

CONSIDERACIONES SOBRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

HISTORIA SOBRE LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR.

Se inicia el 19 de marzo de 1915 en que la Asamblea Nacional Legislativa promulga la primera ley de la materia. Surge como consecuencia de apremiantes necesidades nacionales, agravados por la Primera Guerra Mundial y la situación por un inmenso deterioro fiscal originado en la baja de las Rentas por concepto de importación que, dentro de los sistemas de tributación indirecta empleados hasta entonces, constituían parte medular de los ingresos fiscales. Otras rentas habían sufrido también considerable depresión y aunque no se dijera nada acerca de esta situación, la verdad es que el país confrontaba una aguda situación económico-fiscal.

El Impuesto Sobre la Renta aparece, desde sus lejanos orígenes en El Salvador unido a fenómenos económico-sociales de naturaleza compulsoria o emergente, no sólo nacionales sino también internacionales. Casi puede decirse que tales hechos han influido en la creación y modificaciones sucesoras del Impuesto.

Esta ley tuvo una articulación defectuosa y deficiente, condiciones originadas en que por primera vez en la historia se trataba de modificar los sistemas tributarios, aliviando el peso excesivo de los impuestos indirectos y dando a la vez permanencia y seguridad a la tributación. En su parte normativa se refería a otra ley de elevación futura que debería emitirse, así como para la parte orgánica que habría de establecerse.

En efecto, la “ley reglamentaria de Impuesto Sobre la Renta” (15 de junio de 1915) complementaba y daba un sentido más extenso a la ley anterior, regulando los procedimientos y señalando los funcionarios y autoridades que deberían intervenir, lo mismo que los recursos correspondientes a que podían acudir los contribuyentes de las rentas.

La doctrina principal de este primer sistema impositivo consistía en la necesidad de “hacer práctico en la tributación el principio de equidad consignado de manera categórica en nuestra Carta Fundamental” y borrar “la desproporcionalidad del Impuesto del Indirecto pagado por las clases pobres”. El impuesto indirecto grava indistintamente a pobres y ricos, sin tomar en cuenta las facultades contributivas del individuo.

Se argumentó también que los impuestos indirectos carecen de la condición de regularidad en su rendimiento y no representan, por consiguiente, ninguna seguridad fiscal para un estado con tendencias a la perfección.

Las primeras leyes de 1915 gravan de manera progresiva las rentas medias calculadas entre 2,000 y 15,000 pesos, exceptuando la renta menor de 2,000 pesos, por consiguiente mínima. En cuanto a las rentas excedentes 15,000 pesos fueron gravados con un tipo fijo, “en ningún concepto excesivo”; al efecto, según las propias expresiones de los funcionarios ejecutivos, de no perjudicar el desenvolvimiento del

capitalismo, base del régimen de la gran empresa, que constituye el agente principal de las industrias modernas.

Esta sensata apreciación, dice Carlos Escalante, muestra la preocupación dominante en la época en cuanto a establecer un estricto sentido de justicia en materia de los impuestos, pero también en cuanto a resguardarla masa del capital, estimándolo con todo caso como fuente principal y única de progreso.

El Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo al concepto de la primera ley, gravaba solamente la renta líquida. Deducía de un rendimiento de cada explotación o negocio de las rentas, las pérdidas y los demás cargos a que pudiese estar obligado el contribuyente. Dejaba a éste la facultad de señalar la renta que debía ser gravada, “apelando a la honorabilidad y espíritu cívico de los ciudadanos”; pero reservaba al mismo tiempo al fisco la atribución de hacer él mismo la fijación.

Las primeras leyes de Impuesto Sobre la Renta fueron objeto de severas objeciones y críticas. La problemática que planteo su aparición pareció resolverse o por lo menos experimentó un receso cuando se emitió el 19 de junio de 1916 una nueva ley de Impuesto Sobre la Renta, sustituyendo las dos anteriores.

Esta nueva ley suplía omisiones y reparaba defectos de los anteriores en un grado satisfactorio. Hacía más extensa la tributación y la proyectaba sobre zonas que habían quedado anteriormente fuera de consideración. Se establecía que cada persona estaba sujeta al impuesto, tanto en razón de sus rentas personales como las que percibiese como mandatario o representante legal de otra. El sistema de tasación y pagos registrales quedaba derogado, fijándose el período de un año calendario. Se diferenciaba la renta proveniente del patrimonio, de trabajo o de ambos en conjunto. La renta procedente exclusiva o principalmente del patrimonio se gravaba de la siguiente forma: por la porción comprendida entre dos y tres mil pesos, el dos por ciento; por la comprendida entre tres y cuatro mil pesos, el dos y medio por ciento; en lo sucesivo se iba aumentando un medio por ciento por las proporciones siguientes entre millar y millar hasta diez mil pesos; de esta cantidad en adelante se tasaba el seis por ciento sobre el exceso. Se establecía una reducción de una décima parte para la renta mixta procedente del patrimonio y del trabajo, y de una quinta parte para la procedente exclusiva o principalmente del trabajo.

Las primeras reformas a esta ley fueron decretadas en 15 de julio de 1918. se consideró que la exoneración de las sociedades y la tasa a los miembros de ella, era motivo de evasión por lo que “cuando las sociedades sean sujeto de imposición, se rebajarán en las rentas de los socios, las utilidades o dividendos que provengan de la sociedad impuesta”.

Nuevas reformas entraron en vigencia en octubre de 1919, afectando la renta impositiva de la renta proveniente exclusiva o principalmente del patrimonio, de la siguiente forma: por el primer millar, el dos por ciento; por el segundo millar, el dos y medio por ciento; aumentándose un medio por ciento por las proporciones siguientes: entre millar y millar, hasta ocho mil pesos de renta imponible. De esta cantidad en adelante, se pagaría el seis por ciento sobre el exceso.

La renta proveniente principal o exclusivamente del trabajo disfrutaba la deducción de 2,000 pesos y la procedente del trabajo y del patrimonio a la vez, gozaba una deducción de mil pesos.

La ley permaneció sin alteraciones hasta los días críticos de 1932. De las circunstancias especiales que vivía el país se derivaba una fuerte necesidad de cambios estructurales. Una generalizada crisis económica y una aguda crisis fiscal que determinarían más adelante una ley moratoria y gravámenes mayores en las tributaciones fiscales, eran los signos predominantes. Entre el citado año de 1939 se realizaron reformas a la ley, las cuales revelaban, más bien que un ánimo jurídico de cambios, la necesidad del fisco de percibir los ingresos con extremada rapidez.

Las reformas radicales a la ley del Impuesto Sobre la Renta se produjeron hasta el año de 1940. veinte artículos de la ley de 1916 fueron reformados o sustituidos, al grado que esta situación hace pensar a muchos, aun hoy en día, que en aquel entonces se operó una verdadera sustitución de la ley original. Las tablas impositivas fueron elevadas en proporción considerable. A partir de ese momento el Impuesto Sobre la Renta comienza a ser más riguroso, hasta alcanzar más adelante tasas en muchos aspectos desproporcionados.

Otras reformas se produjeron el 31 de marzo de 1944, el 6 de junio del mismo año y el 10 de mayo de 1945. En el primer caso se trataba de modificaciones hechas con el propósito de evitar supuestas evasiones en el pago de la renta. Las reformas de junio se refieren a regulaciones de carácter administrativo para una mejor percepción de la renta y a la mejora de los mecanismos orientados hacia ese fin. Los de 1945 se contraen a regulaciones sobre sistemas de peritaje.

Como un fructuoso intento de reforma fiscal, se promulgó el 10 de diciembre de 1951, la nueva ley de Impuesto Sobre la Renta. Esta derogó la antigua ley de 1916 y aunque apartándose de los lineamientos de ella, mantuvo parte de su espíritu constructivo en cuanto se tornó alentadora de los particulares para emprender obras de beneficio social, estimulando éstas por medio de exenciones y deducciones adecuadas y más todavía, trató de influenciar la industrialización, la integración de las sociedades y la extensión de depósitos bancarios por medio de la exoneración del impuesto a los intereses provenientes de esos depósitos.

Por lo general, las reformas introducidas a esta ley en 1952, 1959, no fueron resultado de movimientos de opinión. Se realizaron más bien con el objeto de ir la ley a las realidades del ambiente y de tornar más operantes sus mecanismos. Las tasas en esta ley fueron elevadas en relación con las tablas de 1940.

Hasta que el Directorio Cívico Militar promulgo el 18 de septiembre de 1961 el decreto N°. 300, que introducía normas fundamentales a dicha ley de 1951, con un sentido propio del momento en el cual gravitaban las urgencias reformistas internacionales.

Fuertes presiones de opinión procedentes del sector privado, motivaron que el 6 de diciembre de 1961, se emitiese el Decreto N°. 442, destinado a atenuar el impacto del Decreto N°. 300, sobre las corrientes de la economía nacional se trataba de modificar tratamientos, resolver omisiones y regular situaciones desajustadas.

El 21 de diciembre de 1961, nuevas reformas se produjeron en la estructura de la ley de 1951. Se adujo entonces, la necesidad de medidas tendientes a una aplicación mejor de los Decretos Nos. 300 y 442.

Obviamente el Decreto No. 300 debe entenderse como el mayor precedente de la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta promulgada el 19 de diciembre de 1936. los otros antecedentes los constituyen los estudios que expertos extranjeros hicieron en 1962 y los cuales influenciaron nuestra ley con criterios, teorías e ideas ajenas a nuestro medio, como el informe de Cosciani el del asesor fiscal Profesor Oliver Oldman y el estudio del profesor Louis Shere.

La ley del Impuesto Sobre la Rente de 1963, no obstante haber recibido reformas sustanciales en su estructura, se consideró que no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales del país y además que sus distorsiones manifiestas no permitían el crecimiento sostenido en la tasa del impuesto, en términos de cobertura de contribuyente, por lo que volvió necesario la emisión de una nueva ley de Impuesto Sobre la Renta, que recogiera las corrientes modernas sobre tributación directa. Por ello, la Asamblea Legislativa, mediante Decreto No. 134, de fecha 13 febrero de 1992 (D.O. No. 35, tomo 314, de 21 de diciembre de 1992) promulgó la actual ley de impuesto sobre la renta, la cual procura la ampliación de las bases mediante una reducción de sus exenciones y de acuerdo con los principios elementales para eliminar la doble tributación. Conteniendo una tabla impositiva más simple, con tasas modernas en todos los tramos y con una máxima similar tanto para las personas naturales como para las jurídicas, con el fin de equiparar los cargos a los distintos contribuyentes.

Además, de aspectos técnicos, la ley considera que su administración y aplicación, da facilidades para una mayor certeza, transparencia, neutralidad y facilidad de procedimiento.

¿QUÉ ES RENTA?

DISTINCIÓN ENTRE CAPITAL Y RENTA.

Las dificultades en delimitar capital y renta han motivado innumerables doctrinas y problemas que aun subsisten. Examinemos los más importantes:

- a) Teoría de la “Renta-Producto”. Según esta concepción, sostenida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es en –en líneas generales- la siguiente: CAPITAL. Esto da riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de reproducir una utilidad a su titular, mientras que RENTA es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital. Los conceptos “Capital” y “Renta” quedan estrechamente interconectados. La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de

producirla y reproducirla. Tal fuente es capital, y como permanece inalterado no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando este concepto con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce.

- b) Teoría de la “renta incremento patrimonial”. Aquí se considera renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.

Expuestas las ideas generales anteriores, entremos al estudio propio del concepto. En su sentido natural y obvio, según el Diccionario de la lengua, Renta significa utilidad o rédito anual, que en un período fijo, produce el capital. Notemos que debe existir una cosa que rinda utilidades o beneficios, o de la que pueda cobrarse algo.

La cosa productiva de la Renta se llama fuente. Por regla general no se produce la renta, sea de trabajo o de patrimonio, sin gasto alguno. De allí que en proceso de depuración se habla de renta obtenida, renta neta o imponible. Otro aspecto esencial que es preciso señalar, es que el concepto de renta implica un período en razón de cual se produce, que puede ser anual o de cualquier otra extensión.

Se dice en efecto, no hay fuente productiva que dé frutos de forma instantánea y sin que transcurra un tiempo, un período de producción.

Se puede definir doctrinariamente la renta así:

Es el total de los ingresos emanados de una fuente permanente durante cierto período de tiempo.

Concluimos este punto relacionando las características de la renta:

- 1) Posibilidad de reducción a moneda
- 2) Periodicidad. Debe entenderse como la repetición del en intervalos determinados.
- 3) Rentas no potenciales. Excluye las posibilidades y las expectativas de su rendimiento.
- 4) Independencia de la fuente. Este problema linda con la plusvalía o aumento del capital, en el sentido de separar lo que es la fuente generadora y la renta misma.

¿CUÁL ES EL HECHO GENERADOR EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

La obtención de rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio correspondiente.

¿QUÉ SE ENTIENDE POR RENTA OBTENIDA?

En la ley se entiende por renta obtenida: Todos los productos o utilidades percibidos o devengados por todos los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

- a) del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones por servicios personales (No se incluyen los gastos de representación que gozan algunos funcionarios públicos, pues no constituyen remuneración ni compensación por servicios personales);
- b) de la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza;
- c) del capital, tales como alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
- d) toda clase de productos ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

Complementando lo anterior el Reglamento de esta ley de Impuesto sobre la renta dice que se entenderá por RENTA OBTENIDA: El total de los ingresos del sujeto pasivo o contribuyente, percibidos o devengados, en el ejercicio o período tributario que se trae, aunque no consistan en dinero, sin hacerles ninguna reducción o rebaja, quedando comprendidos, por consiguiente, los provenientes de:

- a) Servicios personales, como: salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, gratificaciones, gastos de representación, primas, aguinaldos, comisiones, jubilaciones, pensiones, así como otras remuneraciones o compensaciones similares derivadas del trabajo personal;
- b) Ejercicio de profesiones, artes, oficios, deportes y cualquier otra ocupación de igual naturaleza, que generen honorarios, premios, regalías y otros similares.
- c) Ejercicio de actividades empresariales como, las agrícolas, industriales, comerciales, de servicios en general, mineras, pecuarias, caza y pesca y otras de similar naturaleza que produzcan ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su denominación;
- d) Utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles, que generen alquileres, intereses, dividendos, participaciones, rendimientos, ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, utilización de marcas, patentes;
- e) Comercialización de bienes y servicios de cualquier clase, como: compraventas, permutas, transacciones de cualquier clase, sean éstas voluntarias o forzosas;

- f) Cualquier otro producto, ganancia, beneficio, utilidad o premio que se perciba o devengue, cualquiera que sea su fuente de ingresos;
- g) Y todas aquellas que no generen obligaciones de pago por razón de la cuantía o de su exclusión como renta gravable.

En cuanto a los SERVICIOS PERSONALES, podemos comentar que SALARIO (Art. 119 del código de trabajo): es la retribución en dinero que el patrono está obligado a pagar al trabajador por los servicios que le presta en virtud de un contrato de trabajo. Se considera parte del salario todo lo que recibe el trabajador en dinero y que implique en retribución de servicio, cualquiera que sea la forma o denominación que se adopte, como los sobresueldos, bonificaciones habituales, remuneración del trabajo extraordinario, en días de descanso semanal o de asueto, participación de utilidades.

De acuerdo a nuestra legislación laboral la suma que el trabajador reciba en forma ocasional o por mera liberalidad no constituye salario, como las bonificaciones, gratificaciones ocasionales y los que reciben dinero no para su beneficio sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como los gastos de representación, medios de transporte, medios de trabajo, ni las prestaciones sociales, sueldos, sobresueldos, dietas, gratificaciones, gastos de representación, primas, aguinaldos, comisiones, jubilaciones y prisiones (De acuerdo al Art. 220 de la constitución las jubilaciones que se perciban estarán exentas de todo impuesto, tasa fiscal y municipal).

En cuando a ejercicio de profesiones (profesiones liberales: Arquitecto, médico, ingeniero, etc.), Artes (Escultura, pintura, galería de arte, etc.) Oficios (siempre es una profesión independiente, pero no está autorizada por Universidades, Centros técnicos o Tecnológicos) deportes o cualquier otra ocupación que genere honorarios.

Premios para determinar la renta obtenida el artículo 12 de la ley establece que determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo.

De acuerdo al artículo 11 del reglamento, se considera como renta obtenida en el país la proveniente de bienes situados o matriculados en el país ya sea que se encuentren temporalmente o permanente en el territorio nacional, así como la proveniente de actividades realizadas en el mismo aunque se perciban o paguen fuera de la república.

¿CUÁLES SON LOS INGRESOS EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE RENTA?

Los productos o utilidades que no constituyen renta, para los efectos de la ley de Impuesto sobre la Renta, son:

- 1. los valores recibidos en dinero o en especie por el trabajador del patrono, no para su beneficio, ni para subvenir a sus necesidades, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones;** de conformidad con este numeral, no constituyen renta obtenida, aquellos valores que representen cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que el patrono o empleador entrega a sus trabajadores para que éstos desempeñen mejor su trabajo y que su obtención no significa un beneficio directo para el trabajador, ni satisfacción de sus propias necesidades estrictamente particulares ni un incremento de su patrimonio, tales como viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina entregado y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo. Es al patrono a quien le corresponde establecer mediante los documentos y registros respectivos, que tales dineros o bienes, fueron empleados para el desempeño de las labores encomendadas al trabajador.
- 2. El valor de los bienes que por concepto de donaciones, legados o herencias reciba el contribuyente;**
- 3. El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.**

Estos productos o utilidades que no constituyen renta, quiere decir, que el contribuyente no deberá declararlos; a diferencia de los ingresos exentos, que sí deben declararse por constituir renta, aunque no se pague impuesto por ellos disposición expresa de la ley.

En síntesis, el Art. 3 L.I.R establece que constituye renta los valores recibidos en dinero o en especie por el trabajador, no para su beneficio ni para sus necesidades, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones. Confirmando lo anterior el Art. 28 del Reglamento amplía lo anteriormente mencionado como tales los viáticos, alimentación y estadía en una cuantía razonable, etc, que ya el código de trabajo en el artículo 119 menciona.

De acuerdo al inciso último del citado artículo 28 del Reglamento a quien le corresponde la carga de la prueba es al patrono.

¿QUÉ SON RENTAS NO GRAVABLES?

No constituyen renta gravable y por lo tanto no se deben como tales: las cantidades de dinero que se perciban en concepto de intereses, el valor de los premios en efectivo o en especie y cualquier otro tipo de utilidades provenientes directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo

beneficiado con dichas rentas, sea persona natural y además el propietario directo de los depósitos, como el depositante o el ahorrante.

Son rentas no gravables por el impuesto sobre la renta, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida, las siguientes:

- 1) Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Organismo Legislativo mediante decreto, sean declaradas no gravables;
- 2) Las remuneraciones compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y además representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización, residan en la República, temporal o permanentemente, todo a condición de reciprocidad.
- 3) Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciban por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgadas por vía judicial o por convenio privado. Las indemnizaciones por despido y las bonificaciones de retiro voluntario siempre que se paguen a trabajadores y empleados de cualquier naturaleza. Las jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto las civiles como las que corresponde a miembros de la fuerza armada. Es importante hacer la salvedad, de que son rentas gravables las remuneraciones ordinarias que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad;
- 4) Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representaciones percibidos en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadoreñas en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la República;
- 5) Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con estas rentas sea persona natural y además el titular de los depósitos;
- 6) El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente que él mismo habite. Pero ningún contribuyente puede deducir más de una casa de habitación ni de recreo.
- 7) Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario.
- 8) Los premios provenientes de la lotería Nacional.

- 9) Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados a la Patria;
- 10) Los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados a la Patria en el desempeño de sus funciones;
- 11) Los intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior, calificadas por el Banco Central de Reserva.

¿QUIÉNES SON SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

Existe solamente una relación jurídica de derecho público emanada de la ley, en la cual surge el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. En consecuencia, el titular del crédito fiscal es el Estado y no el Organismo Ejecutivo (ni el ministerio de hacienda) como según algunos lo quieren aparecer.

DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.

A prima facie, sujeto activo y sujeto pasivo son términos equivalentes a los de acreedor y deudor en el terreno jurídico privado; pero resulta que en la creación de la obligación fiscal existe el presupuesto específico de la realización del hecho generador, que oportunamente examinaremos para ver si ésta es la causa del nacimiento de ella. Mario Fernández Provoste entiende por sujeto pasivo de una obligación tributaria “a la persona que, según la ley, está obligada para con la administración a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios”.

Otro autor, Sáenz de Bujanda, sostiene que: “En términos jurídicos, Sujetos Pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de una obligación tributaria y que consiguientemente se ven constreñidos a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación”.

El sujeto pasivo presenta notas esenciales que analizaremos:

- 1) El Hecho Generador
- 2) Si el Sujeto Pasivo es deudor con la realización del hecho generador o lo es desde el momento de hacer la liquidación por medio de declaración jurada.

Por regla general, las actividades económicas de las personas caen en terreno impositivo y se vuelven hechos generadores de un crédito fiscal, cuando el sujeto los realiza conforme lo señala la norma tributaria; es decir, que con la realización de este hecho, se establece la relación que la ley exige que se produzca ante lo señalado por ella, la persona que lo realiza, para que ésta quede obligada. Esta realización de hechos se concreta, en el caso del Impuesto sobre la Renta, en la percepción de

utilidades o productos devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie o provenientes de cualquier clase de fuente: trabajo, actividad empresarial, del capital o toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

En este sentido, señalamos que el legislador, al tipificar los hechos generadores, vincula el principio de capacidad contributiva. O sea, que nace el crédito fiscal cuando la situación del individuo coincida con la que la ley señala como generadora.

Ocupamos pues, la posición del sujeto pasivo cuando realizamos el hecho generador de la obligación fiscal, señalado por el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que dice: “La obtención de Rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trata, genera la obligación de pago del Impuesto establecido en esta Ley”.

Se puede decir dentro de la teoría de la norma que ente el supuesto que contiene la norma tributaria y la realización del supuesto, hay una relación contingente del y entre la realización del supuesto y la consecuencia jurídica, una relación necesaria.

Se concluye, pues, que es sujeto pasivo de la obligación fiscal, quien realice el presupuesto objetivo que la ley de impuesto prevé para el nacimiento del crédito fiscal.

Se es deudor del impuesto sobre la Renta, desde el momento en que se realiza el hecho generador, es decir, desde la obtención de rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio de rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio de que se trate, y no desde que se compute el impuesto en la declaración de renta.

Es sinónimo del sujeto pasivo. O sea el obligado al pago del Impuesto sobre la Renta.

¿QUIENES SON SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA?

So Sujetos Pasivos o contribuyentes, y por lo tanto, obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, aquellos que realizan el supuesto del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, o sea aquellos Sujetos Pasivos que obtienen Renta.

Según el Reglamento, son Sujetos Pasivos de las obligaciones tributarias sustantivas y formales “todos aquellos que realizan y aquellos otros por quienes se realizan, actos o hechos jurídicos de contenido económico constitutivos del hecho generador supuesto en el artículo 1 de la Ley, quedando comprendidos por consiguientes:

- 1) Las personas naturales, domiciliadas o no en el país;
- 2) Las personas jurídicas, domiciliadas o no en el país;

- 3) Las sucesiones, domiciliadas o no en el país;
- 4) Los fideicomisos, domiciliados o no en el país;
- 5) Los conjuntos artísticos con o sin personalidad jurídicas no domiciliados en el país;
- 6) Las Instituciones Públicas Gubernamentales, sometidas al Régimen General de Exenciones, contenido en el D.L. N° 74, del diez de octubre de mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial N° 206 Tomo 313 del cuatro de noviembre del citado año.
- 7) Las corporaciones y fundaciones, tanto las de derecho público como las de utilidad pública que no llenen los requisitos del artículo 6 de la Ley y mientras no hayan sido calificadas previamente como tales, por la Dirección General.

Dentro del concepto “conjunto” como sujeto pasivo, quedan comprendidas todas las entidades y agrupaciones de hecho, a quienes la Ley las asimila a personas jurídicas, aún cuando no hayan obtenido su personalidad por defectos de forma y de fondo, en su constitución, organización y que realizaren hechos constitutivos de obtención de ingresos.

También son sujetos pasivos, aquellos a quienes la Ley reconoce o califica, identificándolos como tal, únicamente para efectos fiscales, aun cuando carezcan de personalidad jurídica. Estos sujetos no adquieren por ese solo hecho, su personalidad jurídica.

Todo sujeto pasivo de la obligación sustantiva, lo es también de las obligaciones formales que la Ley establece.

ANALICEMOS A CONTINUACIÓN, ALGUNOS DE ESTOS SUJETOS:

1. **PERSONA NATURAL.** Es todo individuo de la especie humana, cualquier que sea su edad, sexo, estirpe o condición.
Las personas naturales se dividen en salvadoreñas y extranjeras. Son salvadoreñas las personas que la Constitución del Estado declara tales. Los demás son extranjeros.
2. **PERSONA JURÍDICA.** Es la persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representados judicial y extrajudicialmente.
Las personas se dividen además en domiciliadas y transeúntes (o no domiciliadas)
3. **LA SUCESIÓN.** Es la transmisión de derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual es testador o la ley llama para recibirla.
La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio.

4. **EL FIDEICOMISO.** Es un contrato mediante el cual una persona natural o jurídica transfiere la propiedad sobre parte de sus bienes a una institución fiduciaria, para que con ellos se realice un fin lícito, que la propia persona señale. El fideicomiso se constituye mediante declaración de voluntad, por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al fiduciario, derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos sino de conformidad a los instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el instrumento de constitución.

Los fideicomisos permitidos son de tres clases:

1. **FIDEICOMISO ENTRE VIVOS**, cuya constitución se hará por escritura pública, con las formalidades de las donaciones entre vivos. Según el Código Civil la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta. Si se constituye para fines comerciales y a favor de un fideicomisario colectivo y futuro, sirve de base para la emisión de certificados fiduciarios de participación.
2. **FIDEICOMISO POR CAUSA DE MUERTE**, cuya constitución se hará por acto testamentario.
3. **FIDEICOMISO MIXTO**, que comienza a ejercerse en vida del fideicomitente y continúa después de su muerte, se constituirá por escritura pública, con las formalidades de los fideicomisos entre vivos, pero deberá confirmarse en el testamento del fideicomitente, teniéndose como incorporadas en el, con valor de cláusulas testamentarias, las disposiciones fideicomisarias, ya sea consignándolas íntegramente o haciendo clara y precisa referencia a la escritura que las contenga.

Los bienes y derechos fideicomitados deben volver al fideicomitente en el plazo máximo de 25 años o pasar definitivamente al fideicomisario o a otra persona determinada.

Los fideicomisos a favor del Estado, de los Municipios, de las entidades públicas de las instituciones de beneficencia o de cultura de los legalmente incapaces, no estarán sujetos a plazo determinado y continuarán funcionando mientras los fines para los cuales fueron constituidos lo justifiquen.

El fideicomitente puede establecer fideicomiso a favor suyo, pero el fiduciario jamás podrá ser fideicomisario.

Sólo podrán ser judicarios los bancos o instituciones de crédito autorizados para ello conforme a la Ley de Bancos y Financieras.

5. **CONJUNTO.** Se entiende por conjunto, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cualquier agrupación de personas naturales, no domiciliadas, independiente de la organización que adopten, sea jurídica o de hecho, que ingresen al país de manera temporal y con un fin artístico, deportivo o similar.

6. INSTITUCIONES PUBLICAS NO GUBERNAMENTALES. En el decreto número 74 de decretaron disposiciones sobre el régimen legal de exenciones, las cuales entre otras consistían en que “todas las entidades estatales con personalidad jurídica propia que realicen actividades comerciales, industriales o de servicio, deberán pagar los impuestos sobre la renta, de importaciones, sin atender al régimen de exenciones que han venido disfrutando. Se exceptúan expresamente el Gobierno Central, las municipalidades, y aquellas entidades estatales que realicen funciones educativas y de seguridad social.

Ejemplo: ANDA, ANTEL Y CEPA, deben pagar impuesto sobre la renta.

7. CORPORACIONES Y FUNDACIONES DE DERECHO PUBLICO Y DE UTILIDAD PUBLICA QUE NO HAYAN LLENADO LOS REQUISITOS DEL ARTICULO 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Según el Código Civil, las personas jurídicas son de dos especies:

1. Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública;
2. Asociaciones de interés particular.

No son personas jurídicas las fundaciones o corporaciones que no se hayan establecidos en virtud de una ley o de un decreto del Órgano Ejecutivo.

Las corporaciones o fundaciones de derecho público, como la nación, el Fisco, las Municipalidades, las Iglesias y los establecimientos que se costeen con fondos del erario, se rigen por leyes y reglamentos especiales y en lo que no está expresamente dispuesto en ellos, se sujetan a las disposiciones del Código Civil.

EL DOMICILIO.

Consiste en la residencia acompañada, real o presuntamente del ánimo de permanecer en ella. Puede ser político o civil.

El domicilio político es relativo al territorio, en general.

El domicilio civil es relativo a una parte del territorio nacional.

¿ COMO SE DETERMINA EL DOMICILIO A LOS SUSJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Además de aquellos que de conformidad al derecho común tengan su domicilio en El Salvador, se consideran domiciliados para los efectos de esta ley, toda persona natural, fideicomiso o sucesión, nacional, o extranjera, que se encuentre en cualesquiera de las situaciones siguientes:

- 1) Las personas naturales, que residan de manera temporal o definitiva en el país, más de doscientos días durante el ejercicio de imposición. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas durante más de un ejercicio consecutivo, podrán ausentarse del país hasta por ciento sesenta y cinco días, sin perder su calidad de domiciliadas;
- 2) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno de la República, Municipalidades o Instituciones oficiales, mientras se encuentren en el desempeño de sus cargos;
- 3) Todo contribuyente que tenga en la República del asiento principal de sus negocios. Debe entenderse por asiente principal de los negocios del contribuyente aquel que le produzca o genere al mayor monto de sus rentas;
- 4) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña; y
- 5) Los fideicomisos y las sucesiones constituidas bajo leyes extranjeras, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, y sean considerados domiciliados para los efectos de esta ley. También serán considerados domiciliados cuando los bienes situados en el país generan rentas para los herederos o fideicomisarios, que los obligue al pago del impuesto sobre la renta.

¿CÓMO SE DETERMINA EL DOMICILIO DE UNA PERSONA JURÍDICA?

“Son salvadoreñas las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la república, que tengan domicilio legal en el país”.

Se determina en principio por ellas mismas, al constituirse e indicarlo expresamente en sus estatutos o contrato social. De no hacerlo así, y lo cual es muy poco probable, se establece por la población (ciudad, villa o pueblo) donde desarrollan sus actividades y por la casa o establecimiento en que se llevan a cabo la mayoría de sus actividades.

Como previsión legal supletoria, cuando ni la ley que los haya creado y reconocido, ni los estatutos o reglas de fundación fijen el domicilio de las personas naturales, se entiende que lo tienen donde se halle establecida la representación legal o donde ejerza las principales funciones la institución.

El artículo 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que el domicilio de las personas jurídicas se regirá por lo establecido en el derecho común y a lo estatuido en el artículo 8 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Domicilio Fiscal: Es el domicilio establecido en los artículos 9, 10 y 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, previsto con el objeto de aplicar a os Sujetos Pasivos en diferentes tratamientos impositivos.

El domicilio fiscal se asemeja al domicilio político, en cuanto se refiere únicamente a la ubicación objetiva o subjetiva, independientemente del lugar dentro del país en el cual fije su residencia civil el contribuyente.

En la interpretación de las reglas relativas al domicilio, la Dirección General de Impuestos Internos podrá recurrir a las disposiciones del Derecho Civil o a los Tratados internacionales que contengan regulaciones específicas relativas al domicilio de las personas, de las cuales El Salvador sea signatario.

¿ QUIENES SON SUJETOS NO DOMICILIADOS?

Se consideran SUJETOS NO DOMICILIADOS, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas naturales, fideicomisos, sucesiones y conjuntos culturales, artísticos, deportivos y similares, que se encuentren en las situaciones siguientes:

- 1) Las personas naturales que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo;
- 2) Las personas naturales que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de doscientos día, dentro del ejercicio de imposición respectivo;
- 3) Los fideicomisos y las sucesiones no incluidos en el artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre la Renta;
- 4) Los conjuntos culturales, artísticos, deportivos o similares que reúnan las características siguientes:
 - a) Que sean integrados total o mayoritariamente por personas naturales no domiciliados en el país y
 - b) Que se encuentren temporalmente en el territorio de la República.

¿Cuál es la importancia del domicilio?

Consiste en el hecho de que las tablas para el cálculo del Impuesto, son diferentes según sea el sujeto calificado como domiciliado o no en el país. Para mayor aclaración léanse los artículos 34 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

¿QUIÉNES SON SUJETOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

No son sujetos obligados al pago del Impuesto sobre la Renta:

- a) El Estado de El Salvador;
- b) Las Municipalidades,
- c) Las Corporaciones y Fundaciones de derecho público (artículos 540 y s.s. C.C.)
- d) Las Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública (artículo 540 y Sig. c.c)

Considerándose de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción, culturales, científicas, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivos, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de la

institución y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que las integren.

La no sujeción de las corporaciones y fundaciones de utilidad pública deberá ser calificada previamente por la Dirección General de Impuestos Internos y será revocada por la misma al comprobarse que se han dejado de llenar los requisitos antes expuestos.

La exclusión como sujeto pasivo de la obligación sustantiva no exima a los sujetos de las demás obligaciones formales res a las respectivas sanciones por las infracciones cometidas conforme a la Ley de Impuesto sobre la renta.

Los Sujetos Pasivos excluidos de la obligación de pagar impuesto, de que habla el artículo 6 de la Ley, gozan de pleno derecho de tal beneficio y no llenarán ningún requisito ni condición, excepto las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, que deberán obtener previa calificación de la Dirección General, cumpliendo además de los requisitos señalados en la Ley, los siguientes:

- a) Presentar solicitud por escrito a la Dirección General acompañado el Diario Oficial o fotocopia certificadas del mismo, donde aparecen publicados, el acto constitutivo, los estatutos de la entidad y el acuerdo donde se le otorga la personería jurídica;
- b) Relación nominal de los miembros que integran la entidad;
- c) Certificación del Punto de Acta de elección de los miembros del directorio de la entidad; y
- d) Permitir al verificar directa por parte de la Dirección General, si ésta lo estima pertinente, previo a la calificación correspondiente.

Esta calificación puede ser revocada por la autoridad que la otorgó si se comprueba por cualquier medio que la entidad beneficiada ha dejado de estar comprendida entre las que señala el artículo 6 de la Ley y quedará sujeta al cumplimiento de las obligaciones sustantivas desde la fecha en que legalmente se causó el impuesto y sin perjuicio de las sanciones correspondientes. Se considera otorgada por períodos de doce meses, y se entiende renovada automáticamente mientras la Dirección General no comunique oficialmente su revocatoria.

¿CÓMO SE DETERMINA EL DOMICILIO DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

Además de aquellas que de conformidad al derecho común tengan su domicilio en El Salvador, se consideran domiciliados para los efectos de esta Ley, toda persona natural, fideicomiso o sucesión, nacional o extranjera, que se encuentre en cualquiera de las situaciones siguientes:

- 1) Las personas naturales, que residan de manera de doscientos días durante el ejercicio de imposición. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas podrán ausentarse del país hasta por ciento sesenta y cinco días, sin perder su calidad de domiciliadas;

- 2) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno de la República, Municipalidades o Instituciones Oficiales, mientras se encuentren en el desempeño de sus cargos;
- 3) Todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios. Debe entenderse por asiento principal de los negocios del contribuyente aquel que le produzca o genere el mayor monto de sus rentas;
- 4) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña; y
- 5) Los fideicomisos y las sucesiones constituidas bajo leyes extranjeras, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, y sean considerados domiciliados para los efectos de esta Ley. También serán considerados domiciliados cuando los bienes situados en el país generen rentas para los herederos o fideicomisarios, que los obligue al pago del impuesto sobre la renta.

QUE ES LA GANANCIA DE CAPITAL?

Es la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles.

Para la determinación de la ganancia de capital la palabra clave es la habitualidad entendiéndose por tal: los actos realizados por los Sujetos Pasivos que constituyen el objeto social o giro de actividad y cuya intención es dedicarse a las negociaciones jurídicas antes mencionadas sea que tenga o no calidad de comerciante, el sujeto que realiza tales actos.

Ahora bien, se presume, salvo prueba en contrario, que no hay habitualidad, cuando el contribuyente realiza sus bienes del activo fijo o los de su propio uso, siempre que la transferencia de dominio de los mismos sea eventual u ocasional, y siempre que hayan sido adquiridos sin animo de revenderlos.

Igual tratamiento se aplica para aquellos bienes que por su propia naturaleza, extensión o características propias, no sea factible o sea difícil su enajenación como un todo, y sea objeto de partición o fraccionamiento, aún cuando las transferencias individualmente se presuman masificadas, siempre y cuando hayan sido adquiridos sin el ánimo de revenderlos.

En cada operación de esta naturaleza deben de tomarse en cuenta los elementos ya mencionados porque en muchas veces se declara y paga ganancia de capital sin que esta proceda legalmente. Por lo general solo se habla de ganancia de capital; pero puede suceder que exista ganancia o pérdida de capital. Si el valor de la transacción es mayor que las deducciones hay ganancia de capital y en el sentido inverso habrá pérdida de capital.

DETERMINACIÓN DE LOS AÑOS DE POSESIÓN DE UN BIEN

Para determinar la ganancia de capital, un bien adquirido.....

Antes del uno de enero de mil novecientos noventa y dos: Se entiende adquirido en la fecha de su adquisición. Su costo básico será el valor declarado para efectos de impuesto al patrimonio, al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa, (o a la fecha en que concluyó su ejercicio especial durante el expresado año).

Si por cualquier causa un contribuyente dejó de declarar sus bienes al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa (o a la fecha en que concluyó su ejercicio especial durante el expresado año).....

Se tendrá como su costo básico para la determinación de la ganancia de capital, el último valúo declarado antes del treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa (o a la fecha en que termine el ejercicio especial durante el ejercicio especial durante el citado año).

Para este efecto no se permite revaluación de activo al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa o a la fecha en que termine el ejercicio especial durante el citado año.

¿CÓMO SE DETERMINA EL NUMERO DE AÑOS QUE UN BIEN HA SIDO POSEIDO?

De la manera siguiente:

- a) Si el bien adquirido en el primer semestre del ejercicio, se considera poseído todo el año;
- b) Si el bien se transfirió dentro del segundo semestre del ejercicio se considera poseído todo el año;
- c) Si el bien adquirido se transfiere dentro de los seis meses siguientes a su adquisición, se considera poseído todo el año en el ejercicio de su enajenación.

¿CUAL ES EL VALOR DE LA TRANSACCIÓN?

Se tendrá como valor de la transacción, el precio estipulado por las partes en el contrato respectivo.

En los casos de contratos de arrendamiento con promesa de venta, se tendrá como valor de la transacción, el precio total del arriendo más el precio de venta si éste no estuviere incluido en aquél.

REGLAS PARA GRAVAR LA GANANCIA DE CAPITAL

1. En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determina deduciendo del valor de la transacción:

- El costo básico del bien;
- El importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y
- El importe de los gastos necesaria 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: PERDIDA DE CAPITAL.

¿QUÉ SON LAS MEJORAS?

Se consideran mejoras todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la constitución primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admitidas 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 agregará a la renta obtenida, de conformidad a la forma de calcular el impuesto que señala el artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- En caso de que la artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- En caso de que la pérdida excede a la ganancia, el saldo podrá ser usado dentro de los cinco años siguientes contra ganancia de capital;

3. El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determina en el caso de que sea adquirido 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.

FORMA DE TASAR LA GANANCIA DE CAPITAL.

PRIMER CASO. Una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos en el mismo número de años, será tasada de la siguiente manera:

- 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 calculado anteriormente.

EN EL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE ESTABLECE QUE PARA DETERMINAR LA GANANCIA DE CAPITAL EN TRANSACCIONES REALIZADAS SOBRE BIENES POSEIDOS EL MISMO NUMERO DE AÑOS, EL CONTRIBUYENTE DEBERA:

1. Determinar su renta imponible de sus actividades del giro ordinario;
2. Establecer la ganancia o pérdida de capital deduciendo el valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para mejorar su valor y los gastos necesarios para efectuar la transacción;
3. establecer el número de años que el bien o bienes han sido poseídos, considerando que si en el año de adquisición y en el de transferencia, la posesión ha sido de más de seis meses, se considera poseído por todo el año y sumar los años completos poseídos en el lapso intermedio.
4. Determinar la renta del período, para lo cual deberá dividir la ganancia de capital establecida, entre el número total de años que el bien ha sido poseído;
5. Sumar el resultado obtenido denominado renta del período o la renta imponible del giro ordinario;
6. Calcular el impuesto sobre el total que representa la renta imponible más la renta del período, aplicando la tabla para cálculo de impuesto sobre la renta, en el caso de personas naturales, (artículo 37 L.I.R.), la tasa para el cálculo de impuesto, en el caso de persona jurídica (artículo 41 L.I.R) o la tasa del 25%, en el caso de sucesión o fideicomiso no domiciliados.
7. Dividir el impuesto calculado conforme el numeral anterior entre la renta imponible calculada según el numeral 5 para obtener el coeficiente, el cual deberá dividirse entre 2, para obtener la media tasa;
8. Multiplicar el resto de la ganancia o remanente que no se incorporó en su momento a la renta imponible, por la media tasa y el resultado obtenido, deberá sumarlo al impuesto calculado conforme al numeral 6;
9. Al impuesto total determinado deberá hacerle las disminuciones que correspondan al impuesto retenido, impuesto enterado como anticipo o pago a cuenta y los créditos fiscales que procedieren conforme al artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Si la renta imponible del giro ordinario más la renta del período, no alcanza en su totalidad base imponible, se aplicará sobre la totalidad constituida por la renta imponible ordinaria más la ganancia de capital, como tasa media efectiva, el 1.0%, cuyo resultado será el impuesto a pagar sobre el cual se podrán hacer las deducciones a que se refiere el numeral 9 anterior.

SEGUNDO CASO. Varias transacciones realizadas sobre bienes poseídas durante distinto número de años, el método de calcular el impuesto es:

- a) Se dividirá cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien hay sido poseído;

- b) Los cocientes así encontrados se sumarán; los de ganancias, separadamente de los de pérdidas; verificando 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;
- f) El impuesto que resulte, se agregará al impuesto calculado anteriormente según el literal c)

SI EL TOTAL A QUE SE REFIERE EL LITERAL C NO LLEGA AL LIMITE IMPONIBLE APLICARA PARA EFECTOS DEL LITERAL E LA TASA MEDIA EFECTIVA DEL 1.0%

REFORMAS A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFERENTE A LA GANANCIA DE CAPITAL EN LA VENTA DE INMUEBLES.

El tres de octubre de mil novecientos noventa y seis, la Asamblea Legislativa mediante el Decreto N° 841, promulgó reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación a las ganancias de capital y se ha especulado que ésta fue derogada u objeto de alguna reforma.

En el considerando II del decreto citado se dice textualmente lo siguiente: “Que con el fin de flexibilizar el mercado inmobiliario, es conveniente y justo eliminar la grabación de la ganancia de capital que pueda resultar de la venta o permuta -----
-----.

“TRES AÑOS DE HABERSE ADQUIRIDO”.

La ganancia de capital tiene por origen la contratación a través de venta o permuta de inmuebles y se determina deduciendo el precio de la venta el costo básico del bien inmueble, lo que constituye la ganancia de capital propiamente dicha. El calificativo de la ganancia de capital obedece a que ese capital mismo que origina este beneficio, proviene de una transacción. Concepto diferente es la ganancia operativa que se obtiene entre la diferencia de ingresos menos costos y gastos provenientes del giro ordinario del negocio de que se trate.

El artículo 1 Decreto 841 textualmente dice así: adicionase al artículo 4 el numeral 12), de la siguiente forma:

RENTAS NO GRAVABLES

Artículo 4 de la Ley DE Impuesto sobre la Renta: “Son ventas no gravables por este impuesto y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

12) El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenida por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición”.

De conformidad con lo transcrito, los sujetos contribuyentes que resultan beneficiados con esta reforma, son las personas naturales y también las personas jurídicas, quienes por no ejercer en forma habitual la compraventa de inmuebles, habitualidad que se presume cuando han transcurrido tres años y al inicio del cuarto año ya no es aplicable el impuesto que grava la ganancia de capital.

La reforma que se está analizando tiene relación directa con el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que literalmente dice: “La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas”.

Al comparar la reforma del Decreto 841 en su artículo 1 con el artículo 14 de la Ley, se comprueba que el beneficio se otorga a los contribuyentes, persona natural o jurídica que negocien con inmuebles, pero siempre continúa el gravamen de ganancia de capital cuando se negocien bienes muebles.

En síntesis, vemos que el Decreto no tocó el artículo 14 que comprende la ganancia de capital, ni el artículo 42 que nos dice en que forma vamos a poder cuantificar o calcular el impuesto que nos correspondería pagar. Y mucho menos el decreto citado tocó los artículos del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se refiere a la misma ganancia de capital. Lo único que hizo fue incorporar en el artículo y, como numeral 12) la venta de inmuebles cuando se realiza después de haberse adquirido el bien, entonces la ley lo pone como renta no gravable, lo que quiere decir que si compra un bien inmueble y tiene tres años de tenerlo y éste se vende, no se genera ningún impuesto. O sea que antes sí se pagaba; pero este beneficio que da el decreto ha sido únicamente para los bienes inmuebles, no así para los bienes muebles, que continúan exactamente igual. O sea que la ganancia de capital opera para los bienes muebles, ya sea que se vendan dentro o fuera de los tres años, pues éstos no recibieron ningún beneficio.

La ganancia de capital es una renta extraordinaria.

EJEMPLO DE GANANCIA DE CAPITAL DE INMUEBLES.

(Tomada del Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario).

Precio de Venta	¢ 1,000,000	Renta Obtenida	¢100,000.
Costo Básico	400,000		
Ganancia de Capital	600,000		

a) Cálculo para un año o menos de posesión

Renta Ordinaria	¢ 100,000
Ganancia de Capital	¢ 600,000

Renta Imponible Total ¢ 700,000
 Renta Imponible no Gravada ¢ 75,000 = ISR ¢ 156,250

b) Cálculo para 2 años de posesión

Renta Ordinaria ¢ 100,00
 Ganancia de Capital de un año ¢ 300,000
 Renta Ordinaria Gravada ¢ 400,000
 Renta Imponible no Gravada ¢ 75,000
 ¢ 325,000 = ISR ¢ 81,250

Cálculo de media tasa efectiva

$(81,250 + (100,000 + 300,000) / 2 = 0.10156$
 Aplicación de media tasa: $300,000 \times 0.10156 = \text{¢ } 3,046.80$
 Total ISR a pagar ¢ 84,296.80

c) Cálculo para tres o más años de posesión = exenta: Art. 4, numeral 12

- La reserva legal es deducible en el 100% (Art. 31, 28 y 12 LIR)

RENTA MUNDIAL

El artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta nos habla acerca de los Sujetos Pasivos domiciliados en el país, que realicen actividades mercantiles dentro y fuera de El Salvador, pagarán impuesto únicamente sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional. Esto se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 2 de la misma ley y artículo 9 y 11 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que nos hablan de Renta obtenida. Asimismo, el artículo 127 L.I.R. da el procedimiento para el cálculo de las rentas obtenidas parcialmente en El Salvador, en otras palabras, el procedimiento a seguir para determinar las Rentas gravables es de la manera siguiente:

- 1) Se divide en renta bruta obtenida en el país entre la renta bruta total obtenida por el contribuyente;
- 2) El cociente así obtenido, se aplica al total de gastos verificados por el contribuyente en cada actividad. El resultado constituye el monto de gastos deducibles de la renta bruta percibida directamente en el país;
- 3) La diferencia entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador y los gastos deducibles de conformidad con el numeral anterior, será la renta NETA que se considera percibida en el país, de actividades realizadas parcialmente en el mismo; y
- 4) La renta neta así determinada deberá agregarse, en su caso, a la renta neta obtenida totalmente en el país.

Si partimos de la expresión “La Ley se contesta con la Ley” para entender que son rentas obtenidas en el país, el artículo 16 da la respuesta y dice que son los que provienen de bienes situados o de actividades realizadas en el país, aunque se reciban

o paguen fuera de la república. (Ejemplo: caso de las asesorías prestadas del exterior a El Salvador).

RENTAS DE USUFRUCTO LEGAL

(Art. 18 L.I.R) Los padres sumarán a sus rentas personales, por partes iguales, o de acuerdo a lo señalado en el derecho común, el usufructo legal del hijo menor de edad.

El menor sometido a tutela y curatela por disposición testamentaria o judicial, deberá computar individualmente sus rentas.

En el caso de disposición judicial, los padres privados del usufructo legal no sumarán a sus propias rentas las del hijo no emancipado.

No operan las disposiciones anteriores, en caso de renuncia del usufructo legal por el usufructuario, cuya efectividad haya sido comprobada por la Dirección General de Impuestos Internos.

El artículo 769 del Código Civil define al derecho de usufructo como un derecho real que consisten en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia y de restituirla a su dueño. El usufructo supone necesariamente dos derechos: el del nudo propietario y el del usufructuario (Derecho al uso y goce de la cosa). Tienes una duración limitada al cabo de la cual pasa el nudo propietario y se consolida la propiedad.

- Por la ley
- Por la ley
- Por testamento
- Por donación, venta u otro acto entre vivos
- Por prescripción

El único caso en que los padres no sumarán a sus propias rentas el usufructo es cuando haya una disposición familiar.

¿ COMO SE COMPUTA LA RENTA OBTENIDA DE UNA SUCESION?

Desde el día siguiente a su apertura hasta el de la aceptación de la herencia.

La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte.

Las rentas obtenidas se computan respetando el vencimiento del ejercicio de imposición en el cual se abrió la sucesión, no ha habido aún aceptación de la herencia, deberá hacerse al cómputo de las rentas obtenidas desde el día siguiente al de la apertura hasta la fecha de terminación del ejercicio.

Las rentas obtenidas por sucesiones abiertas y aceptadas dentro de un mismo ejercicio de imposición y antes de la terminación del mismo, deberán computarse por el periodo en que han permanecido abiertas. Si la sucesión fuera aceptada en el ejercicio

siguiente al de su apertura, se declarará del primero de enero de ese ejercicio hasta la fecha de la aceptación de la herencia.

Si la herencia no fuere aceptada a lo largo de varios ejercicios, se computará respetando el vencimiento del ejercicio de imposición y después por cada ejercicio completo que transcurra sin aceptación. Al aceptarse la herencia, se computará hasta la fecha de la aceptación.

En lo demás deberán sujetarse a la forma de computar la renta de las personas naturales.

RENTA DE HEREDEROS

El artículo 21 expresa que una vez aceptada la herencia, los herederos y legatarios sumarán a sus propias rentas, la parte proporcional que conforme a derecho le corresponda a partir del día siguiente a la fecha de aceptación. Para mejor entender esto, mencionaremos que la responsabilidad tributaria no termina con la muerte del contribuyente, es por eso que determinar aquellas rentas gravables se determina así (Art. 19 L.I.R) desde el primero de enero hasta el día de la muerte del contribuyente como persona natural y como sucesión (Art. 20 L.I.R.) desde el día siguiente al de su apertura hasta el de la aceptación de herencia.

De acuerdo al artículo 1162 del Código Civil, la aceptación de herencia, para que produzca efectos legales ha de ser expresa, pidiendo al Juez del domicilio de la sucesión la declaración de ser tal heredero o bien ante el Notario respectivo de acuerdo a la Ley del Ejercicio Notarial de la Jurisdicción Voluntaria y de otras diligencias. (Arts. 18 y 19 L.I.R).

¿CÓMO SE COMPUTA LA RENTA OBTENIDA POR EL FIDEICOMISO?

Se computa al igual que la renta de las personas naturales.

Pero a partir de su constitución, se computa la renta obtenida, desde ese momento y hasta la fecha de su vencimiento del ejercicio ordinario de imposición. Y cuando se extingue, deben computarse las rentas obtenidas en que se comenzó el ejercicio imposición, hasta la fecha de su extinción.

¿CÓMO SE COMPUTA LA RENTA OBTENIDA POR LOS CONJUNTOS?

Los conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados, la computan usando como las personas jurídicas el sistema de efectivo, sumando el total de las rentas obtenidas por sus integrantes y considerando al conjunto como un solo sujeto.

¿ COMO DETERMINAN SUS RENTAS LAS PERSONAS JURIDICAS?

Utilizando el sistema de acumulación, o sea, determinando sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.

¿ COMO DETERMINAN SU RENTA LOS SOCIOS O ACCIONISTAS?

El socio o accionistas de sociedades, al determinar su renta obtenida, debe comprender además las utilidades realmente percibidas.

UTILIDADES REALMENTE RECIBIDAS

Son aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio accionista, sea en dinero o efectivo, títulos valores, en especie, mediante operaciones contables que generen disponibilidad para el contribuyente o en acciones para la capitalización de utilidades.

Para la determinación de las utilidades distribuibles, éstas deberán comprender, además de las utilidades determinadas conforme a la ley para los efectos del impuesto de la propia sociedad, no lo estuviera para el socio, excepto los impuestos sobre la renta pagados por la propia sociedad.

Sin embargo, no estarán comprendidas entre las utilidades distribuibles:

- a) Las reservas legales de las sociedades domiciliadas que se constituyan sobre las utilidades netas de cada ejercicio, hasta el límite determinado por las respectivas leyes, según la naturaleza de cada sociedad.
- b) Las cantidades correspondientes a reservas laborales, tal como lo prescriben las leyes vigentes, hasta el límite que determinan las oficinas encargadas de la vigilancia sobre las sociedades y actividades mercantiles.
- c) Las cantidades que a título de sueldos, sobresueldos, gratificaciones e intereses hubiere pagado a la sociedad de ésta no se hubieren considerado deducibles. Dichas cantidades deberán ser computadas como ingresos por las propias personas que las percibieren: y
- d) Las cantidades que a juicio de la Dirección General le correspondan como gastos comprobados aunque no deducibles para la sociedad, siempre que esos gastos constituyan pagos o salidas de fondos en relación directa con las actividades de dicha sociedad excluyendo los de inversiones.

CRÉDITO FISCAL

De acuerdo al artículo 27 L.I.R. el sujeto pasivo que sea socio o accionista de una sociedad deberá incluir en su renta las utilidades distribuidas. De acuerdo al artículo 25 de la Ley el accionista de sociedades, incluirá en sus ingresos las realmente percibidas y éstas son aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio, sea en dinero en efectivo, títulos valores, especie o mediante operaciones contables o en

acciones por la capitalización de utilidades. Y deberán comprender aquellas que aunque estuvieren exentas para la sociedad, no lo estuviera para el socio.

Esto obedece a que la figura del Crédito Fiscal es por las utilidades gravables y no por las exentas. Ejemplo: el caso de las empresas amparadas a la Ley de Imprenta.

DEDUCCIONES GENERALES

Son deducibles de la Renta Obtenida:

Los gastos necesarios y propios del negocio. Destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo, la propaganda, libros, impresos, avisos, correspondencia, gastos de escritorio, energía eléctrica, teléfono y demás similares.

REMUNERACIONES: Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios, comisiones, viáticos, primas, aguinaldos, gratificaciones, participaciones en las utilidades y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta obtenida.

GASTOS DE VIAJE: El costo de los pasajes más el valor de los impuestos y derechos portuarios correspondientes y la cuota asignada por la empresa para alimentación, hospedaje y demás gastos necesarios en los viajes realizados por el contribuyente, sus representantes, funcionarios, empleados o dependientes, en actividades propias del negocio.

ARRENDAMIENTOS: El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados directamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodega, fábricas, tierras, bosques y otros arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables.

PRIMAS DE SEGUROS: Las primas de seguros tomados contra riesgos de los bienes que forman parte de la fuente productora de renta, tales como seguro de mercadería, de transporte, de lucro cesante del negocio y otros similares.

TÍTULOS Y COTIZACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales, fiscales y municipales, que graven la importación, exportación, venta, prestación de servicios y el consumo específico de bienes y servicios prestados por la empresa, así como la actividad de la empresa misma. Inclusive el 5% del impuesto de timbres por servicios profesionales prestados, incluyendo los notariales; asimismo, las cotizaciones de previsión y seguridad social, pagadas durante el ejercicio, que graven la fuente productora de la renta obtenida.

No quedan comprendidos en esta disposición el impuesto sobre la Renta, gravamen de las sucesiones, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre Transferencia

de Bienes Raíces y las multas, recargos e intereses incurridos respecto de cualquier contribución fiscal o municipal.

DEDUCCIÓN PARA ASALARIADOS QUE LIQUIDAN O NO EL IMPUESTO.

Las personas naturales cuya neta obtenida provenga exclusivamente de salarios y cuyo monto no exceda de CINCUENTA MIL COLONES (¢50,000.00) no estarán obligados a presentar liquidación y solamente tendrán derecho a una deducción fija de DOS MIL COLONES (¢12,000.00), la cual va incorporada en la cuota de retención a que estén afectas.

Las personas naturales domiciliadas, asalariados, con rentas mayores de CINCUENTA MIL COLONES (¢50,000.00) no tendrán derecho a la deducción fija a que antes nos hemos referido.

INSUMOS. El valor de las materias primas, de combustibles, de fuerza motriz y demás gastos similares, empleados en la actividad generadora de ingresos gravables, siempre que no se hubieren incluido en el costo de la manufactura.

MANTENIMIENTO. Los gastos por concepto de reparaciones ordinarias, o sea los que se eroguen para mantener en buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta.

Estos gastos serán deducibles siempre que no impliquen una ampliación de la estructura original de los mismos, incrementen su valor o prolonguen la vida de los mismos.

INTERESES. Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamos toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros. Cuando el término “intereses” sea aplicado a asignaciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles.

COSTOS. El costo de las mercaderías y de los productos vendidos, que se determinará de la siguiente manera:

Al importe de las existencias al principio del ejercicio de que se trate, se sumará el costo de las mercancías u otros bienes construidos, manufacturados, adquiridos o extraídos durante el ejercicio, y de esta suma se restará el importe de las existencias al fin del mismo ejercicio.

GASTOS AGROPECUARIOS. Los gastos indispensables para la obtención de ingresos computables, provenientes de explotaciones agropecuarias, tales como los efectuados por concepto de jornales, siembras, resiembras, adquisición de forrajes, plantas, semillas y abonos o fertilizantes de toda clase, pastaje pagado a terceros, terrajes o censos, conservación de cercas, podas, limpiezas y otros gastos agropecuarios o similares.

GASTOS Y COSTOS NO ESPECÍFICOS. En general, cualquier otro gasto o costo en que incurran las personas naturales o jurídicas, no especificado en este artículo, que sea indispensable para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.

GASTOS NO DEDUCIBLES:

1. TRIBUTOS DIRECTOS

- Impuesto sobre la Renta
- Impuesto de Transferencia de Bienes Raíces
- Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)

2. MULTAS, INTERESES, sobre contribuciones:

- Fiscales
- Municipales

3. COSTOS Y GASTOS SOBRE ACTIVIDADES QUE GENERAN INGRESOS GRAVABLES

4. DEPRECIACIÓN NO RECLAMADA

¿ CUANDO SE CONSIDERA LA RENTA OBTENIDA EN EL SALVADOR?

Se considera renta obtenida en el país, la proveniente de bienes situados, registrados o matriculados en el país, sea que se encuentren permanente o temporalmente en el territorio nacional, así como también la proveniente de actividades realizadas en el mismo, aunque se perciban o paguen fuera de la República, las remuneraciones que el Gobierno, las Municipalidades y demás entidades oficiales paguen en cualquier concepto a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

Véase artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

Las personas naturales deben computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidas en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie.

Aun cuando los productos o utilidades no hubieren sido cobrados en dinero en efectivo, títulos valores o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido siempre que haya tenido disponibilidad sobre ellos, y en general, cuando el contribuyente haya dispuesto de ellos en cualquier forma.

De la misma manera los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

La persona natural obligada a llevar contabilidad formal, debe utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas.

¿ COMO SE CALCULA LA RENTA OBTENIDA BAJO EL SISTEMA DE EFECTIVO?

Cuando la computación de la renta se efectúe bajo el sistema de efectivo, el cálculo de la renta obtenida se hará tomando en cuenta los ingresos realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en efectivo, en especies o en servicios. Aunque los ingresos no hubieren sido cobrados en efectivo o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido, siempre que hayan estado disponibles, o cuando han sido reinvertidos, acumulados, capitalizados, acreditados en cuenta, puestos en reserva en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera que sea su denominación o cuando se ha dispuesto de ellos en cualquier forma en beneficio del contribuyente o de acuerdo con sus instrucciones, tales como cheques por dividendos, intereses bancarios acreditados a la cuenta del contribuyente, cupones vencidos de bonos u obligaciones, y todos aquellos títulos de créditos que puedan ser convertidos fácilmente en efectivo. En la misma forma, los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

¿ COMO SE CALCULA LA RENTA OBTENIDA BAJO EL SISTEMA DE ACUMULACIÓN?

En los casos que conforme a la ley, se use el sistema de acumulación, la computación de la renta se hará tomando en cuenta las rentas devengadas en el ejercicio aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.

DEPRECIACIÓN.

En el Diccionario de Cabanellas de la depreciación es la disminución del valor o precio de una cosa. Puede provenir del deterioro o desuso, tanto económico como funcional.

Para nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta (Art. 30) el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, es deducible de la renta obtenida, de acuerdo a los siguientes casos:

PRIMER CASO. En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta.

Su costo total se deducirá en el ejercicio en que su empleo haya sido mayor, según lo declare el contribuyente.

SEGUNDO CASO. En los bienes cuyo caso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses.

Se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

1. La deducción procede por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento;
2. El valor sujeto a depreciación será el del costo total del bien, salvo en los casos siguientes:
 - a) Cuando se tratare de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación;
 - b) Cuando se tratare de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

AÑOS DE VIDA	PORCENTAJE DEL PRECIO DE MAQUINARIA O BIENES MUEBLES USADOS
1 AÑO	80%
2 AÑOS	60%
3 AÑOS	40%
4 AÑOS Y MAS	20%

Lo precios de los bienes señalados estarán sujetos a fiscalización.

3. El contribuyente, para establecer el monto de la depreciación, podrá utilizar el método siguiente: Aplicar un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación anual permitidos serán:

- Edificaciones 5%
- Maquinaria 20%
- Otros Bienes Muebles 50%

Para el caso de maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación. Dicho porcentaje será el doble de los anteriores señalados.

Una vez que el contribuyente haya adoptado un método para un determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General.

Aquí debemos entender por maquinaria todo aparato o conjunto de piezas que sirve para la elaboración de productos o para producir determinados efectos, tales como trituradoras de piedras, excavadoras, tornos empleados en mecánica y fundición y otros semejantes.

4. Para los efectos de esta deducción por depreciación no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso.

5. Es importante resaltar que el contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables. Que sucede si el bien está en usufructo? Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y la otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo.

6. Es obligatorio que los contribuyentes lleven un registro detallado de la depreciación. Se exceptúan aquellos que no estén obligados por ley a llevar contabilidad formal o registros. Cuál es la forma en que el reglamento de la ley de Impuesto sobre la Renta la forma de llevar dicho registro?. La depreciación de los bienes dedicados a la producción de ingresos computables, se deben anotar minuciosa y detalladamente por medio de registros pormenorizados, que al menos deben contener, la siguiente información:

- ESPECIFICACIÓN DEL BIEN
- VALOR A DEPRECIAR
- FECHA EN QUE COMIENZA A USARSE
- PERIODO DE VIDA UTIL
- MEJORAS
- ACCIONES
- CUOTA DE DEPRECIACIÓN
- SALDO POR DEPRECIAR
- RETIRO
- ENAJENACIÓN

7. Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la cuota de depreciación de un bien o la hubiera descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores; y

8. No son depreciables, las mercaderías o existencias del inventario del contribuyente, ni los predios rústicos o urbanos, excepto lo construido sobre ellos.

OTRAS DEDUCCIONES. Son también deducibles de la Renta obtenida:

- A. RESERVA LEGAL. La reserva legal de las sociedades domiciliadas que se constituya sobre las utilidades netas de cada ejercicio, hasta el límite mínimo determinado en las respectivas leyes o por las oficinas gubernamentales competentes, según la naturaleza de cada sociedad.
- B. DEUDAS INCOBRABLES. Además son deducibles de la Renta obtenida el valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes:
 - a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables;
 - b) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable;

- c) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
- d) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento.

¿ CUANDO SE PRESUME LA INCOBRABILIDAD DE LA DEUDA?

Cuando se comprueba que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

¿QUÉ SUCEDE SI EL CONTRIBUYENTE COBRA TOTAL O PARCIALMENTE DEUDAS DEDUCIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES, POR HABERLAS CONSIDERADO INCOBRABLES?

La cantidad recobrada deberá incluirse como utilidad del ejercicio en que se reciba, en la cuantía deducida.

Es importante tomar nota de que no son deducibles las deudas contraídas por operaciones realizadas:

- Entres cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.
- Entre una sociedad colectiva o en comandito simple y sus socios; o
- Entre una sociedad anónima o en comandito por acciones y sus directores, principales accionistas o cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.
- Tampoco es deducible cuando el principal accionista sea otra sociedad.

TRATAMIENTO PARA LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS DE CUENTAS INCOBRABLES DE PARTE DE INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El tratamiento para la constitución de reservas de cuentas incobrables de parte de los Bancos, Financieras, Compañías de Seguro e Instituciones Oficiales de Crédito, será propuesto por la Superintendencia del Sistema Financiero a la Dirección General quedando su aprobación definitiva como facultad privativa de la misma Dirección General.

Si se recobraren total o parcialmente las cantidades, deberán incluirse como utilidades del ejercicio en que se reciban, en la cuantía deducida.

EROGACIONES CON FINES SOCIALES

Son deducibles de la renta obtenida, las erogaciones efectuadas por el contribuyente con los fines siguientes:

1. Las erogaciones para la construcción, mantenimiento y operación de viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural,

- pensiones por retiro, seguros de vida y similares prestaciones que proporcione gratuitamente a sus trabajadores, para la superación cultural y bienestar material de éstos y de sus hijos, siempre que tales prestaciones se realicen en el territorio nacional; no obstante cuando se trate de asistencia médica, hospitalaria o de estudios se aceptarán como deducibles aunque se realicen en el exterior.
2. Las erogaciones para a construcción y mantenimiento de obras de saneamiento que proporcione gratuitamente a los trabajadores en sus propiedades o empresa, a los moradores de una localidad y a obras que constituyan un beneficio notario para una región del país.
 3. Las aportaciones patronales para la constitución y funcionamiento de asociaciones o cooperativas, creadas para operar con participación de la empresa y de los trabajadores, orientada a fomentar la formación de capitales que se destinen para mejorar las condiciones de vida de los trabajadores y de su familia, así como a la constitución***** eventualidades de los trabajadores. Que dan incluidas como deducibles las aportaciones de la empresa, destinadas a aportaciones en la capital de la empresa a nombre de las asociaciones o cooperativas antes mencionadas, que permitan la participación de los trabajadores en el capital y en la administración de la empresa; y
 4. Las donaciones a las entidades a que se refiere el artículo 6 de esta Ley.

OTRAS DEDUCCIONES DE LA RENTA OBTENIDA PARA PERSONAS NATURALES.

Otras deducciones para personas naturales. Las personas naturales domiciliadas, con rentas diversas, además de las deducciones que hemos visto y exceptuando las comprendidas en el número séptimo del artículo 29, podrán reducir de dichas rentas hasta la cantidad de CINCO MIL COLONES (¢5,000.00) por cada uno de los conceptos siguientes:

- a) El valor de lo pagado en la República por el contribuyente, por servicios hospitalarios, medicinas, y servicios profesionales prestados por médicos, anestesistas, cirujanos, radiólogos, psicólogos, laboratoristas, fisioterapeutas y dentistas al propio contribuyente, así como a sus padres, su cónyuge, hijos menores de veinticinco años y empleados domésticos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 1. Que el profesional que preste el servicio esté domiciliado en el país y legalmente autorizado para ejercer en él;
 2. Que el contribuyente exprese en la declaración el nombre, domicilio, residencia y el Número de Identificación Tributaria (NIT) de la persona que prestó los servicios y recibió el pago correspondiente;
 3. Que cuando los servicios se presenten a los familiares o cónyuge mencionados, éstos no sean por sí mismo contribuyentes; y
 4. Que se acompañen los recibos correspondientes.

Podrán hacer uso de esta deducción, sin llenar el requisito especificado en el número 1) de este literal, los funcionarios y empleados salvadoreños del

Gobierno o instituciones oficiales que presten servicios en el extranjero. Es deducible únicamente el gasto que no estuviere compensado, por seguros u otra indemnización y solamente el que se contraiga precisamente al pago de servicios profesionales y hospitalarios, el valor de aparatos ortopédicos y el costo de medicinas, cuando en este último caso hubiere prescripción médica. El monto deducible por el concepto indicado, en ningún caso excederá de la cantidad de Cinco Mil Colones en cada ejercicio impositivo.

- b) El valor de lo pagado por el contribuyente, en la República que en ningún caso excederá de CINCO MIL COLONES, durante el ejercicio, en concepto de colegiatura o escolaridad de sus hijos hasta de veinticinco años de edad, en cualquier nivel de la educación y en centros de enseñanzas autorizados por el Estado.

A igual de deducción tendrá derecho y dentro del mismo monto el contribuyente que por sí mismo se financie sus estudios personales, universitarios o tecnológicos.

El derecho a estas deducciones se comprobará con certificación extendida por la Dirección General el Centro de Enseñanza, de las cantidades percibidas en tal concepto y de la asistencia regular durante el período lectivo y se disfrutará siempre que el hijo no sea contribuyente.

Si la renta obtenida por el asalariado es hasta de CINCUENTA MIL COLONES (¢50,000.00), no será necesaria la comprobación referida.

DEUDA TRIBUTARIA

La deuda tributaria está constituida por la obligación sustantiva principal liquidada por el contribuyente más las obligaciones accesorias como multas o intereses liquidados por la Dirección General.

Asimismo está constituida por el impuesto y demás accesorios liquidados por la Dirección General.

La deuda tributaria principal existe respecto al ejercicio impositivo de que se trate y en relación a un determinado contribuyente, consecuentemente hay tantas deudas tributarias, como ejercicios impositivos diferentes con respecto a un mismo contribuyente.

La deuda u obligación tributaria proveniente del impuesto existe a partir del día en que termine el ejercicio o período de imposición.

La deuda proveniente de intereses desde el día en que se incurre en mora.

Y la deuda proveniente de multas, desde que la resolución que las impone quede firme.

¿A PARTIR DE CUANDO ES EXIGIBLE LA DEUDA U OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

A partir de l día siguiente a aquél en que termine el plazo o término legal para pagar.

La deuda u obligación tributaria es una sola, no importando que la cosa debida sea fraccionable. La deuda existirá siempre que no haya sido cumplida en su totalidad.

¿Cómo se extingue la deuda tributaria?

Por el pago, la compensación, la prescripción y la confusión.

En el caso del impuesto sobre la renta adeudado por una sucesión o tasado a cargo de la misma por la Dirección General de Impuestos Internos, se distribuirá entre los herederos, a petición de cualquiera de los interesados, a prorrata de sus derechos en la sucesión.

Son admisibles para asegurar el cumplimiento de las deudas tributarias:

- Depósito en dinero;
- Depósito de letras o bonos del Estado, de cédulas hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado y cuya eficacia para estos efectos haya sido reconocida expresamente por leyes especiales;
- Hipotecas de bienes del deudor;
- Fianzas hipotecarias; y Fianzas bancarias o de cualquier otra institución legalmente autorizada para otorgarlas.

La exigibilidad del pago de la obligación tributaria consiste en la facultad que tiene la Dirección General para hacer efectivo su cumplimiento a través del cobro administrativo, coactivo o por los demás medios que autoriza la ley.

La deuda u obligación tributaria es única e indivisible independientemente que la cosa debida sea fraccionable, requiere para su satisfacción, el entero total de la suma debida.

No obstante, la Dirección General tiene potestad para conceder plazo hasta de seis meses, para que en forma fraccionada se realicen los enteros parciales hasta su total cancelación. Ello no significa que la deuda tributaria sea por ese solo hecho divisible.

Las sanciones establecidas en la ley, solo constituyen deuda tributaria, cuando son aplicadas mediante resolución motivada, excepto en aquellos casos en que por la ley la sanción debe aplicarse sin más trámite como intereses moratorios, declaración extemporánea, etc.

La deuda tributaria requiere para su extinción: del pago efectivo, de la compensación, de la prescripción o de la confusión. Estas circunstancias derivan de un acto administrativo que haga constar que ocurre cualquiera de los modos de extinción mencionados. La extinción por medio el pago, constará en el recibo o comprobante de pago debidamente autorizado por el Colector o cajero respectivo, y en los demás casos, constará por medio de resolución que al efecto dicte la Dirección General.

El pago es un modo de extinguir la deuda tributaria, y se entiende por tal, el cumplimiento efectivo de la misma.

Cualquier persona puede pagar a nombre de un deudor tributario, para extinguir la obligación de aquel por quien paga.

No obstante, ser la obligación tributaria indivisible, ningún colector de Impuestos podrá negarse a recibir cantidades de dinero menores a las que correspondan a liquidaciones de este impuesto, y será la Dirección General, quien realice la gestión de cobro conforme lo indica el artículo 88 de la ley.

- El pago del Impuesto autoliquidado por el contribuyente o por la Dirección General en forma oficiosa, deberá efectuarse:
 - 1) En las Colectarías del Servicio e Tesorería;
 - 2) En los bancos del Sistema Financiero o
 - 3) En los lugares señalados especialmente por la Dirección General o el Ministerio de Hacienda.

Dentro del plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que concluye el ejercicio o período impositivo, para el impuesto autoliquidado por el contribuyente; o dentro de los dos meses posteriores contados a partir de la fecha en que la resolución liquidatoria del impuesto quede firme.

Previo a la verificación del pago del impuesto autoliquidado, el contribuyente deberá elaborar por sí, a mano, a máquina, o por cualquier otro medio mecanizado, el mandamiento de ingreso respectivo, debiendo llenarlo en forma clara, precisa, inteligible y sin borrones o enmendaduras, tanto el original como sus copias.

El mandamiento de ingreso es proporcionado por la Dirección General, por cada liquidación de impuesto, el cual una vez presentado a pago, deberá ser verificado en tantos o copias, que la información que contiene es la misma, el colector o cajero respectivo lo validará con su firma o sello y máquina registradora; una vez validado en la forma dicha, se tendrá como recibo de pago de la obligación sustantiva y por el ejercicio o período a que se refiera.

En los casos de impuesto liquidado oficiosamente por la Dirección General, será esta oficina, quien elabore el respectivo mandamiento de ingreso, el que será entregado al contribuyente, representante, apoderado o responsable debidamente facultado, para que procedan a su cumplimiento, el que al ser validado en la forma expuesta en el párrafo anterior, se tendrá como el recibo de pago de la obligación tributaria sustantiva.

Cuando se trate del pago de las multas impuestas por la Dirección General, se notifica formalmente al contribuyente, su representante, apoderado o responsable, la resolución mediante la cual se sanciona y éste procede a su cumplimiento dentro de los treinta días siguientes a aquel en que quede firme la resolución sancionatoria; en los casos de declaración extemporánea de la autoliquidación del impuesto y del pago extemporáneo por morosidad, la sanción será aplicada por el colector, al momento de recibir el valor de lo principal y sin necesidad de previo requerimiento.

Si por cualquier circunstancia el colector no exige el pago de la multa por extemporánea declaración según los porcentajes establecidos en el artículo 99 de la ley o los intereses moratorios a que se refiere el artículo 100 de la ley, tales sanciones subsistirán y el contribuyente debe proceder a su cancelación, sin perjuicio de que si no lo hace, la Dirección General procederá a su cobro en forma coactiva o mediante el proceso ejecutivo.

PAGOS MEDIANTE PAGO ESCALONADO

El sujeto pasivo o contribuyente podrá cancelar su adeudo mediante cuotas, cuyo plazo que no podrá exceder de seis meses, deberá solicitarlo a la Dirección General dentro de los quince días anteriores a la finalización del plazo legal para presentar la declaración y liquidación del impuesto; la oficina correspondiente procederá

a hacer el análisis de la solicitud de pago a plazo y resolverá positiva o negativamente, y notificará tal decisión al interesado antes de que concluya el término de cuatro meses para presentar las declaraciones liquidatorias de impuestos.

Los contribuyentes a quienes se les haya concedido pagar mediante plazo escalonado, podrán verificar éste en cualquier colectoría del Servicio de Tesorería y el Colector deberá recibir el pago con la sola presentación de la resolución de concesión de plazo, debiendo informar a la Dirección General de los pagos recibidos en esa forma para la actualización de la cuenta corriente tributaria o para exigir el cumplimiento de la obligación incumplida conforme a la ley.

Los plazos que conforme al artículo 55 de la ley se hayan concedido por la Dirección General, caducarán por el solo hecho de incurrir en mora en una sola de las cuotas establecidas, aún cuando la mora no sea del plazo total concedido; en tal circunstancia se hará exigible sin más trámite la cancelación del saldo o el total del adeudo y se aplicará por los pagos adeudados de lo principal, el interés moratorio que establece el artículo 100 de la ley.

El cumplimiento efectivo o extinción de la obligación tributaria se tendrá por efectuado y cancelado el adeudo cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Por retención en la fuente, hasta el monto de los enteros realizados por el agente de retención, en los casos establecidos en la ley;
- b) Por anticipo a cuenta, en la forma prescrita en la ley;
- c) Por compensación cuando el contribuyente y el Estado son deudores del uno del otro hasta la cantidad concurrente;
- d) Por prescripción siempre que haya sido alegada por el contribuyente, comprobada y declarada por la Dirección General; y
- e) Por confusión.

PRESCRIPCIÓN.

Las acciones y derechos del fisco para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y demás obligaciones establecidas en esta ley, se extinguen por la prescripción, o sea por no haberse ejercido durante cierto lapso las acciones y derechos establecidos en esta ley. La prescripción establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta requiere de alegación de parte interesada, y la Dirección General de Impuestos Internos será la autoridad competente para declarar y que produzca sus efectos. Asimismo, y al momento de alegarse la prescripción, la solicitud deberá ser acompañada por los documentos que al efecto señale el reglamento.

PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN. La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios, prescriben junto con la obligación a que acceden.

Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.

CONFUSIÓN. La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación, o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación sólo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente.

COBRO COACTIVO.

Transcurridos los términos señalados por la ley para el pago del impuesto y accesorios, sin que dicho pago se hubiere hecho, la Dirección General de Impuestos Internos reclamará a los contribuyentes su cumplimiento, valiéndose para ello de cualquier medio de comunicación que respete el principio de reserva que debe guardar la Dirección General, y que asegure su conocimiento en forma seria al contribuyente.

Caso de no atender la reclamación antes prevista, la Dirección General de Impuestos Internos, cita al contribuyente para que comparezca ante ella y defina la forma en que efectuará el pago. La Dirección General tiene la potestad de acordar ***** seis meses o pago por el sistema de retención, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Si el contribuyente no hace el pago, incurre en mora en el pago escalonado o no se pudiere hacer efectiva la retención, la Dirección General enviará nota al Director General de Tesorería, a efecto de que le certifique el adeudo correspondiente. Recibida la certificación respectiva, la Dirección General de Impuestos Internos la remitirá a la Fiscalía General de la República, para que sin ningún trámite previo, proceda a efectuar el cobro por la vía judicial.

Aún ya entablada la acción ejecutiva, antes del remate de los bienes embargados, el contribuyente podrá consignar el valor de la reclamación objeto de dicha acción, ante el juez que conozca de la causa, en tal caso se sobreseerá en el juicio. También procede el sobreseimiento por la presentación de los recibos de pago correspondiente.

INSTRUMENTO CON FUERZA EJECUTIVA. Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá las certificaciones de deuda al Fiscal General de la República, quien sin ningún trámite y con la sola certificación deberá tramitar las diligencias ejecutivas ante cualquiera de los jueces de Hacienda para que proceda en la forma ejecutiva.

Por cobro coactivo del impuesto en mora se entenderá la serie de acciones administrativas realizadas por la Dirección General, con el objeto de reclamar al deudor tributario el cumplimiento efectivo del pago del adeudo, tanto de lo principal como de lo accesorio.

Para los efectos anteriores, la Dirección General aplica el siguiente procedimiento:

- 1) Verificado el incumplimiento de la obligación, hará el reclamo por escrito al contribuyente, su representante o apoderado, en el lugar que aparece señalado para tal efecto, conforme al artículo 98 de la ley;
- 2) Pasados que sean quince días calendario sin que el contribuyente haya atendido la reclamación anterior, le enviará

- nuevamente una segunda reclamación por escrito que tendrá calidad de citatorio para que el contribuyente comparezca ante la Dirección General y defina la forma en que *****;
- 3) Si el contribuyente comparece a la cita a que se refiere el numeral anterior y manifiesta la forma en que cumplirá el pago de su adeudo, la Dirección General podrán aceptarla y concederle hasta un plazo máximo de seis meses para pagar o bien optar por sistema de retención en la fuente cuando el contribuyente no ofrezca suficiente seguridad del cumplimiento de sus obligaciones;
 - 4) Si el contribuyente moroso no concurre a la cita, o si habiendo concurrido no se allanare al pago, o aun si habiendo llegado a un acuerdo incurriere en mora en el pago de las cuotas autorizadas, o no se pueda hacer efectiva la retención requerida, la Dirección General, pedirá mediante nota, al Director General de Tesorería, que le certifique el adeudo correspondiente;
 - 5) Recibida la nota de la Dirección General de Impuestos Internos, el Director General de Tesorería, dentro de los cinco días subsiguientes certificará el adeudo a que se refiere la solicitud y lo enviará a la Dirección General sin ninguna dilación;
 - 6) Recibida la certificación de deuda, la Dirección General, la remitirá a la Fiscalía General de la República para que sin ningún otro trámite proceda a efectuar el cobro por la vía judicial, incoando con la debida diligencia la demanda ejecutiva ante cualesquiera de los Juzgados Generales de Hacienda; y
 - 7) Planteada la demanda judicial, la Dirección General podrá en todo momento antes del remate, aceptar pagos parciales a cuenta de la deuda del contribuyente demandado y enviará nueva certificación de deuda al juez que conozca para que considere dicho abono en la liquidación que resulte del remate de los bienes embargados.

Si la Dirección General de Tesorería estima que la acción administrativa realizada por la Dirección General de Impuestos no ha sido eficaz para lograr el cumplimiento del pago por el contribuyente moroso, deberá enviar directamente la Fiscal General de la República, con conocimiento de la Dirección General, certificación del adeudo, para que el Fiscal General, sin ningún trámite previo, proceda con la sola certificación, a tramitar las diligencias ejecutivas ante cualquiera de los Jueces de Hacienda.

En estos casos vistos, el Fiscal General, debe actuar diligentemente y sin dilación alguna con el objeto de que el interés fiscal sea satisfecho preferentemente.

LIQUIDACIÓN DE OFICIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Cuando la liquidación del impuesto no se estimare correcta o cuando no se hubiere presentado, la Dirección General determinará la renta neta del contribuyente

por cualquiera de los medios de esta ley le concede y liquidará el impuesto correspondiente.

Las bases para la liquidación de oficio del impuesto sobre la renta por parte de la Dirección General son:

- Las liquidaciones anteriores del contribuyente.
- El informe de los auditores designados por la Dirección General.
- Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyente, sus representantes, apoderados o herederos, de conformidad a esta ley;
- Los indicios que la ley permite.

¿ QUE SON INDICIOS REVELADORES DE RENTA?

Son indicios reveladores de la renta, las cantidades que se gasten en vivienda, los valores que se importen, el monto de las ventas del año, el monto e incremento de los capitales, el valor del activo fijo y circulante, el número de empleados que se pagan, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto e los intereses que se pagan, y cualquier signo que prudencial y lógicamente pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.

CADUCIDAD.

Las facultades concedidas por esta ley a la Dirección General caducarán:

- 1) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y liquidación de oficio del impuesto que corresponda, así como la aplicación de las sanciones conexas; y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;
- 2) En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos; y
- 3) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por las infracciones a la ley de Impuesto sobre la Renta-

COMPENSACIÓN

La Dirección General, deberá compensar de oficio sin ningún trámite, los saldos acreedores del contribuyente provenientes de los impuestos internos, con las deudas o saldos deudores de los mismos, comenzando con los más antiguos y toda vez que los pagos hubieren sido hechos en efectivo. Igual obligación tendrá para compensar multas con impuestos, recargos e intereses o viceversa.

RECURSOS DE LEY

1. De apelación ante el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
2. Juicio Contencioso Administrativo (Corte Suprema de Justicia)

Para los efectos de esta disposición, se considera presentada una liquidación tributaria cuando lo estuviere con anterioridad a la fecha de notificarse la resolución que ordene la inspección por medio de delegados.

El cómputo de los plazos de caducidad señalados en los numerales 1) y 2), comenzarán a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria; y para el numeral 3), desde el día siguiente al de incurrir en la infracción.

Dentro de los plazos de caducidad, la Dirección General deberá emitir y notificar las resoluciones de mérito, que procedan, las cuales serán recurribles en apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; toda otra

das en los términos señalados cuando la apelación sea procedente, se tendrá pro definitivas en sede administrativa.

CALCULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

* **PERSONAS JURÍDICAS DOMICILIADAS.** Las personas naturales domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a la renta neta o imponible que resulte, la siguiente tabla:

TABLA PARA CALCULO DE IMPUESTO DE PERSONAS NATURALES

Si la renta neta o imponible es: El impuesto será de:

Hasta ¢ 22,000.00	EXENTO
De ¢22,000.01 a ¢ 80,000.00	10% sobre el exceso de ¢22,000.00 más ¢ 500.00
De ¢80,000.01 a ¢200,000.00	20% sobre el exceso de ¢80,000.00 más ¢ 6,300.00
De ¢200,000.01 en adelante	30% sobre el exceso de ¢200,000.00 más ¢ 30,300.00

El impuesto resultante según la tabla que antecede no podrá ser en ningún caso, superior al 25% de la renta imponible obtenida por el contribuyente en cada ejercicio.

* **PERSONAS JURÍDICAS NO DOMICILIADAS.** Las personas naturales no domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25%.

* **SUCESIONES DOMICILIADAS.** Las sucesiones domiciliadas, calcularán del Impuesto sobre la Renta, aplicando la siguiente tabla, sobre la renta neta o imponible:

Si la renta neta o imponible es: El impuesto será de:

Hasta ¢ 22,000.00	EXENTO
De ¢22,000.01 a ¢ 80,000.00	10% sobre el exceso de ¢22,000.00 más ¢ 500.00
De ¢80,000.01 a ¢200,000.00	20% sobre el exceso de ¢80,000.00 más ¢ 6,300.00
De ¢200,000.01 en adelante	30% sobre el exceso de ¢200,000.00 más ¢ 30,300.00

El impuesto resultate según la tabla que antecede no podrá ser en ningún caso, superior al 25% de la renta imponible obtenida por el contribuyente en cada ejercicio.

* **SUCESIONES NO DOMICILIADAS.** Las sucesiones no domiciliadas, calcularán su impuesto aplicando el 25% sobre su renta neta o imponible.

* **FIDEICOMISO DOMICILIADO.** Los fideicomisos domiciliados, calcularán el impuesto aplicando la siguiente tabla:

Si la renta neta o imponible es: El impuesto será:

Hasta ¢ 22,000.00	EXENTO
De ¢22,000.01 a ¢ 80,000.00	10% sobre el exceso de ¢22,000.00 más ¢ 500.00
De ¢80,000.01 a ¢200,000.00	20% sobre el exceso de ¢80,000.00 más ¢ 6,300.00
De ¢200,000.01 en adelante	30% sobre el exceso de ¢200,000.00 más ¢ 30,300.00

* **FIDEICOMISOS NO DOMICILIADOS.** Los fideicomisos no domiciliados, calcularán su impuesto aplicando el 25% sobre su renta neta o imponible.

* **ASALARIADOS.** Las personas naturales domiciliadas cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras remuneraciones y que hayan sido objeto de retención para el pago de este impuesto, siempre que la suma de dichos salarios, sueldos y remuneraciones, no exceda de CINCUENTA MIL COLONES al año, no están obligados a presentar liquidación de impuestos; en consecuencia, su impuesto será igual a la suma de las retenciones efectuadas de acuerdo a la tabla respectiva. Si por cualquier circunstancia no se hubiere hecho la retención correspondiente, estará obligado a presentar la respectiva liquidación de Impuesto.

* **PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS O NO CON RENTAS DIVERSAS.** Las personas naturales domiciliadas o no, con ingresos provenientes de diversas fuentes

inclusive salarios, y cuyo monto no exceda el límite de CINCUENTA MIL COLONES deberán presentar la liquidación correspondiente.

* **CONJUNTOS.** Los conjuntos culturales, deportivos, artísticos y similares, no domiciliados, calcularán el impuesto aplicando un 5% sobre la renta bruta obtenida en cada evento.

* **PERSONA JURIDICA DOMICILIADA O NO.** Las personas jurídicas domiciliadas o no, cuya renta imponible no exceda de ¢ 75,000.00, no serán gravadas con el impuesto sobre la renta. Las restantes personas jurídicas calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible en exceso de ¢ 75,000.00 una tasa del 25%.

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El impuesto sobre la renta correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que debe presentarse dentro de los cuatro meses siguientes la vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate.

La declaración es el documento en el cual consta la liquidación del impuesto practicada por el contribuyente o el responsable para un ejercicio en particular.

El contribuyente contesta el formulario especificando sus ingresos y egresos según los rubros que éste tenga, anotando claramente las cifras y todo lo que en el consigne.

El contribuyente deberá agregar al formulario de declaración, cualquier estado, cuadro, detalle o comprobación necesario para completarla.

Las declaraciones de las sociedades deben contener una información completa de las utilidades que hayan sido distribuidas en el año a que se refiere la declaración, y el nombre, domicilio y demás datos sobre los socios, así como la proporción de la parte social de éstos y la cantidad distribuida a cada uno.

La liquidación de la obligación tributaria sustantiva es el acto jurídico en virtud del cual el contribuyente determina sus renta obtenida, o la administración tributaria determina la renta obtenida por el contribuyente y determina el impuesto que corresponde a esa renta, en relación a un ejercicio de imposición en particular. Es el acto previo para proceder a efectuar el pago o el cobro de la obligación tributaria sustantiva.

El contribuyente liquidará en su declaración el impuesto que corresponda a la renta neta o imponible declarada. Las delegaciones fiscales departamentales de la Dirección General prestarán al contribuyente, la asistencia necesaria y le darán la información que éste requiera para elaborar su declaración y especialmente para efectuar el cómputo del impuesto que corresponda a la renta declarada. La liquidación del impuesto podrá modificarse por el contribuyente, su apoderado o representante legal, dentro del plazo ordinario o sus prórrogas para presentar la liquidación. Si se hiciere fuera de dicho término, pero dentro de un año, a contar de la fecha de vencimiento del plazo indicado, se aplicarán las sanciones que establece esta ley, toda vez que la Dirección General, en este caso, no haya notificado el inicio de la fiscalización del ejercicio de cuya liquidación se trata.

Las modificaciones hechas a las liquidaciones de impuesto formuladas mediante declaración jurada, realizadas dentro de los plazos ya mencionados, se tendrán como parte integrante de la liquidación del impuesto a que correspondan.

Al rendir el contribuyente su declaración y liquidación, el delegado la revisará con el objeto de cerciorarse de que todos los requisitos de forma han sido llenados y de que el cómputo del impuesto es correcto. La verificación del cómputo del impuesto se hará en atención a la información suministrada en la propia declaración.

El delegado advertirá a los contribuyentes respecto de los errores y de cualquier deficiencia que presentaren las declaraciones, pero en ningún caso podrá modificarlas, debiendo ser el contribuyente quien haga la corrección que corresponda o subsane las deficiencias señaladas, en el acto de su presentación o dentro del plazo que señala el inciso 2° del artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La modificación a la declaración presentada, permita por la ley, puede referirse a los datos, informaciones, cálculo el impuesto o a cuales ***** constitutivos de la determinación de la renta o del impuesto contenidos en la declaración.

LIQUIDACIÓN EN CASO DE CONJUNTOS NO DOMICILIADOS. El contratante local y el representante del conjunto cultura, artísticos, deportivos o similar no domiciliado, están obligados solidariamente a formular y presentar la liquidación del impuesto que de conformidad a ley de impuesto sobre la renta corresponda al conjunto, el día hábil siguiente al de la realización de cada evento.

LIQUIDACIÓN DE OFICIO. A falta de liquidación por parte del contribuyente, la Dirección General de Impuestos Internos liquidará el impuesto sobre la renta, de manera oficiosa. En caso de que la liquidación presentada por parte de dicho obligado fuera incompleta., la Dirección efectuará de oficio la liquidación correspondiente.

En caso de liquidación de oficio dictada de conformidad a las disposiciones de la ley de impuesto sobre la renta, el obligado tributario deberá hacer efectivo el impuesto y accesorios, dentro el plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la respectiva resoluciones liquidatoria del impuesto.

DEL PAGO Y LA RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LUGAR DEL PAGO. El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingreso elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.

El mandamiento de ingreso se presentará en las colectorías del servicio e tesorería, o en los lugares señalados por la Dirección General.

El Ministerio de Hacienda, mediante acuerdo, podrá autorizar lugares diferentes para la presentación de las liquidaciones del impuesto y del pago respectivo.

¿QUÉ ES EL PAGO?. El pago es un modo de extinguir la deuda tributaria, y se entiende por tal, el cumplimiento efectivo de la misma.

Cualquier persona puede pagar a nombre de un deudor tributario, para extinguir la obligación*****.

No obstante, ser la obligación tributaria indivisible, ningún colector de Impuestos podrá negarse a recibir cantidades de dinero menores a las que correspondan a liquidaciones de este impuesto y será la Dirección General, quien realice la gestión de cobro coactivo que ya vimos, conforme lo indica el artículo 88 de la ley.

El pago del impuesto autoliquidado por el contribuyente o por la Dirección General en forma oficiosa, deberá efectuarse en las Colectarías de Servicio de Tesorería o en los bancos del Sistema Financiero o en los lugares señalados especialmente, por la Dirección General o el Ministerio de Hacienda, dentro del plazo de cuatro meses contado a partir del día siguiente a aquel en que concluye el ejercicio o período impositivo, para la primera situación, o dentro de los dos meses posteriores contados a partir de la fecha en que la resolución liquidatoria del impuesto quede firme.

Previo a la verificación del pago el impuesto autoliquidado, el contribuyente deberá elaborar por si, a mano, a máquina o por cualquier otro medio mecanizado, el mandamiento de ingreso respectivo, debiendo llenarlo en forma clara, precisa, inteligible y sin borrones o enmendaduras, tanto el original como sus copias.

El mandamiento de ingreso será proporcionado por la Dirección General, por cada liquidación de impuesto, el cual una vez presentado a pago, deberá ser verificado en todos sus tantos o copias, que la información que contiene es la misma y que reúna los elementos ya citados, el colector o cajero respectivo lo validará con su firma y sello y máquina registradora; una vez validado en la forma dicha, se tendrá como recibo de pago de la obligación sustantiva y por el ejercicio o período a que se refiera.

En los casos de impuesto liquidado oficiosamente por la Dirección General, será esta oficina, quien elabore el respectivo mandamiento de ingreso, el que será entregado el contribuyente, representante, apoderado o responsable debidamente facultado, para que procedan a su cumplimiento, el que al ser validado en la forma ya expuesta, se tendrá como el recibo de pago de la obligación tributaria sustantiva.

El pago o en anticipo a cuenta del impuesto puede efectuarse:

1. Mediante entero de dinero en efectivo, cheque certificado o cualquier otra forma autorizada por la ley; y,
2. Por acreditamiento de retenciones de impuestos, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución.

Cuando se trate del pago de las multas impuestas por la Dirección General, se notifica formalmente al contribuyente, sus representante, apoderado o responsable, la resolución mediante la cual se sanciona y éste procederá a su cumplimiento dentro de los treinta días siguientes a aquel en que quede firme la resolución sancionatoria; en los casos de declaración extemporánea de la autoliquidación del impuesto y del pago extemporáneo por morosidad, la sanción será aplicada por el colector, al momento de recibir el valor de lo principal y sin necesidad de previo requerimiento.

Si por cualquier circunstancia el colector o exige el pago de la multa por extemporánea declaración según los porcentajes establecidos en el artículo 99 de la ley de impuesto sobre a renta los intereses moratorios a que se refiere el Decreto 720 de fecha veinticuatro de noviembre de mil novecientos noventa y tres, publicado en el

Diario Oficial número 1, Tomo 322, del tres de enero e mil novecientos noventa y cuatro, tales sanciones subsistirán y el contribuyente deberá proceder a su cancelación, sin perjuicio de que si no lo hace la Dirección General procederá a su cobro en forma coactiva o mediante el proceso ejecutivo.

PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE A RENTA.

Funcionario preceptor: Los Colectores del servicio de tesorería en todos los Departamento de la República, son los funcionarios encargados de la percepción del impuesto sobre a Renta, intereses, multas, retenciones y anticipos a cuenta.

No obstante, de acuerdo a las necesidades, el Ministerio de Hacienda mediante contrato o acuerdo, podrá habilitar para la percepción de estas rentas otros Colectores, tales como instituciones de crédito, asociaciones de ahorro y préstamos, u otros.

Dichos colectores emitirán, por los pagos que perciban, los recibos correspondientes en los formularios autorizados, anotando en cada uno la fecha del pago y autorizándolo con su firma y sello.

PAGO PRESUNTO. Las cantidades que hubieren sido retenidas a los contribuyentes no domiciliados, se presume que constituyen impuestos pagos y pasarán al Fondo General de la Nación, cuando dichos contribuyentes no hubieren presentado liquidación del impuesto, de conformidad a esta ley, después de vencido el plazo legal respectivo.

DEVOLUCION DE RETENCIONES. La sumas retenidas o anticipadas a cuenta, que excedan del monto del impuesto adeudado, serán devueltas al contribuyente, 120 días después del vencimiento el plazo para presentar la declaración jurada respectiva, salvo que éste manifieste a la Dirección General, su deseo de constituir un crédito contra futuras obligaciones del impuesto.

PLAZO ESCALONADO PARA EL PAGO. A solicitud del contribuyente, la Dirección General podrá a su prudente arbitrio, conceder plazos escalonados hasta por seis meses, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, a partir del último día hábil para hacer el pago, tanto desimpuesto como de cualquier clase de multa o intereses.

Los plazos podrán concederse para el pago del impuesto calculado en la liquidación o para el pago de los impuestos tasados por la Dirección General y de las multas o intereses correspondientes.

El sujeto pasivo o contribuyente podrá cancelar su adeudo mediante cuotas, cuyo plazo que no podrá exceder de seis meses, deberá solicitarlo a la Dirección General dentro de los quince días anteriores a la finalización del plazo legal para presentar la declaración y liquidación del impuesto; la oficina correspondiente procederá a hacer el análisis de la solicitud de pago a plazo y resolverá positiva o negativamente, y notificará tal decisión al interesado antes de que concluya el término de cuatro meses para presentar las declaraciones liquidatorias de impuestos.

Los contribuyentes a quienes se les haya concedido pagar mediante plazo escalonado, podrán verificar éste en cualquier Colectaría del Servicio de Tesorería y el

Colector deberá recibir el pago con la sola presentación de la resolución de concesión del plazo, debiendo informar a la Dirección General de los pagos recibidos en esa forma para la actualización de la cuenta corriente tributaria o para exigir el cumplimiento de la obligación incumplida conforme a la ley.

CADUCIDAD EFECTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. El cumplimiento efectivo o extinción de la obligación tributaria se tendrá por efectuado y cancelado el adeudo cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) por retención en la fuente, hasta el monto de los enteros realizados por el agente de la retención, en los casos establecido en la ley;
- b) Por anticipo a cuenta, en la forma prescrita en la ley;
- c) Por compensación cuando el contribuyente y el Estado son deudores el uno del otro hasta la cantidad concurrente;
- d) Por prescripción, siempre que haya sido alegada por el contribuyente, comprobada y declarada por la Dirección General; y
- e) Por confusión.

DEVOLUCION DE RETENCIONES. Las sumas retenidas o anticipadas a cuenta, que excedan del monto del impuesto adeudado, serán devueltas al contribuyente, 120 días después del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada respectiva, salvo que éste manifieste a la Dirección General, su deseo de constituir un crédito contra futuras obligaciones del impuesto.

LAS RETENCIONES.

RETENCIÓN DEL IMPUESTO. La retención del impuesto es el acto mediante el cual el sujeto responsable de la obligación tributaria sustantiva está en la obligación de hacer por mandato de la ley o por requerimiento de la Dirección General, la rebaja en la proporción debida, de la Dirección General, la rebaja en la proporción debida, de la remuneración pagada así como enterar dentro del plazo legal, las sumas retenidas.

No están sujetas a retención las remuneraciones pagadas por servicios prestados a un Gobierno extranjero.

La retención se efectuará en todo caso en el momento de hacerse el pago en cualquiera de sus formas o de acreditarse el pago en cualquiera de sus formas o de acreditarse la renta o en el momento de entregarse el premio.

Cuando el pago se haga por operaciones contables se tendrá como fecha de pago la de la contabilización respectiva.

AGENTE DE RETENCIÓN. Es agente de retención todo sujeto obligado por esta ley, a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto.

También es agente de retención aquel que, previo requerimiento de la Dirección General, es obligado a retener una parte de tales rentas, a efecto de recaudar los impuestos, intereses y multas que adeuda al fisco, el sujeto que las recibe.

Para este efecto, bastará el requerimiento por escrito de la Dirección General al agente de retención para que este quede obligado a retener una parte de las rentas del contribuyente moroso, para lo cual en el requerimiento se expresará el nombre completo, número por infracciones cometidas y la cantidad que deberá retener y desde cuando. La retención a que se refiere este artículo, se hará sin perjuicio de proceder ejecutivamente conforme al artículo 89 de la ley.

La persona encargada directamente del pago de las remuneraciones, es la obligada a efectuar la retención, cuando se trate de servicios prestados al Gobierno de la República, las municipalidades o a las instituciones oficiales autónomas.

Para acreditar la calidad de agente de retención, bastará la constancia de la Dirección General de Impuestos Internos.

La retención se efectuará en el momento de hacerse el pago o de acreditarse la renta.

Por período de pago se entiende que es el mes calendario en el que regularmente el agente de retención paga ordinariamente la remuneración sea ésta total o parcial.

Las cantidades retenidas deberán ser enteradas al colector respectivo, dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período de pago en que se efectúa la retención.

Cuando se trate de remuneraciones pagadas por día, por período especial, semana o quincena, el agente de retención deberá consolidar en períodos mensuales, las respectivas retenciones, debiendo proceder a su entero obligatoriamente dentro del término general establecido en el artículo 62 de la ley.

Al efectuar el entero de las sumas retenidas el agente de retención presentará al respectivo Delegado Departamental de la Dirección General, la correspondiente declaración jurada en el formulario que para ese efecto proporcionará la misma oficina.

La Dirección General dictará cuando lo crea oportuno medidas administrativas para el cumplimiento adecuado de las obligaciones formales de los agentes de retención.

Todo agente de retención está obligado a dar comprobante al contribuyente, en papel simple por las cantidades retenidas, en el que se exprese el concepto del pago, el monto de la remuneración, el monto de lo retenido, los datos relativos a la computación de efectivo, cuando se trate de rentas en especie y el nombre y domicilio del contribuyente.

Cuando se trate de retenciones en remuneraciones por servicios de carácter permanente, el agente de retención está obligado a dar al titular de la remuneración a más tardar un mes después de que a éste se le haya efectuado la última retención del año, una constancia que indique en resumen: el total de las remuneraciones pagadas, el período cubierto por ellos y el monto total retenido.

SANCIONES PARA EL AGENTE DE RETENCIÓN.

Todo agente de retención que no cumpla con su obligación de enterar dentro del plazo determinado por la ley al funcionario recaudador la suma retenida, será sancionado con una multa igual a la cantidad que haya dejado de pagar, sin perjuicio de enterar la suma retenida dentro del plazo que se le conceda al efecto.

Si la infracción consistiera en no retener, la multa correspondiente será del 75% sobre la suma dejada de retener.

La retención o entero extemporáneo se sancionará con el 50% de la sumas retenidas o enteradas.

En ningún caso las multas anteriores serán inferiores a mil colones.

Todo lo dispuesto anteriormente, se entiende sin perjuicio de la responsabilidad penal que le cupiere al infractor.

RETENCION SOBRE RENTAS EN ESPECIE. Cuando las rentas sujetas a retención se paguen en especie, el agente de retención, para cumplir con su obligación las calcular en efectivo sobre la base del valor de mercado en el momento del pago.

CONSTANCIA DE RETENCION. Cuando se trate de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente, el agente de retención está obligado a dar al titular de la remuneración, a más tardar un mes después de que a éste se le haya efectuado la última retención del ejercicio, una constancia en papel simple que indique, en resumen, el total de remuneraciones pagadas, el período cubierto por ellas y el monto total retenido.

El agente de retención está también obligada a dar comprobante en papel simple al contribuyente, al momento de efectuar la retención, por las cantidades retenidas sobre rentas eventuales o por los adelantos que se perciban en la ejecución de contratos. Dicho comprobante deberá expresar el concepto del pago, el monto de lo pagado y de lo retenido, los datos relativos al cálculo en efectivo, cuando se trate de rentas en especie y el nombre y domicilio del contribuyente.

PLAZO PARA ENTERAR LO RETENIDO. El agente de retención enterará la suma retenida al encargado de la percepción del impuesto, dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención.

Si el agente de retención no enterare el monto retenido en el plazo señalado en el inciso anterior, hará incurrir a las sanciones previstas en el artículo 105 de esta ley, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

Al efectuar el entero de la suma retenida, el agente de retención presentará al respectivo colector la declaración jurada en el formulario que, para ese efecto, proporcionará este último, junto con el entero respectivo.

¿QUÉ ES UN SERVICIO PERMANENTE?. Se consideran servicios de carácter permanente aquellos cuya prestación es, de manera usual, por tiempo indefinido, aun cuando en el caso específico de que se trate se hayan contratado por un plazo determinado; también aquellos desempeñados en labores que, aunque sean de temporada, por su repetición, han de estimarse como constantes o estables, sin importar en ningún caso la forma y período de que se adopte para el pago ni la denominación del servicio.

En el concepto de servicio permanente definido en el artículo 64 de la ley, se comprenderán además las remuneraciones pactadas no solo a tiempo completo sino también las de tiempo parcial, considerándose como parcial los medios tiempos, horas clases, horas médicos y similares.

RETENCION POR SERVICIOS DE CARÁCTER PERMANENTE. Toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que pague o acredite a una persona natural domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente y cualquier prestación a una persona natural no domiciliada, está obligada a retener la porción que como anticipo del impuesto le corresponden, de acuerdo a las respectivas tablas de retención.

Están sujetas a retención toda clase de remuneraciones, incluyendo por tanto salarios, sueldos de tiempo completo o de tiempo parcial, compensaciones adicionales como sobresueldos, horas extras, dietas, gratificaciones, primas, comisiones, bonificaciones, gastos de representación y cualquier otra compensación por servicios personales sea que se paguen en efectivo, en especie o mediante operaciones contables, así como las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y cualquier prestación que se pague a las personas naturales no domiciliadas comprendidas en el artículo 10 de la ley de acuerdo a las tablas de retención.

Cuando el pago o remuneración considere tal o parcialmente la entrega de productos frutos, alojamiento, alimentación o cualquier otra compensación en especie, éstos se computarán al precio de mercado a la fecha en que se entregue como valor de la remuneración.

Cuando el pago se verifique totalmente en especie el agente de retención hará los arreglos necesarios con el interesado, a fin de poder retener para enterar el impuesto.

No están sujetas a retención los ingresos no gravables y los productos o utilidades excluidos del concepto de renta a que se refiere los artículos 3 y 4 de la ley de impuesto sobre la renta, así como las remuneraciones de carácter temporal que obtengan las personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada; los anticipos o reembolsos que se hagan al trabajador por concepto de gastos de viaje, necesarios para desempeñar a cabalidad su trabajo. Para este último efecto, el agente de retención deberá discriminar del pago la cantidad correspondiente a estos anticipos o reembolsos.

No están sujetas a retención las cantidades percibidas que por Decreto Legislativo gocen de tal beneficio.

TABLAS DE RETENCION. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda revisará periódicamente las tablas de retención correspondientes, las cuales se entenderán incorporadas al Reglamento de esta ley, que previamente haya aprobado el Presidente de la República.

Las porciones a retenerse mediante dichas tablas deberán guardar consonancia con lo dispuesto en el artículo 37 de esta ley.

RETENCION POR SERVICIOS PROFESIONALES EVENTUALES. Las personas jurídicas, las naturales titulares de empresas, las sucesiones, los fideicomisos, los Organos y Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas, que paguen o acrediten a personas naturales, sumas en concepto de remuneración por la prestación de servicios profesionales eventuales,

inclusive notariales, o anticipos a tales remuneraciones en la ejecución de contratos, están obligados a retenerles en concepto de impuesto, el 10% de dichas sumas.

Esta retención procederá siempre que las cantidades pagadas o acreditadas excedan de la cuantía que periódicamente se establezca en el Reglamento.

Para los efectos de la aplicación del 10% en concepto de retención sobre las remuneraciones por la prestación de servicios profesionales eventuales a que se refiere el artículo 66 de la Ley, se establece como base mínima sujeta a retención, toda remuneración que exceda de MIL COLONES.

253. RETENCION POR OTRA CLASE DE RENTA.

Retención a personas naturales y otros sujetos de impuesto no domiciliados. Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona natural, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de rentas obtenidas en El Salvador, están obligados a retenerles por concepto de impuesto sobre la renta, el 20% de dichas sumas.

RETENCION A PERSONAS JURIDICAS NO DOMICILIADAS. Las personas naturales o jurídicas, sucesiones y fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona jurídica no domiciliada en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, excepto dividendos, están obligados a retenerle por concepto de impuesto sobre la renta, el 20% de dichas sumas.

REBAJA DEL PORCENTAJE DE RETENCION. Los casos anteriores, cuando el contribuyente estime que la suma a pagársele o acreditársele no constituyen renta neta en su totalidad, podrá aportando elementos de juicio suficiente, solicitar a la Dirección General, que ésta fije un porcentaje de retención menor del señalado.

La Dirección General considerará las razones apuntadas por el contribuyente, tendientes a demostrar la porción que de dicha suma deba considerarse renta neta; cuando lo estime procedente, autorizará el porcentaje menor que sea necesario para que, aplicando a la renta a pagarse o acreditarse, de una cantidad igual a la que resulte de aplicar el porcentaje de impuesto respectivo sobre la suma, que a juicio de la misma dirección y, exclusivamente para estos efectos, se pueda estimar como renta neta.

GARANTIA PARA LA REBAJA. La autorización anterior, se concederá siempre que el contribuyente garantice previamente el interés fiscal. Para este efecto serán admisibles las mismas garantías establecidas en la ley de impuesto sobre la renta, en lo referente a la solvencia y a la autorización para inscribir actos y contratos en los registros y, el procedimiento para su calificación y otorgamiento, será el establecido por el Reglamento. La cuantía de la garantía que debe rendir el contribuyente será fijada por la Dirección General de Impuestos Internos la cual, en ningún caso, podrá ser menor del 2 ½ % de la suma a pagársele o acreditársele al interesado.

El plazo que cubra la garantía no podrá ser menor de dos años a contar de la fecha en que se pague o acredite la renta sujeta a retención.

RETENCION A RENTAS PROVENIENTES DE DEPOSITOS. Toda institución financiera que pague o acredite a una persona jurídica domiciliada o no, intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero que reciben deberá retenerle por concepto de impuestos sobre la renta el 10% de dichas sumas.

Igual obligación tendrán los emisores de títulos valores al momento que paguen o acrediten intereses producidos por la emisión y colocación de dichos títulos.

RETENCION SOBRE PREMIOS. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas que paguen o acrediten en la República a cualquier otra persona domiciliada premios o ganancias procedentes de loterías privadas, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad, cuando el monto de cada premio o ganancia exceda de MIL COLONES, están obligados a retener, por concepto de impuesto, el 2% de dicho monto.

Cuando el beneficiario no tenga domicilio en el país, se le retendrá el 25%, cualquiera que sea el monto del premio o de la ganancia.

Lo dispuesto anteriormente no se aplicará en el vaso de los premios provenientes de la Lotería Nacional de Beneficencia.

ANTICIPOS A CUENTA DEL IMPUESTO.

Anticipo a Cuenta del Impuesto. Se ha establecido el sistema de recaudación del impuesto por medio del pago a anticipo a cuenta, el cual consiste en enteros obligatorios hechos por personas jurídicas de derecho privado y público domiciliadas, con excepción de las que se dediquen exclusivamente actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de renta.

Para los efectos anteriores, se entienden como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos.

Los enteros se determinará por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica que serán regulados por el Reglamento y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Dirección general.

Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate. Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, el Estado le devolverá el excedente o se lo acreditará contra el pago de impuestos de renta pasados o futuros, a opción de aquel.

A este último efecto, el contribuyente podrá utilizar el remanente para compensar, en el siguiente ejercicio, el valor del anticipo correspondiente a cada mes hasta agotar el remanente. Si éste fuera menor que el anticipo mensual respectivo, habrá un nuevo excedente, que podrá ser utilizado en el mes siguiente y así sucesivamente hasta su agotamiento. Para los efectos de la devolución o acreditamiento aludidos, no será necesaria una fiscalización previa.

El incumplimiento de las obligaciones antes expuestas, hace incurrir al infractor en las sanciones previstas en la ley de impuesto sobre la renta según su naturaleza.

Las personas jurídicas de derecho público y privado que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, podrán obtener autorización de la Dirección General, para hacer uso del sistema de anticipo a cuenta del impuesto. Así mismo, los sujetos que puedan optar al mismo podrán ser autorizados por la Dirección General para utilizar un porcentaje mayor a enterar.

Declaración del anticipo a cuenta

El anticipo a cuenta se liquida por medio de declaración jurada, que debe presentarse juntamente con el anticipo dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida.

Cuando el anticipo a cuenta se efectúe para acreditarse contra impuesto, multas e intereses, determinados por la Dirección General, se procederá de conformidad a lo dispuesto en cuanto a la retención por deudas de impuestos, multas e intereses.

SANCIÓN PARA SUJETOS OBLIGADOS A LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL ANTICIPO O PAGO A CUENTA.

Cuando los sujetos obligados (Personas jurídicas domiciliadas de derecho privado y público, excepto agrícolas o ganaderas) al anticipo o pago a cuenta, no declararen ni pagaren en el término establecido lo que corresponde en tal concepto, se les aplicará una multa equivalente al 50% de la suma dejada de enterar.

Igual sanción se aplicará a dichos sujetos cuando omitieren por cualquier circunstancia presentar declaración respectiva.

SOLVENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Solvencia. En ningún registro público se inscribirá un instrumento en que se consigne alguno de los actos o contratos mencionados en el artículo siguiente, si los contratantes no se encuentran solventes de sus impuestos de renta, lo cual se comprobará mediante atestado extendido por la Dirección General de Impuestos Internos.

Autorización. Asimismo podrá la Dirección General de Impuestos Internos, extender autorización a contribuyentes no solventes para la realización de ciertos actos que impliquen enajenación, siempre que a su criterio exista suficiente garantía para el fisco. El Registrador deberá hacer relación en el acto por el cual ordena la inscripción, de la fecha y número de orden de las constancias de solvencias de Impuesto sobre la Renta.

254. MULTA

El incumplimiento de la prohibición de inscripción un instrumento en un registro público, sin la correspondiente solvencia o autorización previa de la Dirección General, hará incurrir al Registrador, según la gravedad, en una multa de QUINIENTOS A MIL COLONES, sin perjuicio de las demás responsabilidades que proceda deducirle.

Actos que requieren constancia de solvencia del contribuyente o autorización. – Se requiere estar solvente o autorizado previamente por la Dirección General:

- a) Para la inscripción de la modificación, disolución o liquidación de sociedades.
- b) Para la participación en licitaciones para el suministro de mercaderías o servicios al gobierno Central y Entidades Autónomas; y
- c) Para la opción a desempeñarse como funcionario público. El reglamento determinará que debe entenderse por funcionario público para los efectos de este artículo.

Expedición de constancias de solvencias o autorizaciones. – La Dirección General, a petición del contribuyente, de las responsables del cumplimiento de la obligación tributaria o de cualquier notario, expedirá constancia de solvencia o autorización según proceda.

La constancia de solvencia cuando no exista deuda tributaria, es decir cuando el contribuyente se encuentra solvente con el fiscal.

La autorización se expedirá cuando exista deuda tributaria de que se hayan rendido, de acuerdo con esta ley, las seguridades suficientes de cumplimiento de la misma, o bien cuando la operación a realizar no implique ningún riesgo de incumplimiento de la deuda tributaria o deterioro del derecho de prenda general que el fisco tiene sobre los bienes del deudor tributario.

255. Advertencia sobre constancias de solvencias y autorizaciones.

En los actos y contratos que consten en instrumento público, el funcionario ante quien se otorguen, instruirá a los otorgantes, explicándoles que para la inscripción en el registro respectivo, es indispensable estar solventes o autorizados por la Dirección General de Impuestos Internos, debiendo agregarse los documentos pertinentes en una y otro caso y hará relación en el instrumento que tal circunstancia se manifestó claramente a los contratantes, antes del otorgamiento del instrumento.

256. Garantías para asegurar el cumplimiento de deudas tributarias.

Son admisibles para asegurar el cumplimiento de las deudas tributarias:

- 1) Depósito en dinero;
- 2) Depósito de letras o bonos del Estado, de cédulas hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado y cuya eficacia para estos efectos haya sido reconocida expresamente por leyes especiales;
- 3) Hipotecas de bienes del deudor;
- 4) Fianzas hipotecarias; y
- 5) Fianzas bancarias o de cualquier otra institución legalmente autorizada para otorgarlas. El reglamento establece el procedimiento para la determinación de la cuantía de las garantías, calificación y otorgamiento.

257. Devoluciones y Compensaciones.

Devoluciones. La Dirección General, a petición del contribuyente o de manera oficiosa, resolverá ordenar se devuelva al contribuyente el excedente.

- Cuando las sumas enteradas a cuenta del impuesto en cualquier concepto excedan del monto del impuesto que de conformidad a la ley corresponda, o
 - Cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la ley.
- Esta resolución deberá dictarla la Dirección General con informe previo de la Dirección General de Tesorería de que las sumas cuya devolución se trata, han ingresado al Fondo General.

La devolución debe efectuarse a más tardar dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución definitiva, la cual debe pronunciarse dentro de los ciento veinte días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

La Dirección General de Impuestos Internos procederá a gestionar de oficio la devolución que corresponda al contribuyente, dentro de los ciento ochenta días siguientes de efectuado el pago que dé lugar a la devolución.

Igual tratamiento procede respecto de las multas e intereses pagados, cuya cuantía sea disminuida por resolución firme.

¿En cuanto tiempo caduca la acción del contribuyente para solicitar la devolución de las sumas enteradas demás? En diez años. Después de transcurrido dicho término, tales fondos pasarán al Fondo General de la Nación.

Compensación. La Dirección General compensa de oficio sin ningún trámite, los saldos acreedores de los contribuyentes provenientes de los impuestos internos, con las deudas o saldos deudores de los mismos, comenzando con los más antiguos y toda vez que los pagos hayan sido hechos en efectivo.

Igual obligación tendrá para compensar multas con impuestos, recargos e intereses o viceversa.

258. Deberes de los Sujetos.

A) Obligaciones de registrarse e informar. Todos los sujetos que de conformidad a los supuestos establecidos en la Ley de Impuestos sobre la Renta, resulten obligados al pago del impuesto, están en la obligación de registrarse en la Dirección General, como contribuyente.

Las personas jurídicas está sujetas a la misma obligación como contribuyentes, desde la fecha de su constitución. En caso de disolución, liquidación, fusión, transformación y cualquier modificación de la sociedad, ésta o el liquidador, en su caso, deben dar aviso junto con la información detallada a la Dirección General, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra cualquiera de los casos previstos, acompañando la documentación correspondiente.

B) Pago del Impuesto al liquidarse una sociedad. Cuando se disuelva una sociedad, el impuesto sobre la renta y accesorios adeudados por la misma o tasados por la Dirección General de Impuestos Internos, se harán efectivos por el liquidador de la sociedad. Antes de distribuir lo que corresponda a los accionistas, la Dirección General de Impuestos Internos podrá a petición de parte, y si lo considera conveniente, intervenir a efecto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

Las deudas provenientes de las obligaciones fiscales contenidas en la ley de impuesto sobre la renta, tendrán preferencia sobre los otros créditos a cargo de la sociedad que se liquida, excepto aquellas determinadas por la constitución.

C) Obligación de declarar y pagar. Todo el que de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta sea sujeto del impuesto, esté registrado o no, está obligado a formular, por cada ejercicio impositivo, ante la Dirección General de Impuestos Internos, liquidación de sus rentas y del impuesto respectivo y pago del mismo, por medio de declaración jurada en los formularios suministrados por la misma Dirección General, o por quien haya sido especialmente autorizado por la misma para tal efecto.

También están obligados a formular esa liquidación por medio de declaración jurada, aun cuando no resulten obligados al pago del impuesto:

- 1) Las personas naturales domiciliadas que obtengan rentas superiores a \$ 2,514.28 dentro de un ejercicio de imposición;
- 2) Las personas jurídicas;
- 3) Los sujetos que estén obligados a llevar contabilidad formal;
- 4) Todo sujeto a quien se hubiere retenido el impuesto, ya sea total o parcialmente;
- 5) Los que hubiesen declarado en el ejercicio anterior;
- 6) Las sucesiones;
- 7) Los fideicomisos;
- 8) Los conjuntos culturales, artísticos, deportivos o similares, no domiciliados, instituidos como sujetos en esta ley;

Se exceptúan de lo dispuesto en los numerales anteriores las personas naturales asalariadas hasta el límite fijado por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En todo caso están obligados a declarar todas las personas que fueren requeridas por la Dirección General.

D) Control e investigación de rentas. El sujeto pasivo o contribuyente, el responsable respectivo o su apoderado, hubieren formulado su liquidación o no, están obligados a proporcionar los informes, ampliaciones y explicaciones que sobre su condición de obligado tributario les solicite la Dirección General, así como a permitirle que examine la contabilidad, registros y documentos, a efecto de que pueda verificar la exactitud de las liquidaciones formuladas, determinar la renta imponible, liquidar el impuesto que le corresponda, cerciorarse de que no existe, de acuerdo a la ley, la obligación de pago del impuesto, o verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

E) Registros y contabilidad. Todos los contribuyentes están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes para establecer su situación tributaria de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Están excluidos de esta obligación aquellos cuyas rentas consistan únicamente en salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados.

Para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están obligados a llevar contabilidad formal con la debida documentación, los que conforme a lo establecido por el Código de Comercio están obligados a ello. La Dirección General podrá examinar dicha contabilidad, registros y documentos, en donde el contribuyente ejerciere su negocio o profesión o tuviere su

oficina, los que deberán ser conservados por éste durante el tiempo que puedan servir de evidencia en todo lo que se relaciona con este impuesto.

F) Obligación de remitir listas de empleados de oficina. Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos, tiene la obligación de remitir cada año, en los primeros quince días del mes de enero, una lista de los empleados o asalariados de su dependencia, cuya remuneración sea objeto de retención en el año calendario próximo anterior, de acuerdo con las tablas de retención del Impuesto sobre la Renta aprobadas por el Órgano Ejecutivo. Dicha lista incluirá el sueldo de que gocen.

Además darán aviso de cualquier modificación en la retribución del personal o de los cambios en el mismo, que se efectúen en el transcurso del año.

También deberá informar a requerimiento de la Dirección General, de toda persona que, a cualquier título, haya prestado sus servicios al contribuyente, indicando el monto de lo que le haya sido pagado.

G) Informe sobre utilidades. Cuando una sociedad distribuya dividendos o utilidades, debe informar por escrito a la Dirección General de Impuestos Internos, a más tardar dentro de los quince días de efectuada la distribución.

H) Obligación de constituir representante. Las personas jurídicas no domiciliadas en el país que tengan calidad de contribuyentes, están obligados a constituir representante o apoderado ante la Dirección General, para todos los efectos de la ley de impuesto sobre la renta.

Cuando dichos contribuyentes no acrediten representante o apoderado ante la Dirección General, se considerará como tal al representante legal de la sociedad domiciliada en el país, obligada por esta ley a retenerles el impuesto sobre las sumas que paguen o acrediten, provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país.

En caso de que resultaren ser varios los representantes, se les prevendrá que designen un representante común dentro del plazo de treinta días contados a partir de la fecha de notificada la prevención, y si no lo hicieren dentro de ese plazo la Dirección General de Impuestos Internos designará a uno de ellos.

I) Designación de lugar para oír notificaciones. El contribuyente, su representante legal o su apoderado, debe designar por escrito ante la Dirección General de Impuestos Internos, lugar para oír notificaciones dentro del territorio de la República. En ningún caso podrá señalarse para tal efecto un apartado postal.

También deberá señalar en la misma forma cualquier cambio de dirección para el efecto indicado. Caso de no cumplirse con lo anterior, la Dirección General de Impuestos Internos, tendrá como lugar para oír notificaciones el que conste en los registros de esa oficina, como consecuencia de la última actuación del contribuyente, su representante legal o su apoderado.

El contribuyente que se ausente del país conservará la dirección que conste en los registros de la Dirección General de Impuestos Internos, y estará obligado a dar aviso por escrito de la persona que quedare como apoderado o encargado de la administración de sus bienes o negocios; si el contribuyente no lo hiciere, el apoderado o encargado deberá dar aviso de tal circunstancia dentro de los primeros treinta días siguientes al de la ausencia del contribuyente.

Las obligaciones anteriores, podrán cumplirse haciendo el señalamiento del lugar para oír notificaciones y acreditar a su representante o apoderado en el formulario de declaración respectivo.

259. Sanciones.

Multa por no presentar en tiempo la declaración. Toda el que estando obligado por esta Ley a rendir declaración, lo hiciere fuera del término prescrito, será sancionado con las multas siguientes:

- a) Con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar si se presente la declaración con retardo no mayor de un mes;
- b) Con el diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses;
- c) Con el quince por ciento, si el retardo es de más de dos meses, pero no mayor de tres meses; y
- d) Con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Las multas antes referidas, salvo el caso que sigue, no podrán ser inferiores a cien colones.

La presentación de la declaración fuera del término prescrito, por el obligado a hacerlo que no tuviere capacidad contributiva, se sancionará con una multa de veinticinco colones.

A la multa que corresponda de acuerdo a las disposiciones precedentes, se le sumará el treinta por ciento calculado sobre su monto, multa que en ningún caso podrá ser inferior a cinco mil colones.

Todo contribuyente que fuere requerido por la Dirección General a cumplir con la obligación formal de presentar su declaración y no cumpliere con ello, será sancionado con una multa de ciento colones, sin perjuicio de la sanción por no presentar en tiempo la declaración.