácitamente, porque se opone al régimen de aplicación del Decreto 215. Es decir, que actualmente como están las cosas cuando se obtiene ganancia de capital en la venta de acciones debe declararse en el ejercicio en que se percibe.

Visto el problema desde el punto de vista de la técnica fiscal, el sistema del 4% sobre la ganancia de capital determinado por el Decreto 215, debió dejarse en una Ley especial con su Reglamento respectivo, derogando las disposiciones pertinentes contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Tal como quedaron las cosas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, aparecían dos sistemas de gravámenes: el Impuesto sobre la Renta de carácter progresivo y global; y el Impuesto sobre ganancia de capital de tipo proporcional y específico.

ESTUDIO DEL DECRETO

El Art. 1º del Decreto 215, modificó el Art. 14 de la Ley así:

“La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas”

El legislador tal como podemos apreciarlo en el presente inciso, no resolvió el problema de la habitualidad, dejando al criterio del Administrador y del Juez, lo que debe de interpretarse como habitualidad. Esto, como lo hemos señalado anteriormente, es algo que debe precisarse porque el criterio cuantitativo de los actos realizados, no se ajusta a la naturaleza fiscal de la ganancia de capital.

- 1) “En cada transacción, la ganancia de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien cuando aquel valor fuere mayor que este costo, habrá ganancia de capital”.

Este numeral contiene la única deducción admitida por la Ley según se desprende de la parte final del Art. 2 de este Decreto que reforma el Art. 45 de la Ley de 1963, cuando dice: que el 4% se pagará sobre dicha ganancia, sin que sea admisible ninguna otra deducción que la señalada en el numeral (1) del Art. 14 de esta Ley. Es extraño que se haya omitido la deducción por mejoras efectuadas para aumentar el valor del bien; y los gastos necesarios para efectuar la transacción. El hecho de que la tasa sea baja, no es razón justificable para que no sean aceptadas dichas deducciones y con mayor razón en el caso de las mejoras.

Por otra parte, este numeral excluye que puedan compensarse las ganancias de capital con las pérdidas de capital, apareciendo estas últimas cuando el valor de la transacción sea menor que el costo básico del bien. En dicho caso,

no opera el impuesto porque no habrá ganancia, ni en el caso de que el valor de la transacción sea igual al valor del costo básico del bien

- 2) "El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará, en el caso de que sean adquiridos a título oneroso, deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley.

El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante.

El costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1968, será su valor comercial a esa fecha. El valor comercial así declarado servirá también para efecto de determinar el impuesto de vitalidad, en años posteriores a la declaración.

Para determinar la ganancia de capital de las personas, sucesiones y fideicomisos que no hayan declarado el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1968, se establece que dicho costo básico es el 50% del valor determinado pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas a la fecha de la negociación respectiva.

La adquisición de los bienes muebles e inmuebles a título oneroso, permite la deducción de la depreciación de dichos bienes para determinar su costo básico, siempre que esta depreciación haya sido admitida conforme la Ley de Impuesto sobre la Renta. La razón es natural porque un bien depreciado pierde su valor por el uso y en efecto hace disminuir el costo de adquisición del bien. Respecto al momento en que debemos considerar que la depreciación ha sido aceptada legalmente, nos

remitimos a los comentarios anteriores. Este problema como lo hemos dejado señalado, no lo resuelve la Ley, y en nuestro criterio sólo podemos opinar que la depreciación, tendrá que ser aceptada toda vez que el contribuyente la haya reclamado en legal forma. Por otra parte, la depreciación, como deducción del costo de adquisición disminuye el costo básico del bien y aumenta la ganancia de capital, que para efectos impositivos de este impuesto, no beneficia al contribuyente. En consecuencia, ésto puede dar motivo a que el contribuyente decida o no, reclamar la depreciación según le convenga a sus intereses.

La sanción que podemos encontrar al respecto si se deduce la depreciación contrariando la Ley, es que Contribuciones Directas por medio de la fiscalización además de emitir el impuesto complementario por ganancia de capital, aplique las sanciones correspondientes por evasión intencional, o no intencional.

El inciso segundo del numeral dos, regula el costo básico de los bienes adquiridos en forma gratuita, y señala que es el mismo del donante o causante. Es decir, que el valor dado a los bienes para efectos del pago del impuesto de donación o sucesoral, que también es el valor con el que lo reciben el donatario o los herederos, es independiente del valor para los efectos del costo básico.

Las situaciones que contiene el inciso tercero y cuarto, es la base para que los Notarios en el momento de escriturar, puedan determinar si en la transacción se produce o no, ganancia de capital, y en consecuencia, mandar la nota respectiva para el pago del impuesto que relaciona el numeral 6 de este Artículo. Al respecto, se pueden presentar dos situaciones: La primera, que el ganancioso esté calificado como contribuyente, y en ese caso el valor comercial de los bienes que él haya declarado al 31 de Diciembre de 1967, para los efectos del pago del Impuesto

de Vialidad, constituye el costo básico y el Notario deberá preguntar al vendedor, cuál fue el valor de los bienes declarados al 31 de Diciembre de 1967. En caso de no saberlo el interesado, habría que consultar la declaración respectiva en la Dirección General de Contribuciones Directas. La segunda situación sería cuando el vendedor ganancioso no esté calificado y no haya declarado los bienes, no obstante el beneficio que concede el Art. 1º del Decreto 216 publicado en el Diario Oficial del 13 de Diciembre de 1968. En dicho caso, para determinar el costo básico del bien, tenía que ser el 50% del valor determinado pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas. Esta medida tiene el inconveniente, que si en el momento de escriturar se pide dicho valúo, además de que el vendedor desistirá de verificar la transacción, ya sabemos la dilación con que actúa la Oficina tasadora con lo cual haría inoportuna la transacción. Únicamente sería recomendable esta medida, en los casos de perentoria necesidad de venta de los bienes. En el régimen vigente, persiste esta regulación.

Es necesario advertir, que en el inciso cuarto, la Ley señala como sujetos pasivos a las PERSONAS, SUCESIONES Y FIDEICOMISOS, con lo cual comprende a otros sujetos que no señala el inciso primero del Art. 14, porque las sucesiones y los fideicomisos no son ni personas jurídicas, ni naturales. Ahora bien, como la norma tributaria debemos interpretarla conforme la naturaleza y el fin del derecho tributario, sin lugar a dudas son sujetos pasivos tanto las Sucesiones como los Fideicomisos, con base en el Art. 1º de la Ley. Por otra parte, cuando la Ley determina que el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1968, será el 50% del valor determinado pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas, se refiere a los casos de que dichos sujetos no se

hayan beneficiado con el plazo especial para declarar la renta y el capital conforme lo prescribe el Art. 1º del Decreto 216 antes citado.

Este inciso, también da motivo para interpretar que todas aquellas personas que no hayan declarado sus bienes en Vialidad, Serie "A", porque no tienen capacidad contributiva, o sea que el valor de sus bienes inmuebles no llega a $\text{C} 25\,000\,00$, de ahora en adelante, deberán de declararlos para establecer el costo básico respectivo, para efectos de ganancia de capital. En caso de no hacerlo y surja la venta de dichos bienes, tendrá que someterse al 50% del valúo pericial.

- 3) "El costo básico de una porción será determinado proporcionalmente al costo básico de todo el bien"

El presente numeral se refiere al costo básico de una porción que se debe determinar con base en el costo básico de todo el bien, situación que a nuestro juicio no tiene mayores dificultades.

- 4) "La ganancia de capital que se obtenga cuando un bien se venda a plazos, será regulada en el Reglamento respectivo".

La Ley ha pretendido regular la ganancia de capital cuando un bien se venda a plazos y al efecto nos remite al Reglamento respectivo. Las disposiciones pertinentes del Reglamento son los Arts. 12 en relación con los Arts. 7, 8 y 9 del mismo Reglamento, que regulan la Venta a Plazos, el Arrendamiento con Promesa de Venta y el Caso de recobro del bien respectivamente. Nos preguntamos si el legislador quería que en el caso de que se pueda diferir la ganancia de capital como sucede en la Venta a plazos, el impuesto también podría pagarse conforme se vaya adquiriendo dicha ganancia en cada cuota de pago. En tal caso, el Notario no podría exigir el pago total de dicho impuesto en el momento de hacer la transacción. Porque si

el impuesto debe pagarse en su totalidad en el momento de hacer la transacción, el tratamiento fiscal de la venta a plazos no tiene razón de ser y sale sobrando dicha disposición. Por otra parte, si le damos vida al pago parcial del impuesto, en el caso de recobro del bien, tiene que haber devolución de dicho impuesto, y si éste ha ingresado al Fondo General, ya sabemos los problemas que habrá de afrontar el contribuyente para la respectiva devolución. Este es un problema que el legislador debe aclararlo dando normas claras y precisas de carácter Reglamentario.

Para los efectos de la Administración de este Impuesto, no sabemos que interpretación le darán a esta norma y de no reformarla deben darse por lo menos, los instructivos correspondientes.

- 5) "El impuesto se causará en cada operación en la cual hubiere ganancia de capital.

El sujeto del impuesto será el vendedor o permutante ganancioso. El Notario que intervenga en la operación enviará nota para efectos de pago, al colector del Servicio de Tesorería, en la forma que se especifica en el siguiente numeral.

Esta nota podrá enviarse conjuntamente con la que se remite para efectos de pago de impuesto de alcabala. El pago del impuesto referido se deberá hacer dentro de los ocho días hábiles siguientes a la fecha en que se realice la operación; y la mora en el pago estará sujeta a los recargos e intereses que señala el Art. 99 de esta Ley.

El Notario que intervenga en la operación de venta, permuta, etc., deberá exigir al contribuyente que cumpla con el requisito de hacer efectivo el pago del citado impuesto, en cualquier co-lecturía del servicio de tesorería.

Sin embargo, si el vendedor o permutante ganancioso comprobare con la resolución correspondiente que es persona excenta en virtud del Art. 2 de la Ley, o manifestare expresamente que la operación en que obtiene la ganancia es de las comprendidas en su actividad habitual, el Notario, en ambos casos, lo hará constar en la escritura respectiva y se abstendrá de exigir el pago del referido impuesto.

El Notario, además, deberá, en su caso, agregar al protocolo el original del recibo del impuesto cancelado. El duplicado del mismo recibo será sellado y firmado por el Notario y agregado al testimonio de la escritura para los efectos de su registro.

En los documentos privados, se agregará el recibo de ingreso original con el cual se presentará al Registro respectivo.

La no observancia de lo dispuesto en este numeral, hará incurrir al cartulario en una multa de DOSCIENTOS COLONES que impondrá la Corte Suprema de Justicia sin formación de causa y sin perjuicio de la responsabilidad criminal que a aquél pueda deducirsele.

El numeral en estudio es de los más desfavorables para la función del Notario. Contiene ocho incisos de los cuales el primero señala que el hecho generador del crédito fiscal es toda operación en la cual hubiere ganancia de capital, siendo esta operación una compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles como lo prescribe el inciso primero de este Artículo.

El inciso segundo, aclara que el sujeto obligado al pago del impuesto será el vendedor o permutante ganancioso. Esta aclaración sale sobrando, porque la Ley señala como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídi-

cas, y a las Sucesiones y Fideicomisos, cuando éstos actúen ya sea en calidad de vendedores o de permutantes. Luego finaliza el inciso, con la obligación para el Notario de enviar una nota de la operación para efectos de pago, al Colector del Servicio de Tesorería

La nota dice el inciso, debe mandarse en la forma que se especifica en el numeral seis, o sea que debe contener los siguientes datos: El nombre y apellido, domicilio y demás generales de los contratantes, el lugar, situación, extensión y naturaleza del bien, en su caso, el costo básico, el precio de venta y el impuesto a pagar. De los requisitos que se señalan, el más complejo es el que se refiere al costo básico cuando el vendedor no tiene a la mano los datos pertinentes

En el siguiente inciso, se alude de que la nota anterior debería enviarse conjuntamente con la que se remite para efectos de pago de impuesto de Alcabala. Termina el inciso dando un plazo fatal de ocho días hábiles para hacer el pago de dicho impuesto, contados después de la fecha en que se realice la operación. Este pago desde luego, lo hará el ganancioso o permutante como dice la ley, con base en la nota que reciba del Notario para llevarla a la Colecturía respectiva.

Respecto al inciso cuarto, que es el que impone la obligación al Notario de EXIGIR al vendedor que cumpla con el requisito de hacer efectivo el pago del impuesto, se hizo la crítica de parte de las Asociaciones gremiales, en el sentido de que esta obligación para el Notario, lo vuelve un perceptor de ingresos fiscales porque si no paga el interesado dicho impuesto, se expone al Notario a la sanción que señala el inciso último de este numeral. Por otra parte, se aludió de que esta exigencia se vuelve nugatoria porque el Notario no tiene los medios compulsivos para hacerla cumplir y desde este punto de vista, bastaba que el legislador hubiere dejado la salvedad de que la insolvencia de parte del obligado al

pago del impuesto, impediría la inscripción del bien en el Registro respectivo, haciéndolo constar en el instrumento público correspondiente, en la misma forma que se procede con el impuesto de Alcabala. Esta forma de fiscalizar el gravamen por medio del Registro, implica para el Fisco, sacrificar la percepción oportuna del impuesto que opera con base en el presente Decreto, dejando directamente a la Administración, la función perceptora. Ahora bien, si se pretendía que el Notario colaborara con el Fisco en la calificación de nuevos contribuyentes por medio de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, nos parece que con obligarlo a que remita una copia de la escritura a Contribuciones Directas, sería suficiente sin perjuicio de la sanción por el incumplimiento

El inciso quinto regula las siguientes situaciones que en el caso de que el vendedor o permutante sea sujeto exento al pago del impuesto de los que determina el Art. 2 de la Ley, o sean; las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público y las Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública, deberían probar dicha exención con la resolución correspondiente, pronunciada por la Dirección General de Contribuciones Directas, y debería hacerlo constar el Notario en el instrumento respectivo. La otra situación es el caso de que el sujeto obligado al pago del impuesto obtenga la ganancia como renta ordinaria, o sea de las comprendidas en su actividad habitual. Esta aclaración de parte del vendedor, además de que debía hacerse constar en la escritura respectiva, lleva implícita la asesoría de parte del Notario, en que debía hacer la distinción al cliente de lo que es una ganancia de capital y lo que es una renta ordinaria

Para los efectos de Registro de la Propiedad, la ley obliga al Notario de que debe agregar a su Protocolo, el original del recibo del impuesto cancelado, y el duplicado de dicho recibo, debe firmarse y sellarse por el Notario para

agregarlo al Testimonio de la escritura. En el caso de que las transacciones debido a la cuantía se hicieran en documento privado, el original del recibo de pago, se agregará al documento para efectos de registro

El último inciso, señala la sanción para el Notario en caso de incumplimiento de este numeral, siendo competente para imponerla La Corte Suprema de Justicia

Para finalizar el estudio de este numeral es necesario hacer observar, que el legislador omitió la forma en que deberá hacerse efectivo el pago del impuesto por la ganancia obtenida en bienes muebles, y especialmente en la venta de acciones. Porque si no hay obligación de solemnizar la transacción en instrumento público, ni se obliga a las Sociedades de Capital a exigir la solvencia de pago para el traspaso de las Acciones Nominativas en el Registro respectivo, la efectividad del impuesto en estos casos se vuelve nugatoria. Esta última situación de las acciones se darían en el caso de que el ganancioso no reinvertiera dicha ganancia en los términos que lo señale el Art 15 de la Ley, y 13 del Reglamento respectivo, a los cuales nos referimos al inicio del presente trabajo.

Art. 2.—El Art 45 se reforma así:

“Impuesto ganancia de capital”.

Art 45 —La persona que obtuviere ganancia de capital, en el caso de una sola o de varias transacciones realizadas sobre bienes, cualquiera que fuere el tiempo durante el cual ha poseído su propiedad, pagará un impuesto del 4% sobre dicha ganancia, sin que sea admisible ninguna otra deducción que la señalada en el numeral 1) del Art. 14 de esta Ley.

La reforma al Art. 45 algunos la consideran en materia fiscal, como la más saludable, porque suprimía el procedimiento engorroso y complejo que contenía dicho artículo, con el cual se calculaba el impuesto de ganancia de capital Según el Decreto como puede verse, el 4% de impuesto opera sólo cuando existe ganancia de capital, sin tomar en cuenta el número de años en que se poseyó la propiedad y sin establecer tasa efectiva, ni media tasa, ni saldos que no se tomen en cuenta. Es decir, como lo dijimos al inicio del presente trabajo, es un impuesto proporcional que no mide la capacidad contributiva del sujeto obligado y en consecuencia, quedaban sometidos todos los sujetos, una vez realizaran el hecho generador del crédito fiscal. Un aspecto que sí criticamos como injusto y falto de técnica, es la parte final de dicho artículo que se refiere a las deducciones, porque omitió las mejoras del bien inmueble que sí aumentan el costo básico de la propiedad. Para ver esta injusticia en forma objetiva, veamos el caso de una persona que compra un lote y con el tiempo decide construir su casa, luego la vende y obtiene ganancia de capital; el costo básico de esta propiedad, sólo es el valor del terreno porque es el valor de la adquisición, constituyendo en consecuencia el valor de la construcción, ganancia de capital para el vendedor por no ser deducible al tenor de la disposición en comento

Art 3—El Art 46 se sustituye por el siguiente;

“Donación presunta”

Art 46 —Si la operación es de las que se reputan como presunta donación en virtud de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el

impuesto a que se refiere el artículo anterior

El presente artículo, era el inciso último del Art 45 derogado y determina que si la transacción es de las que se reputan como presunta donación en virtud de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, no causará el impuesto en estudio. Es decir, que cuando el hecho generador ha causado el impuesto de donación, excluye cualquier otro impuesto.

Respecto a la presunta donación, es el Art. 4 de la Ley de Donaciones el que determina dichas presunciones

El resto de las disposiciones del Decreto en estudio no las comentamos porque se refieren a otros aspectos que no se relacionan con el tema tratado

DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 255

El Decreto 215 antes relacionado, fue impugnado por las Asociaciones Gremiales de Abogados y en especial por el Círculo de Abogados que consideró que había una posible inexistencia jurídica de dicho Decreto, porque no fue publicado en la forma en que lo emitió la Asamblea Legislativa al Diario Oficial, y por otra parte, fue calificado de antitécnico, oscuro, impracticable, arbitrario e injusto.

Para subsanar este error, a iniciativa de varios diputados, se formuló el Decreto que derogó el 215 con la característica jurídica especial de darle efecto retroactivo a la derogatoria y dándole vigencia otra vez al régimen que regulaban los artículos 14 y 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Es decir, que el legislador en vez de reconocer la inexistencia de dicho Decreto, aspecto jurídico de por sí muy escabroso, y tratando de darle una solución práctica a las pocas negociaciones que se habían dado con la aplicación de dicho Decreto, se pronunció por la derogatoria retroactiva con lo cual se cerró

una etapa violenta de legislación tributaria.

Ahora bien, como este Decreto 255, vino a dejar vigente el régimen de gravamen a la ganancia de capital que regulan los artículos 14 y 45 de la Ley de impuesto sobre la Renta, y habiendo derogado el Decreto 215, el Art 15 de la misma Ley, por oponerse a su aplicación, se concluye que para integrar en forma completa dicho régimen debe de promulgarse por Decreto Legislativo el Art 15 antes señalado.

Cabe hacer mención de que con la derogatoria del Decreto 215, se desarticuló uno de los objetivos del Decreto 216, como era de que los valúos declarados al 31 de Diciembre de 1967 con base en el plazo de gracia, sería el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de Enero de 1968; como lo señalaba el Decreto 215. Ante esta omisión del legislador y para darle efectividad a los fines proyectados en el Decreto 216, por el Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Contribuciones Directas publicó por los medios periodísticos que los valúos así declarados tenían efecto de costo básico para el tratamiento de ganancia de capital. Esta medida desde luego, carecía de fundamento jurídico y a la postre sería el contribuyente el que pagaría los perjuicios correspondientes. En tal virtud, del seno de la Asamblea se mocionó que debería de darse otro Decreto de interpretación auténtica que pusiera en claro este aspecto del costo básico y en efecto así se hizo por medio del Decreto 300, publicado en el Diario Oficial N° 76, Tomo 223, del 29 de Abril de 1969, cuyo artículo 1º dice:

Art 1º—Interprétanse los Decretos Legislativos N° 216, del 25 de noviembre de 1968, y N° 255, del 24 de enero de 1969, publicados respectivamente en los Diarios Oficiales N° 235 del 13 de diciembre de 1968 y N° 27 del 10 de febrero del corriente año, en el sentido de que los valúos y revalúos de bienes-muebles e inmuebles declarados

por los contribuyentes al amparo del Art. 1, del Decreto N° 216 mencionado, correspondientes al ejercicio fiscal de 1967, deberán aceptarse como costo básico de tales bienes a partir del 1º de Enero de 1968, para la determinación de la ganancia de capital y el impuesto aplicable a la misma ganancia,

de acuerdo con el Art. 14 y el Art. 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

*JOSE SALVADOR SOTO —
Catedrático de la Facultad
de Jurisprudencia y Ciencias
Sociales de la Universidad
de El Salvador*