



R Resoluciones

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESPONSABLES

Ingeniero
Francisco José Rovira
Director General

Licenciado
Gelson Vinicio
Valladares Miranda
Subdirector General

Licenciado
Manuel Gustavo
Alvarenga Serrano
Jefe Unidad Defensoría
del Contribuyente

ÁREAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

Defensoría del Contribuyente
Teléfono 244-3571
Correo electrónico:
defensordgii@mh.gob.sv

Sección devolución
Teléfono 244-3631

Enero 2002

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA

SALA DE LO CONSTITUCIONAL

DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL

TRIBUNAL DE APELACIONES

DE LOS IMPUESTOS INTERNOS 31

CONSULTAS EVACUADAS

POR LA DIRECCIÓN GENERAL

DE IMPUESTOS INTERNOS 39

Esta es una revista bimensual. Su contenido es un extracto de las sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, así como las opiniones e informes vertidos por la Dirección General de Impuestos Internos y la Unidad de Defensoría del Contribuyente, respectivamente. Por respeto a la confidencialidad de los involucrados se omite la identificación de los mismos

FALLOS EMITIDOS POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

FALLO No. 1

CONTROVERSIA

Juicio promovido por el señor “U”, actuando en carácter de representante legal de la Sociedad “U, S.A. de C.V.,” impugnando de ilegales los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y seis, en la cual se impone cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y multas; b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las quince horas del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto modificó la resolución antes relacionada.

ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE

En la demanda presentada la parte actora por medio de su representante legal esencialmente expuso, que la Dirección General de Impuestos Internos nombró auditores para que fiscalizaran a la Sociedad “U, S.A. de C.V.,” con el objeto de verificar el cumplimiento del pago del Impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y dos. Como resultado de la función encomendada, se emitió el informe de auditoría, de fecha trece de julio de mil novecientos noventa y cinco, en el que se hace constar que dicha contribuyente omitió declarar ingresos, ya que los auditores designados fueron del criterio que “la Cuenta de Clientes Corto Plazo, sin Garantía Real, presenta un saldo negativo en cual se mantuvo y fue ajustado en cuatro oportunidades con la finalidad de ajustarlo” en cuya opinión la Dirección General sostiene que la mencionada Sociedad no puede cobrar más de lo que ha otorgado en crédito por mercadería a sus clientes; desestima asimismo, el concepto contable que la contribuyente dio al ingreso de fondos provenientes de un socio, los que por un error involuntario se ingresaron a la cuenta clientes, y que por dicha razón la oficina presume que son abonos por venta de mercadería al crédito, lo cual

no es cierto. El impuesto determinado por venta de inmuebles de la lotificación “P” y de “otros Productos Subcuenta Intereses”, se presume tras considerar que la Sociedad no contabilizó los intereses devengados; tal determinación además de ser errada se hizo por indicios, lo que en su oportunidad -señala la parte actora- demostrará con pruebas pertinentes. Agrega la parte actora, que el cuestionado informe de auditoría relaciona que se elaboró una reclasificación de cuentas, considerando que los saldos negativos y los ajustes que se efectúan para liquidarlos no pueden considerarse como tales, sino como ventas de mercaderías al crédito no contabilizadas en su oportunidad”, informe que sirvió de base para emitir la resolución objeto de impugnación, el cual no se sustenta en base legal sólida, ya que ni refleja en forma idónea y conducente los hechos que motivan la determinación del impuesto, puesto que desestima la realidad objetiva y se basa en presunciones que no respaldan lo que se afirma. Y es que no basta afirmar que se omitió declarar ingresos, sino de comprobar numéricamente y con datos reales la existencia de la conducta infractora y hacerla constar en el informe pericial de forma clara y precisa, para que sirva de fundamento a la tasación de impuesto, lo cual es propio del procedimiento reglado señalado en la Ley. Por lo antes expuesto tal informe pericial de fecha trece de julio de mil novecientos noventa y cinco, no puede constituir soporte para la liquidación de impuesto sobre la renta; consecuentemente, la resolución sustentada en el mismo carece de validez y eficacia jurídica. Que aún cuando dicho informe de auditoría sirvió de base para la determinación de impuestos de que se trata, la parte actora señala, que el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que siempre que de conformidad con el artículo 115 los auditores constataren vacíos o irregularidades en los asientos contables, aplicación indebida de los catálogos de cuentas u omisión de libros, registros o documentos requeridos por la ley o por la misma Dirección General, que impidan la verificación del impuesto sobre la renta, deberán informarlo a esa

oficina, para que ésta por medio de resolución autorice a proceder a la fiscalización utilizando los métodos estimativos e indicios permitidos en la ley. Según el referido informe de auditoría, los auditores constataron vacíos e irregularidades en los asientos contables, omisión de registros y documentos, y otros requeridos por la ley. Esas circunstancias impedían realizar la correcta verificación del Impuesto sobre la Renta, por lo que debieron informar a la Dirección General de Impuestos Internos, para que autorizara la aplicación de los métodos estimativos e indicios. En el caso de autos, los auditores hicieron caso omiso a lo dispuesto en el Art. 116, puesto que sin autorización alguna procedieron a fiscalizar y estimar valores presumiendo la realización de operaciones contables de parte de la contribuyente social, sin constatar los hechos que motivaron tales registros. Consecuentemente, existe violación al Art. 116 en relación con el Art. 119 ambos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debido a que los auditores aplicaron métodos estimativos e indicios en la fiscalización, sin la autorización respectiva de parte de la Dirección General, por consiguiente opera la aplicación del Art. 110 de la citada ley. Referente a la actuación del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la demandante afirma que éste en su resolución sostuvo que en la investigación practicada a la Sociedad “U, S.A. de C.V.”, es claro que no se desestimó la contabilidad aún cuando se señalaron deficiencias, y que por ello, los peritos pretendieron al analizar la cuenta “Clientes Corto Plazo”, mediante la cartera de clientes, lo cual no fue posible por no contar la Contribuyente Social con una nómina de ellos, y fue por ello que tomaron de base la contabilidad y la partida de ventas. Con tal resolución, ese Tribunal avala el trabajo indicial realizado por la Dirección General de Impuestos Internos, pues el sólo hecho de confirmar la resolución de ésta denota que hizo caso omiso a que la base indicial está presente en la aplicación porcentual de las utilidades establecidas y que fueron alegadas, mediando por ello una inferencia de ventas toda vez que éstas no se determinaron directamente sino por presunciones, de igual forma la determinación de las ventas en la fiscalización se hicieron amparándose en base cierta, requiriendo para ello autorización previa para aplicar -en los hechos- el método estimativo a efecto de establecer la base

imponible. Concluyó, la aplicación del Art. 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al inferir los ingresos a la cuenta de clientes, como venta de mercadería, requería autorización por medio de resolución para proceder a su aplicación lo cual no ocurrió, por lo que la resolución de determinación y su posterior confirmación contrarían ley expresa y terminante.

ALEGATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos, sostuvo que procedió a liquidar de oficio los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, e imponer las multas respectivas con base cierta, respaldada en el informe de auditoría de fecha trece de julio de mil novecientos noventa y cinco, según el cual no se han utilizado métodos estimativos e indicios que alega la parte actora. Que el impuesto sobre la renta se determinó en concepto de ingresos no declarados, por la suma de setecientos veinticinco mil veintiocho colones veintinueve centavos (¢725,028.29) y que confirmó el Tribunal de Apelaciones, por la venta de mercadería al crédito, su omisión se comprobó –en la fiscalización practicada– por medio de base cierta en la contabilidad y documentación de respaldo de la propia Sociedad demandante, pues se trata de rentas registradas en la cuenta de clientes corto plazo, sin garantía real, código 1.1.05.03, correspondientes a las ventas de mercancías al crédito, debidamente documentadas con facturas y recibos de ingresos de caja en concepto de abonos por mercaderías. La contribuyente social pretendió evadir las rentas en cuestión por medio de ajustes contables con los que trató de desvirtuar la característica de rentas atribuibles a la Sociedad durante el ejercicio impositivo fiscalizado, lo que no logró puesto que estos ajustes no están documentados y no representan una transferencia real monetaria, como consta en el respectivo informe de auditoría de impuesto sobre la renta. En cuanto a los cargos y abonos relativos a esa cuenta, se solicitó explicación a la Sociedad fiscalizada, quien reconoció que se trataba de ventas no provisionadas por error involuntario. Sobre esos mismos ingresos, en el incidente de apelación la peticionaria trató de justificar tales ajustes, alegando para ello que los clientes y abonos que hacían a la sociedad no correspondían a ésta sino

al señor J, -representante legal-. Para ello -señala la Dirección General- es necesario constatar los registros contables y documentos que amparen los asientos correspondientes a la Sociedad y compararlos con los registros y documentos del señor J., pero como ya se mencionó ésta no cuenta con una nómina de clientes, ni con las cuentas de control de cada cliente para establecer los saldos de cada uno u otro medio probatorio para demostrar el error invocado. En tal sentido, los referidos ingresos terminaron siendo confirmados por el Tribunal de Apelaciones. Los demás ingresos omitidos y reconocimiento de costos no reclamados fueron desestimados en apelación y se refieren a ingresos no declarados en concepto de ventas de sesenta y seis inmuebles, los que se liquidaron sobre base cierta de los mismos registros contables de la contribuyente social, en aplicación del sistema de acumulación para computar las rentas de la demandante. Sin embargo, tales ingresos omitidos fueron desestimados por el Tribunal de Apelaciones por considerar que en lugar de dicho sistema debió tomarse en cuenta el diferimiento de utilidades para ese particular ejercicio fiscal, lo que provocó en consecuencia que dicho Tribunal de Apelaciones desestimara también la determinación de deducciones no reclamadas por la venta de esos sesenta y seis lotes; asimismo, el Tribunal de Apelaciones rechazó la objeción pericial determinada sobre base cierta de ingresos no declarados por los intereses generados de las ventas a plazo en la Lotificación P, por estimar que se debió aplicar el sistema de diferimiento de utilidades y además, de que según el auditor adscrito al Tribunal ya estaban incluidos en los ingresos declarados. En cuanto a la determinación del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque la parte impetrante no la cuestiona puntualmente ya que su alegato se centra en la determinación de rentas por la venta de mercancías al crédito antes mencionada, es preciso enfatizar que también se efectuó sobre base cierta de los mismos registros contables y documentación de soporte que llevaba la Sociedad contribuyente durante el ejercicio impositivo fiscalizado. Así para el caso del activo no declarado está relacionado con la venta de los sesenta y seis inmuebles antes citados, a la cual se restó montos correspondientes a la amortización por capital percibido de esa parcelación y ajuste a existencia de bienes inmuebles en la misma,

mientras que al pasivo se le objetaron montos correspondientes a ingresos recibidos por anticipado por depósitos efectuados por sus clientes, pasivo que debió ser liquidado, pero no lo fue, según el representante legal de la Sociedad contribuyente por error del contador. De la manera expuesta y que consta en el expediente que lleva la Dirección General a nombre la sociedad demandante, se encuentran agregados los informes de auditoría, sus anexos y otros documentos relacionados, se puede ver que la demostración de los ingresos y activos determinados así como de las deducciones y pasivos objetados surge de un modo directo o inmediato de la contabilidad y documentación de respaldo que lleva la Sociedad demandante, para lo cual no fue necesario recurrir a otras fuentes de información de terceros proveedores o clientes de la contribuyente ni tampoco a establecer porcentajes de utilidad sobre costos ni de otros medios indiciales o estimativos que hubiesen arrojado como resultado el establecimiento de las presunciones de ventas, ingresos o activos omitidos.

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que los ingresos de la sociedad provenientes entre otros rubros -de la venta de mercadería al crédito- determinado por un monto de setecientos veinticinco mil veintiocho colones veintinueve centavos (¢725,028.29), el cual se estableció por medio de la subcuenta de clientes que reporta todas las cuentas de mercadería al crédito y que contenía un sobregiro como saldo negativo de dicha cuenta. Punto sobre el cual la contribuyente alegó que el sobregiro en las Cuentas de Clientes fue determinado por los peritos de la Dirección General, en base a consideraciones subjetivas preliminares por lo que en ningún momento se demuestra que tales ventas sean reales y han existido bajo la fuente de análisis de inventario, compulsas a clientes, facturas emitidas u otros indicios que lo revelen claramente, por lo que debieron cumplir con lo dispuesto en el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Que sobre dicho planteamiento sostuvo, que en esa materia resulta claro que la objeción obedece a la falta de comprobación de parte de la Sociedad contribuyente en sus extremos aducidos, ya que por una parte no le desestimó su contabilidad, no

obstante señalizarse deficiencias en ella, ya que los peritos manifiestan su pretensión de analizar la cuenta por medio de la cartera de clientes, lo que no les fue posible puesto que la sociedad “U, S.A. de C.V.”, no cuenta con una nómina de clientes, ni cuentas de ellos para establecer sus saldos, lo que no ocurrió en el presente caso, siendo entonces la base su contabilidad y la partida de ventas, por lo que la fiscalización está en presencia de base cierta y no indicial como pretende la recurrente, pues de la cuenta clientes corto plazo derivan los cargos que se refiere al monto estrictamente por ingresos vía ventas, a menos que se produzca error de diversa naturaleza, lo cual no se produjo en dicha instancia, siendo pertinente no perder de vista que la determinación en base cierta por la naturaleza de la cuenta y la irregularidad contable reclamada por la contribuyente, implica demostrar el error respecto del monto consignado en la misma contabilidad, quedando así sustentación del hecho verificado; y no el extremo de haberse consignado venta de mercadería a nombre de persona natural y de la sociedad, resultando desde la perspectiva jurídico tributaria inobjetable los ingresos en el concepto ventas omitidas por parte la Sociedad, por lo que ante lo dicho, deben estos ingresos mantenerse. En lo que respecta al punto jurídico reclamado sobre los cánones de arrendamiento imputados en aplicación de la disposición reglamentaria y en atención al principio legal de computar los tales de conformidad al “Sistema de Acumulación”, por virtud del cual las rentas devengadas deber declararse en el momento de surgir, es decir, desde el momento en que conforme a la realización de las parcelas de terreno bajo modalidad de arrendamiento con promesa de venta, la cual el legislador tributario asimila a la venta a plazos, la Dirección General, cesa en tal aplicación determinando las rentas de esa manera. Sobre el particular llama la atención cómo en la práctica este sistema de computación se ha venido matizando mediante la regla del diferimiento de utilidades, a tal grado, que antes de la entrada en vigencia de la presente Ley de la materia, el Art. 13 de la Ley anterior y que aplicó para los ejercicios anteriores a mil novecientos noventa y dos, se preveía el diferimiento de utilidades cuando la venta a plazos lo era por mas de veinticuatro meses. Con la entrada en vigencia de la actual Ley se suprimió tal disposición y en cambio, se reglamentó el Art. 12 que básicamente

desarrolla los alcances del cómputo en las ventas a plazos, asimilados los arrendamientos con promesa de venta, al sistema de acumulación, de tal suerte, que debía una vez realizada la venta, por ser al crédito, computarse en su monto total pactado como precio, sin atender al diferimiento. Así las cosas, durante mil novecientos noventa y tres, se reforma el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que el Art. 12 mencionado, que contenía el desarrollo del principio del devengo del impuesto y su consecuente computación total en los casos de ventas a plazos o al crédito se sustituye por una disposición que incorpora el diferimiento de utilidades en las ventas a plazos y por ende los arrendamientos con promesa de venta tomando en cuenta el diferimiento, a partir del ejercicio de mil novecientos noventa y tres a la fecha. Lo que en verdad refleja dicho tratamiento administrativo es sin lugar a dudas un desigual tratamiento en lo que respecta al ejercicio 1992 en comparación a los demás, y lo que provoca tal desigualdad es ni más ni menos que la aplicación reglamentaria con apartamiento del principio legal del devengo del impuesto. Bajo estas circunstancias, el Tribunal repara en cómo al no aplicarse administrativamente el principio legal y sí el reglamentado, a partir de mil novecientos noventa y tres, resulta similar al aplicarlo en forma general del año de mil novecientos noventa y uno, hacia atrás ha suscitado la desigualdad de tratamiento en lo que respecta al ejercicio de mil novecientos noventa y dos, y más particularmente al caso en reclamación, el cual tampoco fue considerado en su tratamiento junto al universo de casos iguales; esto pues, acarrea para el caso singular una injusticia crasa que debe equilibrarse de inmediato en aras al principio de igualdad (Art. 3 Cn.) y con distorsión de la equidad tributaria (Art. 131 No. 6 Cn.), constitucionalmente consagrados (Art. 246 Cn.), de ahí que en respuesta jurisprudencial deba desestimarse la determinación total de los mismos habida en el presente caso, mediante impugnación también total de los mismos y desestimando el diferimiento de utilidades. Finalmente, y en relación a los intereses provenientes de los préstamos otros productos, se evidencia, que la fuente en dichos contratos y siendo así, de acuerdo al Art. 12 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para el caso en concreto, aplica que cuando se hayan estipulado intereses se procederá

similarmente como renta del ejercicio en que se perciban o devenguen. Sobre ello, la sociedad demandante, adujo que se le acreditan indebidamente ingresos por únicamente estar errado el concepto de la partida, omitiendo en ello el paso de la cuenta "Pasivo-Asuntos Pendientes" y que pidió le sean reajustados conforme a los ingresos realmente determinados. De ahí, al advertir el Tribunal, que la Dirección General no ajustó pericialmente que efectivamente hubieren sido devengados ya que no pueden inferirse automáticamente lo cual se evidencia atendiendo a lo observado sobre el particular por el Licenciado S., quien manifestó que al revisar la información proporcionada, estima que los intereses que fueron cancelados dentro de los cánones de arrendamiento por los lotes mencionados y por un monto de cuarenta y tres mil novecientos noventa y cuatro colones treinta y dos centavos (¢43,994.32), por lo que están incorporados en los ingresos declarados en concepto de Otros Productos-Intereses por un monto de seiscientos seis mil treinta y cinco colones cincuenta y seis centavos (¢606,035.56) durante el ejercicio fiscalizado; todo lo cual vuelve nugatoria jurídicamente en este punto la determinación fiscal, al no existir ingresos omitidos en tal concepto en la declaración, por lo que se debe rechazar la objeción pericial en este sentido formulada. En materia de costos que la parte apelante adujo tener derecho en relación a las ventas que le han sido imputadas, al no considerarse compras omitidas como fuente de las mismas, se estimó que no da lugar a discutir costos en el sentido invocado, y que además la Dirección General estimó el costo declarado razonable de la mercadería al crédito. Situación diferente se configura en referencia a la deducción no reclamada por la venta de los sesenta y seis lotes mencionada, ya que por las razones expuestas la liquidación oficiosa ha resultado en este punto, procedente, por no haberse declarado pero ajustable al no considerarse principalmente el diferimiento de utilidades. Le fueron impuestas a la Sociedad, multas por evasión intencional de dicho impuesto, la cual por ser de carácter accesoria siguió la suerte del principal, que por no encontrarse razonada en el porcentaje aplicado procede sancionar en el mínimo a ese efecto establecido. La multa por infracción a deberes formales por no llevar los registros auxiliares

necesarios, a todas luces sería procedente si la designación pericial hubiera tenido tal alcance mediante el auto de las ocho horas del día seis de enero de mil novecientos noventa y cuatro, ya que no se ordena verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, de ahí que ante el desbordamiento de facultades, dejan sin base sancionatoria dicha multa. En cuanto al impuesto sobre el patrimonio. DEL ACTIVO NO DECLARADO. En la afectación de los resultados de renta en la esfera patrimonial de la contribuyente, proveniente de la no provisión de las cuotas correspondientes a la venta bajo arrendamiento con promesa de venta, de sesenta y seis lotes de su Lotificación, y que por ello tampoco se ha llevado contablemente a una cuenta por cobrar por los deudores, que la Dirección General califica de activo gravable, el Tribunal enfatizó que bajo cualquier figura jurídica que se adopte para los cánones pagados se mantiene bajo tal calificación no incidiendo la declaración o no de los valores de los sesenta y seis inmuebles por las doce cuotas canceladas durante el año de mil novecientos noventa y dos y que no activó la Sociedad recurrente, lo que asciende a la suma de doscientos setenta y dos mil seiscientos sesenta y cinco colones ochenta centavos (¢272,665.80), de los cuales no expresa alegato puntual la parte recurrente y procede en este sentido mantener el activo neto declarado. En cuanto a la objeción al pasivo, si bien el apelante tampoco no puntualizó, su inconformidad pero al provenir de los Anticipos-Depósitos de Clientes por un valor de sesenta y un mil setecientos diez colones exactos (¢61,710.00), según se advierte el cual debió liquidar por los diferentes conceptos que le fueron pagados, y debió quedar a cero y no con el saldo que reclama la sociedad recurrente, al haber tenido amortizaciones de capital, pago de intereses y otros por lo que atendiendo al procedimiento empleado por la Administración Tributaria que aplicado con nuevos valores resultantes del ajuste en el impuesto sobre la renta derivado de las transacciones en la citada Lotificación, al ser mayores, debió ser la objeción confirmatoria. La multa que le ha sido impuesta por evasión intencional del gravamen en cinco mil colones (¢5,000.00), por tener carácter accesorio debió consecuentemente con lo expresado, ser mantenida, por constituirse en el monto mínimo sancionable.

ALEGATOS DE LA REPRESENTACIÓN FISCAL

Que la Dirección General de Impuestos Internos a efecto de tasar las cuotas complementarias de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio más la imposición de multas respectivas, aplicó el procedimiento regulado en los Artículos del 113 al 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los Artículos 2 inciso 1º y 11 de la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, el cual se sintetiza de la siguiente forma: a) se designó auditores para determinar pericialmente la renta obtenida y el patrimonio poseído en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y dos; b) mediante auto de las diez horas del día catorce de enero de mil novecientos noventa y cuatro, pretendió notificar a la contribuyente, el inicio de ambas investigaciones, relativas a ambos impuestos lo cual no es correcto, ya que siendo dos actos totalmente distintos debió notificarlos por separado; además, la notificación relativa al impuesto sobre la renta es inexistente en razón que se consigna haberse realizado en la misma hora y fecha de la realizada para el Impuesto sobre el Patrimonio, aún cuando no deben ejecutarse dos actos independientes entre sí a la misma hora y en el mismo día; c) Concluida la investigación los auditores nombrados procedieron a elaborar dos informes de auditoría, ambos de fecha trece de julio de mil novecientos noventa y cinco; luego, con base en dicho informe la oficina tributaria emitió resolución a las nueve horas del día veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual determinó cuota complementaria de los mencionados impuestos, más las multas respectivas, cuya tasación -según su parecer- debió realizarse por medio de resoluciones respectivas en razón de la independencia de los impuestos; d) finalmente, la resolución en referencia, por medio de la cual se condena al pago de los impuestos determinados más accesorios se notificó junto con los informes de auditoría, siendo hasta ese momento en que la contribuyente social se enteró de las supuestas infracciones cometidas y atribuidas por la Dirección General. Es decir, que dicha oficina no le otorgó el derecho de audiencia ni la oportunidad de defensa, por lo que también se ve afectado su derecho de propiedad. Que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en la

resolución objeto de apelación, determinó la cantidad de ciento ochenta y cuatro mil novecientos quince colones sesenta y nueve centavos (¢184,915.69) en concepto de impuesto sobre la renta y en cuarenta y seis mil doscientos veintiocho colones noventa y dos centavos (¢46,228.92) la multa por evasión intencional; asimismo, confirmó el impuesto sobre el patrimonio y multa por evasión intencional del mismo impuesto. De lo anterior se colige -señala la actora- que dicho órgano hizo caso omiso del artículo 11 Cn., olvidando que toda instancia administrativa debe cumplir con los preceptos constitucionales. En otros términos, la parte actora alegó que con los actos impugnados se había violado la garantía de audiencia que establece el Art. 11 de la Cn.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Previo al análisis de fondo este Tribunal hace la siguiente acotación: La parte actora por medio de escrito de fecha veinticinco de julio de dos mil, - presentado dentro del término de prueba-, amplió su demanda, señalando que las autoridades demandadas violaron el derecho de audiencia consagrado en el Art. 11 de la Constitución, debido a que el informe de auditoría a que hace referencia el Art. 115 inciso 4º in fine de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se notificó previamente a la emisión del acto por el cual se le condena al pago de cuotas complementarias de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, más multas, consecuentemente, la omisión de dar a conocer los mencionados informes impidió ejercer su derecho de defensa. Que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al determinar cuota complementaria de ciento ochenta y cuatro mil novecientos quince colones sesenta y nueve centavos (¢184,915.69) en concepto de Impuesto sobre la Renta y confirmar el Impuesto sobre el Patrimonio y fijar multas respectivas, no reconoció la violación a los derechos antes mencionados.

Sobre la modificación a la demanda planteada, esta Sala aclara, que de conformidad a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Art. 53 establece que en el juicio contencioso se

aplicarán en cuanto fueren compatibles con su naturaleza, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. En ese sentido, conforme lo dispuesto en el Art. 201 de dicho cuerpo legal, resulta que “después de contestada la demanda no puede variarse ni modificarse bajo concepto alguno”. La Ley de la materia, no hace referencia al término “contestación de la demanda”, pero se ha entendido jurisdiccionalmente, que ésta se tiene por contestada cuando la autoridad demandada rinde su informe justificativo de la legalidad del acto que se le imputa. Con base a la normativa antes citada y partiendo de la base que la modificación de la demanda en referencia fue presentada después de haberse rendido el informe justificativo a que hace referencia el Art. 24 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, este Tribunal omitirá pronunciarse sobre dicho argumento. Hecha la anterior aclaración, este Tribunal pasa a relacionar los hechos realizados en sede administrativa. Así, de acuerdo con el expediente que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la contribuyente “U, S.A. de C.V”., éstos se dieron de la siguiente manera: Consta a fs. 53 del mencionado expediente, que por medio del auto emitido a las ocho horas del día seis de enero de mil novecientos noventa y cuatro, la Dirección General de Impuestos Internos designó a tres auditores para que “fiscalizaran y verificaran la Renta obtenida en el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos, así como el Patrimonio poseído al treinta y uno de diciembre del mismo año, por la sociedad “U, S.A. de C.V.”, el anterior auto fue notificado a la contribuyente en mención, el día trece del mismo mes y año, señalando para iniciar diligencias el día dieciocho de enero de mil novecientos noventa y cuatro. (fs.69). Los auditores designados, solicitaron al representante legal de la Sociedad investigada, una serie de documentos entre ellos los balances de comprobación de 1992 y 1993, libros legales y auxiliares que consideraron necesarios para el desarrollo de las funciones encomendadas. Para el caso en estudio aparecen agregados de folios 73 al 80 del respectivo expediente fotocopias del movimiento de la cuenta denominada “Cuentas por Cobrar Clientes Corto Plazo sin Garantía Real”, la cual demuestra que los saldos de dicha cuenta resultan negativos, es

decir, que por su naturaleza de cuenta de activo su saldo debería ser siempre deudor pero inexplicablemente en los folios mencionados resultan saldos acreedores, lo cual motivó a los señores auditores a investigar él porque de esa anomalía. Como consecuencia de lo anterior, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Multidisciplinaria de la Dirección General de Impuestos Internos, previno a la sociedad recurrente, según nota de fecha quince de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, -agregada a fs. 87, 88 y 89- responder por escrito los siguientes puntos: Pregunta uno: “Explicación de Cargos y Abonos relativos a la cuenta CLIENTES CORTO PLAZO SIN GARANTÍA REAL, codificada de acuerdo al sistema de contabilidad bajo el número 1.1.05.03, así como la documentación que respalda dichas operaciones, especificando el nombre de los clientes que la conforman, además que argumente por qué esta cuenta presenta saldo acreedor desde el 3 de enero al 31 de octubre de 1992, debiendo ser saldo deudor por la naturaleza de la cuenta; esta explicación comprende del 1 de enero al 31 de diciembre de 1992, codificando a partir del 1 de julio esta cuenta bajo el número 1.1.02.02.; pregunta dos: “Explicación del Saldo de sesenta y un mil setecientos diez (¢61,710.00) de la cuenta INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO (Depósitos de Clientes) codificada de acuerdo al sistema de contabilidad bajo el número 2.3. estableciendo su origen y la razón por la que no fue liquidada al 31 de diciembre de 1992”, pregunta tres: “explicación de porqué no se contabilizaron como ingresos la realización de 66 lotes de la lotificación P, efectuados del 1 de enero al 31 de diciembre de 1992”; Pregunta cuatro: “Explicación de la partida de ajuste de fecha 31 de diciembre de 1992 en la que traslada saldo acreedor de la Cuenta Deudores por Préstamo código 1.1.04, a la cuenta Otros Productos, así como la documentación que respalda dicha operación”; y, pregunta cinco “Explicación de Cargos y Abonos de los movimientos contables de las partidas números 119 del treinta de abril de 1992, por medio de la cual se registró al Debe de la cuenta código 1.1.05.03 CLIENTES ciento veinticuatro mil ochocientos noventa y cuatro colones (¢124,894.00) y se anotó al Haber de la cuenta Pasivo código 2.2.02 ASUNTOS PENDIENTES (J), por la misma suma; la partida número 125 del seis de mayo de 1992, en la cual

se anotó al Debe de la cuenta código 1.1.05.03 CLIENTES ciento veintitres mil trescientos veinte colones diecisiete centavos (¢123,320.17) y se anotó al Haber de la cuenta de pasivo código 2.2.02 ASUNTOS PENDIENTES (J), la suma antes citada; partida número 24/8 del 31 de agosto de 1992, mediante la cual se anotó al Debe de la cuenta código 1.1.02.02 CLIENTES trescientos noventa y ocho mil trescientos colones diecisiete centavos (¢398,300.17) y se anotó al Haber de la cuenta de Activo código 1.1.01.06 DEUDORES VARIOS (J), y partida sin número del 31 de octubre de 1992, en la que se anotó al Debe de la cuenta código 1.1.02.02 CLIENTES Setenta y ocho mil quinientos trece colones noventa y cinco centavos (¢78,513.95) y se registró al Haber de la cuenta código 1.1.01.06 DEUDORES VARIOS (J) la misma suma debitada Al respecto, según fs. 90 y 91 del referido expediente, el representante legal de la contribuyente social, en su orden contestó: “Ventas no provisionadas por error involuntario”; pregunta dos, “Por error del contador de esa época no se efectuó la partida correspondiente en donde se debieron cargar los ingresos por la lotificación que verdaderamente han sido abonados por el cliente”; pregunta tres, “por error contable no se registró como ingresos, se contabilizará 31 de diciembre de 1993”, pregunta cuatro, “En la cuenta Deudores por Préstamo, se registraban los préstamos que se le efectuaban a diferentes personas y los abonos de los deudores que incluían capital e intereses eran abonados totalmente a esta cuenta, por lo que su saldo al final del año 1992, fue acreedor y como la fuente eran ingresos se llevaron a otros productos”, y pregunta cinco, “Todas las partidas están relacionadas con el saldo acreedor de la cuenta clientes, esto se refiere a ventas no provisionadas por error, y que no se contabilizaron en las cuentas correspondientes”. Cabe mencionar que la demandante presentó los balances de comprobación solicitados correspondientes al año de 1992, -agregados de fs. 97 al 107- y entre estos aparecen los correspondientes a los meses de enero a octubre de ese mismo año, los cuales muestran entre paréntesis los saldos correspondientes a clientes, lo que indica que éstos pagaron cifras mayores a los valores de las ventas registradas a cargo de ellos; es decir, que aparentemente cancelaron en exceso lo que ellos adeudaban. Sobre esta situación, en el acápite INGRESOS NO

DECLARADOS los auditores manifestaron a fs. 112 del precitado expediente “Al analizar la cuenta de clientes-corto plazo, sin garantía real, código 1.1.05.03 se comprobó que a partir del 03 de enero de 1992, presenta un saldo negativo el cual se mantuvo y fue ajustado en cuatro oportunidades con la finalidad de saldarlo. Este comportamiento de la subcuenta de clientes es anormal, considerando que la Sociedad no puede cobrar más de lo que ha otorgado en créditos por mercadería a sus clientes.” Con base en lo antes expuesto, los auditores fueron de la opinión que los saldos negativos y los ajustes para liquidarlos no pueden considerarse como tales, sino como ventas de mercaderías al crédito que en su oportunidad no fueron registrados en la cuenta de clientes por valor de Setecientos veinticinco mil veintiocho colones veintinueve centavos (¢725,028.29). En el informe de auditoría respectivo, los auditores también advierten que pretendieron realizar un análisis de la cartera Clientes a fin de establecer quienes fueron los clientes que pagaron cifras en exceso de lo que debían, o para establecer concretamente la fuente u origen del dinero cobrado de más e ingresado a esta cuenta, lo que produjo mantener su saldo negativo durante el período fiscalizado. El análisis de la cuenta clientes no fue posible debido a que la Sociedad no cuenta con nómina de los mismos ni las cuentas de control de cada cliente para establecer los saldos de cada uno de ellos. Agregaron los auditores sobre este punto, que la sociedad eliminó esos controles de la contabilidad por lo que fue imposible realizar el análisis de los saldos de la cuenta clientes, lo que motivó el rechazo de los ajustes mediante los cuales la contabilidad de la contribuyente debitó a la cuenta de Clientes y abonó a Asuntos Pendientes y Deudores Varios acreditando la subcuenta del señor J., los cuatro ajustes a que se refiere la pregunta cinco de la prevención agregada a fs. 87, 88 y 89 del mencionado expediente alcanzaron la suma de setecientos veinticinco mil veintiocho colones veintinueve centavos (¢725,028.29) y representa el que los clientes pagaron en exceso a los cargos registrados por ventas al crédito a ellos realizados. De acuerdo con lo expuesto por la parte actora, su inconformidad se centra en que los auditores de la Dirección General establecieron diversos vacíos e irregularidades en la contabilidad de la Contribuyente Social, situación que los

obligaba a informar con las fundamentaciones del caso a la Dirección General a fin de que ésta si lo consideraba pertinente autorizare la aplicación de los métodos estimativos e indicios que establece la ley, por medio de resolución. En vista que en el caso de autos la fiscalización ordenada se efectuó con base a indicios sin autorización expresa de la Dirección General, la parte demandante alega que existe violación al Art. 116 en relación al Art. 119, ambos de la Ley de Impuesto sobre la Renta. A efecto de dilucidar la controversia planteada este Tribunal parte de las siguientes consideraciones: De acuerdo con las precisiones recabadas del expediente administrativo que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la Sociedad demandante, y que han sido relacionadas ampliamente en párrafos anteriores, resulta evidente que la fiscalización ordenada por la Administración Tributaria, cuyo resultado sirvió de base para la tasación del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, se realizó con base cierta a cifras y valores extraídos de la contabilidad de la contribuyente y particularmente de la que se relaciona con la cuenta de clientes, la que en definitiva fue la que motivó la determinación de Ingresos no declarados por valor de setecientos veinticinco mil veintiocho colones veintinueve centavos (¢725,028.29). Dicha suma fue determinada debido a que ese fue el monto ajustado en las cuatro partidas tantas veces mencionadas, de las que se obtuvieron saldos negativos o acreedores en una cuenta que por su naturaleza requiere presentar saldos deudores que corresponden a los valores que los clientes adeuden por ventas de mercaderías efectuadas al crédito. Cabe recordar sobre este punto, que el jefe de la Unidad de Fiscalización Multidisciplinaria, previno a la Sociedad demandante justificar y explicar las razones o argumentos por los que la cuenta denominada Clientes Corto Plazo sin Garantía Real, que es en la cual se anotan al Debe el valor de los montos o saldos a favor de la contribuyente por las ventas al crédito que le adeudan sus clientes y se anotan al Haber los valores que en concepto de pagos por abonos a sus cuentas efectúan los clientes; resultando que el saldo por la naturaleza de la cuenta debe ser siempre de carácter deudor o sea que las sumas de las anotaciones al Debe serán siempre mayores que las sumas de las anotaciones al Haber. La pregunta específica de la prevención mencionada a

fs. 87, 88 y 89 del expediente de la Dirección General es, ¿por qué esta cuenta presenta saldo acreedor desde el tres de enero al treinta y uno de octubre de 1992, debiendo ser saldo deudor por la naturaleza de la cuenta? Como respuesta a dicha pregunta, el señor J., representante legal de la contribuyente social categóricamente manifestó a fs. 90 y 91 del precitado expediente, que los valores de las cuatro partidas de ajustes a la cuenta Clientes son: “Ventas no provisionadas por error involuntario”, afirmación que equivale a aceptar que son ventas al crédito no contabilizadas, lo cual desde ese momento no admite argumento alguno que pretenda calificar tales ventas en base a indicios. Es importante señalar que resulta improcedente que después que el representante legal afirmó que los valores de las cuatro partidas de ajustes a la cuenta Clientes se tratan de “Ventas no provisionadas por error involuntario” pretenda alegar posteriormente ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y ante esta Jurisdicción que las cifras establecidas como ingresos no declarados por ventas no contabilizadas tengan su base en indicios aplicados por los auditores. Este Tribunal con base a la información contenida en el expediente administrativo que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la contribuyente social demandante, concluye que la fiscalización efectuada cuyo resultado sirvió de base para emitir la resolución por medio de la cual se determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio más multas respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y dos, ha sido realizada con base en cifras registradas en la contabilidad de la contribuyente, **en la que los ingresos no declarados por ventas no contabilizadas** fueron aceptadas y confirmadas por el propio representante legal. Por tanto, queda desvirtuada la aplicación de los métodos estimativos e indicios que alega la parte actora, por consiguiente no existe violación al Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Con base a las precedentes argumentaciones se concluye que los actos impugnados son legales.

POR TANTO: De conformidad a lo antes expuesto y Arts. 421, 427 PrC.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General

de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y seis; b) Que es legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las quince horas del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por

medio de la cual modificó la resolución antes relacionada; c) Condenase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) en el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal. NOTIFIQUESE.

FALLO No. 2

CONTROVERSIA

Proceso Contencioso Administrativo, promovido por el Licenciado “R”, en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad “E, S.A.” por medio del cual se impugnan los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas del día veintiocho de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó cuota de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios comprendidos del uno de abril al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, a cargo de su mandante; y, b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de septiembre de dos mil, que confirma la resolución antes relacionada.

ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE

En la demanda y su correspondiente ampliación el apoderado de la parte actora esencialmente expuso, que el procedimiento utilizado por la Dirección General de Impuestos Internos para determinar el impuesto a cargo de la sociedad “E., S.A.”, viola los artículos 143, 150, 151 y 152 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que se fundamenta en base incierta, en la que utilizó el método de calcular “al ojo del buen cubero” (Sic), que la Ley de la Corte de Cuentas en el Art. 76 ordinales 1º y 6º y el Art. 11 de la Constitución, rechazan como válido tal método. Que si no presentó pruebas sobre la determinación del impuesto de quince mil setecientos cuarenta y cinco colones (¢15,745.00) sobre base incierta, fue en razón a que la Dirección General de Impuestos Internos viola derechos constitucionales, en consecuencia -señala la peticionaria- para qué atacar esa violación en sede administrativa, ya que

en su opinión, el informe rendido por el auditor fiscal, además de ser escueto se fundamenta en operaciones matemáticas para proyectar ventas o ingresos sobre los cuales recae el impuesto liquidado; por otro lado, se sustenta en información proporcionada por proveedores en el que además menciona que se utilizaron las planillas de pago de mano de obra y que la contribuyente estaba inactiva en esa época. Que lo anteriormente señalado denota una confusión, ya que además de estimarse presuntas ventas el Tribunal de Apelaciones señala en su resolución, que el total de ingresos percibidos por servicios de texturizados por el valor de ciento cinco mil seiscientos ochenta y siete colones (¢105,687.00), establecido en el anexo cuatro del informe del auditor fiscal, y luego menciona que según el mismo procedimiento de estimación se determinó el valor de cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cuatro (¢54,344.00), según anexo número cinco del informe del auditor. Que al sumar los supuestos ingresos no declarados resulta un monto de ciento sesenta mil treinta y un colones (¢160,031.00), el que al multiplicarlo por el 13% que relama la Dirección General como Débito Fiscal da como resultado la suma de veinte mil ochocientos cuatro colones con tres centavos (¢20,804.03), el cual no concuerda con los quince mil setecientos cuarenta y cinco colones (¢15,745.00) exigidos a la contribuyente. Que del análisis a lo actuado por la Dirección General no había posibilidad de defenderse; no sólo por la estimación de ingresos, sino por que no se sabía a ciencia cierta cual era el Crédito Fiscal que querían hacer prevalecer, “pues existían dos presuntas ventas que en forma subjetiva quisieron hacer prevalecer” (sic). Continúa diciendo la demandante, que de la utilización “del método de estimación” para establecer los supuestos ingresos, en el expediente no aparece que la Dirección General haya identificado al cliente o clientes

beneficiado con tales servicios; que en una empresa para que existan ventas también deben existir compradores y que en este caso no los han identificado, por consiguiente no se ha demostrado la existencia de las presuntas ventas determinadas. Por todo lo anterior aduce, que no cabe duda que el referido informe de auditoría no puede calificarse de ilustrativo y justificativo del supuesto débito fiscal reclamado; que los actos reclamados son arbitrarios e ilegales por lo que “es procedente revocar la sentencia de la Dirección General de Impuestos Internos avalada por el Tribunal de Apelaciones, por haber aplicado indebidamente los artículos 143, 150, 151 de la Ley del IVA, relacionado con el Art. 76 ordinal 1° y 6° de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, en cuanto a que sin necesidad de presentar documentos mi representada, son suficientes el informe del Auditor Fiscal y la Sentencia del Tribunal de Apelaciones para evidenciar la arbitrariedad que aquí en el carácter dicho alego” (Sic); y el Art. 11 de la Constitución por no existir la posibilidad de defenderse de una investigación y del informe del auditor fiscal confuso, contradictorio, oscuro y subjetivo.

ALEGATOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que la base para determinar el impuesto fue teniendo en cuenta los elementos, hechos y circunstancias permitidos en base mixta, conforme el Art. 151 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, posición que se encuentra objetivamente respaldada en detrimento a lo expuesto por la parte demandante relativo a la utilización de métodos de cálculo, puesto que en el informe de auditoría rendido por el auditor constan en forma explícita las circunstancias, los vacíos encontrados, Registros, Libros y documentos de la contribuyente que fueron examinados e información solicitada, métodos empleados y hallazgos; todo lo cual avala jurídicamente la procedencia del método utilizado por la oficina fiscalizadora y el cumplimiento del debido proceso administrativo observado, contrariamente de la posición sostenida por el impetrante. Como corolario de las imputaciones efectuadas por la sociedad contribuyente contra la Dirección General, no obstante haberse

demostrado hasta este punto la eficacia del acto administrativo por contar su nacimiento con el suficiente asidero legal, subraya, que sus actuaciones deben estar sujetas al principio de legalidad y de ninguna manera pueden ignorar las incidencias de la Constitución, Art. 11 por constituir la base de todo el andamiaje jurídico del Estado de Derecho; asimismo aclara que en base al Art. 2 de la Ley Orgánica de la Dirección General, el Art. 76 de la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República, que cita el Licenciado “R”, está fuera de lugar.

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que del análisis al informe que rindió el auditor nombrado por la Dirección General, dedujo la legalidad de las actuaciones de esa oficina, puesto que según dicho informe la fiscalización se realizó conforme al Art. 143 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Para la determinación del impuesto se utilizaron elementos de hecho y circunstancias permitidas “base mixta” según los Artículos 150 y 151 de la precitada ley, ya que los ingresos percibidos por la sociedad contribuyente durante los períodos tributarios investigados, provinieron principalmente de la prestación de servicios de texturizado y venta de materiales de construcción, y que los ingresos y débitos fueron verificados por medio de los pagos realizados en concepto de mano de obra según planillas, determinándose el costo unitario de metro cuadrado trabajado en texturizado; de esa forma se logró establecer la cantidad de metros cuadrados, la cual se multiplicó por el precio de venta contenido en las facturas emitidas por la sociedad contribuyente, obteniéndose así el monto total de ingresos percibidos por servicios de texturizado por el valor de ciento cinco mil seiscientos ochenta y siete colones (¢105,687.00) establecido en el anexo 4 y agregado al expediente respectivo; que ese mismo procedimiento se utilizó para determinar los ingresos por la venta de adoquines por el valor de cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cuatro colones (¢54,344.00), establecido en el anexo 5 agregado al expediente, por lo que con base en los procedimientos realizados se determinó que la sociedad alzada en las declaraciones del impuesto a la Transferencia de

Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos tributarios comprendidos del uno de abril al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, omitió declarar ingresos por la cantidad de ciento veintidós mil ciento once (¢121,111.00) y un débito fiscal por la cantidad de quince mil setecientos cuarenta y cinco colones (¢15,745.00). Por todas las circunstancias antes mencionadas, no puede pretenderse que el informe de auditoría sea escueto sin base alguna; que se concedió audiencia a la sociedad alzada de parte de la oficina fiscalizadora y la contribuyente no ofreció pruebas, por lo que la aplicación del indicio la consideró válida y razonable respecto a la determinación de ingresos por texturizado según lo pagado por la contribuyente a los obreros. Por lo que no podría calificarse dicho informe de escueto, pues cuenta con los elementos suficientes para obtener con exactitud los ingresos omitidos que determinó el auditor y al no haberse aportado pruebas en el recurso de apelación, el informe o dictamen pericial ilustra y sustenta la base liquidatoria.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

La parte actora por medio de escrito presentado el día dieciocho de julio del corriente año, amplió su demanda alegando que a la Dirección General de Impuestos Internos ya le había caducado el plazo que señala el Art. 84 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para poder fiscalizar a la sociedad “E, S.A.”, por lo que viola dicha disposición. Respecto a la modificación de la demanda planteada, esta Sala aclara, que de conformidad a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Art. 53 establece que en el juicio contencioso se aplicarán en cuanto fueren compatibles con su naturaleza, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. En ese sentido, conforme lo dispuesto en el Art. 201 de dicho cuerpo legal, resulta que “después de contestada la demanda no puede variarse ni modificarse bajo concepto alguno”. La Ley de la materia, no hace referencia al término “contestación de la demanda”, pero se ha entendido jurisprudencialmente, que esta se tiene

por contestada cuando la autoridad demandada rinde su informe justificativo de la legalidad del acto que se le imputa. Con base en la normativa antes citada y partiendo de que la modificación de la demanda en referencia fue presentada después que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos rindió su informe justificativo, este Tribunal omitirá pronunciarse sobre dicho argumento. Hecha la anterior aclaración este Tribunal pasa al examen de los actos impugnados de la manera siguiente: a) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas del día veintiocho de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó a cargo de su mandante cuota de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios comprendidos del uno de abril al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; y, b) la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de septiembre de dos mil, por medio de la cual confirmó la resolución antes relacionada. Afirma la demandante que los actos que impugna violan los artículos 143, 150, 151 y 152 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. A consideración de la parte actora, el impuesto determinado en su contra se hizo sobre base incierta, o en bases supuestas, utilizando para ello “el método de calcular al ojo del buen cubero” (Sic). Que no fue posible presentar pruebas en sede administrativa, por considerar que el informe del auditor es confuso, contradictorio, oscuro, y subjetivo; que además de ser escueto se fundamenta en operaciones matemáticas para justificar ventas o ingresos con el fin de tasar impuesto, en información proporcionada por proveedores, y que se utilizaron las planillas de pago de mano de obra y que la contribuyente estaba inactiva en aquella época. Que por todo lo antes expuesto, dicho informe no puede calificarse de ilustrativo ni justificativo. Agrega, que no consta que la Dirección General haya identificado a los supuestos clientes compradores por las presuntas ventas o ingresos determinados. Finalmente señala, que además de estimarse presuntas ventas el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hace referencia a los montos de ingresos por servicios de texturizados y venta de adoquines que

determinó el auditor nombrado por la Dirección General, cuyo monto al multiplicarse por el 13% da un resultado diferente al reclamado por esa oficina. Que todo lo anterior generó confusión pues no sabía cuál de las sumas en concepto de impuesto es el que pretenden hacer efectivo. Sobre las argumentaciones expuestas por la parte actora, las autoridades demandadas sostuvieron en su orden: Que la determinación del impuesto se hizo tomando en cuenta los elementos, hechos y circunstancias permitidos, es decir utilizando la base mixta que señala el Art. 151 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; que en el respectivo informe de auditoría consta en forma explícita las circunstancias, los vacíos encontrados, registros, libros y documentación de la contribuyente que fue examinada e información solicitada, el método empleado y los ingresos omitidos. Que el informe no puede calificarse de escueto o confuso sin soporte alguno, puesto que contiene los elementos suficientes cómo para ilustrar la fundamentación de la liquidación del impuesto. De la revisión del expediente administrativo de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la Sociedad "E, S.A.", se advierte que los hechos en sede administrativa ocurrieron de la forma que sigue: La Dirección General ordenó con base al Art. 143 y 144 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, fiscalizar y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias contenidas en la normativa antes señalada, respecto a los períodos comprendidos del uno de abril al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, de parte de la sociedad demandante. En consecuencia, designó al señor J.C., miembro de su cuerpo de auditores para que realizara dicha labor. La anterior decisión se hizo saber a la interesada. Posteriormente, en el transcurso de la fiscalización se previno a la investigada para que proporcionara la documentación que se detalla a fs. 16 y 17 del expediente de la Administración Tributaria. Según aparece a fs. 39 del citado expediente, la demandante puso a disposición parte de la documentación solicitada, tales como: los documentos exigidos y recibidos de IVA, y manifestó que los Libros Legalizados, Auxiliares y Especiales, no los presentaba por haber sido

extraviados. De fs. 18 al 38 del respectivo expediente, corren agregados los recibos y planillas de pago realizados por la contribuyente a diferentes obreros, en concepto de mano de obra utilizada en la fabricación de adoquines y por servicios de texturizados que proporcionó en diversos proyectos de urbanizaciones. Lo antes expuesto pone en evidencia, que aún cuando la contribuyente no presentó sus registros contables, el auditor tuvo a la vista los documentos de IVA emitidos y recibidos por la contribuyente (facturas por ventas a consumidores finales y comprobantes de créditos fiscales por ventas a contribuyentes registrados), así como los recibos y planillas de pago de mano de obra realizados por la contribuyente. Cabe aclarar que en las mencionadas planillas de pago de mano de obra, aparecen los nombres de los trabajadores, así como la denominación de las obras-proyectos o urbanizaciones, los metros cuadrados por servicios de texturizado, así como la cantidad de unidades producidas (adoquines fabricados) y que multiplicados por el precio unitario pagado por la empresa, da como resultado el monto total devengado por cada trabajador y a éstos -los montos- se le agregan otros pagos menos las deducciones legales (ISSS y FSV), resultando así los valores netos pagados a los trabajadores. El informe de auditoría de fecha veintidós de enero de mil novecientos noventa y nueve, contiene el resultado de la fiscalización realizada. Se detalla claramente que la actividad económica principal desarrollada por la contribuyente durante los períodos fiscales investigados fue la prestación de servicios de texturizado y venta de materiales de construcción. Que aún cuando la contribuyente manifestó por escrito haber extraviado los libros legalizados, auxiliares y especiales de contabilidad, el control y registro de las operaciones afectas al IVA, utilizó los libros correspondientes. Fue así como en el Libro de Ventas a Consumidor Final se encontró a fs. 35 las anotaciones correspondientes al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; en el Libro de Ventas a Contribuyentes las anotaciones correspondientes a esa misma fecha, según fs. 23; en el Libro de Compras tales anotaciones y sobre esa misma fecha aparecen a fs. 59. En el referido informe de auditoría también menciona, que la fiscalización se realizó en base a las partidas de diario y su documentación soporte,

los libros y las declaraciones de IVA presentadas a esa oficina, las facturas y comprobantes de crédito fiscal emitidas así como los comprobantes de crédito fiscal recibidos; que si bien se solicitó información a terceros ésta no fue proporcionada. Para la liquidación del impuesto en dicho estudio se utilizaron los elementos, hechos y circunstancias que la Ley de la materia permite en el Art. 151, es decir, sobre la “base mixta”. Con relación a los ingresos y débitos declarados, el informe de auditoría es preciso en señalar que éstos fueron verificados por medio de la aplicación de diferentes procedimientos de auditoría, y entre éstos señala: “con base a los pagos realizados en concepto de mano de obra según planillas, se determinó el costo unitario de metro cuadrado trabajado en texturizado. De esa forma se logró establecer la cantidad de metros cuadrados, cuyo valor se multiplicó por el precio de venta, según las facturas emitidas por la contribuyente, obteniendo así el total de ingresos por servicios de texturizado por ciento cinco mil seiscientos ochenta y siete colones (¢105,687.00). Este mismo procedimiento se utilizó para determinar ingresos por la venta de adoquines por valor de cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cuatro colones (¢54,344.00)”. Los totales de ventas o ingresos determinados pericialmente fueron comparados con las ventas o ingresos declarados y el diferencial resultante equivale a los ingresos omitidos por la contribuyente, los cuales ascienden a la suma de ciento veintiún mil ciento once colones (¢121,111.00) según aparecer a fs. del expediente. Como puede observarse, el mencionado informe de auditoría claramente detalla la forma y los medios en que se llevó a cabo la investigación; ilustra de manera puntual los métodos y datos que utilizó el auditor para determinar pericialmente los ingresos obtenidos por la contribuyente -incluyendo los que omitió declarar- en concepto de prestación de servicios de texturizado y venta de adoquines durante los períodos investigados. Como expone el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el informe de auditoría en los términos antes relacionados, no puede calificarse de escueto ni confuso como sostiene la parte actora, ya que como se ha mencionado en precedentes acápites, describe en forma razonada los elementos de juicio utilizados en la investigación, entre ellos: las partidas de diario y su documentación de soporte

que son las planillas de pago, los libros y las declaraciones de IVA presentadas por la contribuyente, las facturas y créditos fiscales emitidos por la interesada así como los créditos fiscales recibidos por ésta. Los documentos que soportan las mencionadas partidas de Diario no son más que las planillas de pago de mano de obra, en las que aparecen las unidades elaboradas por cada uno de los obreros al servicio de la contribuyente, los precios unitarios por la mano de obra pagada, inclusive aparecen los nombres de los mismos trabajadores y de los proyectos a quienes se prestó el servicio de texturizado. El precio de venta aplicado por el auditor es el mismo que aplicó la contribuyente según las facturas que la misma proporcionó. *DE LAS BASES DE LIQUIDACIÓN.* El artículo 151 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que la liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Dirección General, según los antecedentes de que disponga, sobre las bases “cierta, presunta y mixta”. En el caso de estudio se han utilizado por un lado, datos ciertos tales como los contenidos en sus Libros del IVA, en las facturas y comprobantes de créditos fiscales emitidos y recibidos, y por otro, específicamente en la determinación de los ingresos “omitidos” por los mencionados conceptos, se aplicó la base presunta tomando de base los datos contenidos en las planillas de salarios en relación con el precio de venta contenido en las facturas o créditos fiscales emitidos por la contribuyente. Lo antes expuesto permite establecer que la determinación de los ingresos percibidos por la demandante, incluyendo los que se omitieron declarar, se efectuó sobre la base mixta que señala el Art. 151 numeral 3) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Esto implica, que la oficina tributaria ha enmarcado su actuación en base a la ley. La anterior conclusión desvirtúa la aplicación de base incierta con utilización del método de calcular “al ojo del buen cubero” (Sic.) que alega la parte actora, pues tal como se ha establecido, la Dirección General actuó con base a lo regulado en la normativa señalada. En lo relativo a que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hace relación al total de ingresos percibidos por servicios de texturizado por el valor de ciento cinco mil seiscientos ochenta y siete colones

(¢105,687.00) y en cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cuatro colones (¢54,344.00) por la venta de adoquines, que en total asciende a ciento sesenta mil treinta y un colones (¢160,031.00) que multiplicado por el 13% da un resultado de veinte mil ochocientos cuatro colones tres centavos (¢20,804.03) y no los quince mil setecientos cuarenta y cinco colones (¢15,745.00) reclamados por la Dirección General, lo cual según la parte actora le generó confusión pues no sabía cual de las sumas es la exigible, por lo que no había posibilidad de defenderse. Sobre dicho punto este Tribunal aclara, que la suma de ciento cinco mil seiscientos ochenta y siete colones (¢105,687.00) que aparece en el anexo 4 agregado a fs. 52 del expediente de la Dirección General constituye el monto total de los ingresos pericialmente determinados en concepto de servicios de texturizado, constatándose que dicho monto la contribuyente omitió declarar ciento dos mil cuatrocientos sesenta y cinco colones veintidós centavos (¢102,465.22). La cantidad de cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cinco colones ocho centavos (¢54,345.08) relacionada en el anexo 5 que se aproxima a cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y cinco colones (¢54,345.00) es el total de ingresos por venta de adoquines, de los cuales se omitió declarar dieciocho mil seiscientos cuarenta y seis colones (¢18,646.00). Es lógico concluir entonces que la suma de ingresos omitidos es de ciento veintiún mil ciento once colones (¢121,111.00), los que al ser multiplicados por la tasa del 13% del IVA resulta quince mil setecientos cuarenta y cinco colones (¢15,745.00) y no los veinte mil ochocientos cuatro colones tres centavos (¢20,804.03) que afirma la parte demandante. La alegación planteada por la parte actora en lo anteriores términos -plenamente dilucidada- denota desconocimiento total respecto a las cifras que determinó el auditor, tales como: el total de los ingresos obtenidos, la suma declarada por la contribuyente y el monto que ésta omitió declarar. Los anteriores datos son claros y específicos y de manera alguna generan confusión como pretende la parte actora. Por lo antes expuesto dicha alegación no tiene fundamento. Finalmente, se ha establecido en este proceso que según auto de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día tres de febrero de mil novecientos noventa y nueve, la Dirección General mandó a oír a la contribuyente

demandante, haciéndole entrega del respectivo informe de auditoría, para que manifestara por escrito las objeciones sobre su contenido. En el mismo auto, se abrió a pruebas tales diligencias para que presentara las pruebas pertinentes para refutar los hechos establecidos en su contra. A fs. 57 del expediente de la Dirección General, aparece que al hacer uso del derecho concedido, la interesada se limitó a contestar en forma negativa, aduciendo que en su oportunidad aportaría las pruebas de descargo para fundamentar su defensa. Según escrito agregado a fs. 58 del citado expediente, la contribuyente hizo algunas objeciones sin prueba alguna, no logrando en consecuencia desvanecer los hechos contenidos en el informe de auditoría. Queda claro entonces, que la contribuyente tuvo oportunidad de manifestar su inconformidad con el

resultado de la fiscalización y aportar las pruebas de descargo; que si bien planteó algunas objeciones éstas no fueron respaldadas con soportes justificativos. Como corolario de lo anterior expuesto, y tomando en cuenta que el dictamen pericial -según se ha mencionado- contiene los datos suficientes que ilustran ampliamente la forma en que se llevó a cabo la fiscalización así como los medios que se utilizaron para determinar los ingresos percibidos por la sociedad demandante por prestación de servicios y transferencia de bienes, claro está además de no aportar prueba alguna en sede administrativa, tampoco las presentó en este proceso. Lo anterior demuestra que la peticionaria no ha logrado de modo alguno desvirtuar lo actuado por la Administración Tributaria. Por concluir que ninguno de los agravios planteados por la parte actora lograron desvirtuar la legalidad de los actos impugnados, se concluye que tanto el acto de la Dirección General de Impuestos Internos como el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos que lo confirmó son legales.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr.C.; 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas del día veintiocho de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual

determinó cuota de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios comprendidos del uno de abril al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, a cargo de la sociedad “E, S.A.”; b) Que es legal la resolución

pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas del día ocho de septiembre de dos mil, mediante la cual confirmó la resolución antes citada; c) Condenase en costas a la parte actora conforme el Derecho Común. NOTIFIQUESE.

FALLO No. 3

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “T”, en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad “E” se impugnan los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas diez minutos del día veintisiete de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determina a cargo de su mandante cuota complementaria de impuesto sobre la Renta e impone multas por diversos conceptos, respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis; y b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas cincuenta minutos del día once de octubre de dos mil, que confirma la resolución antes mencionada.

ANTECEDENTES DE HECHO, ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE

Que la Dirección General de Impuestos Internos, con el objeto de establecer ingresos gravables e imponer dos clases de multas: una por evasión intencional y la otra por evasión no intencional, ambas por el mismo hecho, aplicó incorrectamente los artículos 104, 105 y 106 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debido a que el procedimiento se fundamenta en un informe del auditor fiscal quien -según la actora- dice: “Que la investigación la realizó en las oficinas administrativas de la Sociedad recurrente, tomando de base para el estudio efectuado las partidas de diario, compulsas realizadas a los proveedores y clientes, facturas de créditos fiscal emitidos y recibidos, y pago a cuenta de los ejercicios investigados y que debido a que el contribuyente extravió los libros contables utilizó en la fiscalización los métodos estimativos e indiciales que la ley permite, verificando en ellos las compras de productos terminados realizados

por la Sociedad, comparándolos con las ventas efectuadas y así poder verificar si los productos terminados habían sido facturados”. Continúa diciendo la parte demandante, que la determinación del impuesto se efectuó sobre un monto estimado o inventado, que es lo que deduce de la contradicción del auditor quien afirma que hizo una compulsas a los proveedores y clientes, dando a entender con ello, que al compulsar las partidas de diario con los créditos y débitos fiscales estableció tal diferencia, lo cual -según la parte actora- lo llevó a determinar el supuesto tributo no pagado, mas las multas mencionadas. Con relación a las multas impuestas, la peticionaria sostiene que éstas se fundamentan en un acto arbitrario, pues en su opinión no cumple con el espíritu de la ley aplicable, ya que se privó a su representada del principio de presunción de inocencia. Le exigieron prueba cuando en ese tipo de ilícito -evasión del impuesto- la carga corresponde a la Administración Tributaria y según consta en el expediente administrativo ésta no ha probado que la agraviada haya actuado con dolo o culpa, aún cuando el Art. 104 inciso último de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señale: “Que las infracciones consideradas como evasión intencional, serán además sancionadas conforme lo disponga el Código Penal”; y, en base a lo expuesto, la peticionaria aduce que la resolución es ilegal puesto que nunca intentó evasión total del impuesto “a razón de que no ha formulado o producido información escrita y de ninguna forma para que la Dirección General sin mediar oportunidad para que mi representada alegara principio de inocencia, sino que de una vez le dio la calidad de culpable o responsable de un hecho que no produjo, tampoco se le ha probado a mi representada que ha actuado con dolo, solamente existe presunción de haber cometido ilícito de ocultar los ingresos para evadir impuestos de la renta” (Sic). Sostiene además, no basta que el

auditor fiscal manifieste que visitó proveedores y que compulsó las partidas de diario con los clientes de su mandante y que luego de multiplicar por un precio de venta obtuvo los supuestos ingresos omitidos; que si realizó tal compulsión con clientes, el auditor debió detallarlos al igual que el monto de lo vendido a cada uno de ellos, y establecer por medio de un cuadro comparativo a quienes les vendió y no contabilizó tales ventas, así como la clase de documentos que posee para demostrar que esas ventas –calificadas como no incorporadas en la contabilidad según la Dirección General– fueron omitidas y que supuestamente son la base para probar la evasión del impuesto. Finalmente la parte actora manifestó: que “Cuando la arbitrariedad no es de la ley sino del acto administrativo, el contribuyente no puede ni tiene que atacar la validez de la ley, lejos de ello, debe afirmar esa validez constitucional, puesto que la arbitrariedad se concreta alrededor del acto administrativo que, desconociendo y omitiendo las prescripciones determinadas en la ley, exige el cumplimiento de una obligación que no es la que resulta de la regular y correcta aplicación de la norma. No puede aplicarse una ley tributaria dejando de soslayo aquellas disposiciones que pueden permitir dar un tratamiento apegado a la “equidad como elemento integrante de las garantías fundamentales que la constitución recoge”. (Sic).

ALEGATOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sostuvo que, las multas impuestas son por evasión no intencional y por no llevar contabilidad formal, y no por evasión no intencional como alega la demandante, quien concluye equivocadamente arbitrariedad de la Administración y toma parcialmente la auditoría practicada. En el caso de autos lo que sucedió, es que según la fiscalización ordenada se estableció que la contribuyente había extraviado los libros de contabilidad formal, circunstancia que motivó autorizar al auditor designado para que aplicara los métodos estimativo o indicios; al respecto emitió el informe pertinente de fecha veintidós de enero de mil novecientos noventa y nueve, el cual se dio a conocer a la contribuyente social concediéndole audiencia y término de prueba, según auto de las nueve horas del día ocho de febrero de ese mismo

año. Por no aportar pruebas de descargo al respecto, en base al citado informe de auditoría y en los artículos 113 al 119 y 102 literal b), 104, y 108, todos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se emitió la resolución pertinente. Como muestra de objetividad de los incumplimientos tributarios, es que la misma Sociedad reconoció la infracción de no llevar contabilidad formal estando obligada según artículos 94 inciso 2º de la Ley aplicable y 81 y siguientes del Reglamento, en relación con los artículos 411 y siguientes del Código de Comercio. Dicha omisión dificultó realizar la verificación del impuesto y originó autorizar la aplicación de indicios para tal efecto, posteriormente a imponer la multa respectiva. El monto de ingresos de ¢278,392.00 por servicios de texturizado y de ¢57,181.00 por venta de adoquines, no declarados durante el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, se determinaron en base a los pagos realizados en concepto de mano de obra. En cuanto a los costos, se determinó que no fueron reclamados por la contribuyente pero sí se reconoció como deducción en la liquidación oficiosa respectiva la suma de ¢224,091.00, que corresponde a ingresos no declarados por la prestación de servicios de texturizado y venta de adoquines antes mencionados. Los demás ingresos no declarados y objeciones a deducciones corresponden al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cinco, el cual no es objeto de discusión en este proceso. La evasión intencional se sancionó con base al Art. 104 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por establecer con pruebas suficientes que la Sociedad actora trató de evadir el impuesto al omitir declarar ingresos afectos al tributo, y también se sancionó por no llevar contabilidad formal estando obligada. Constatada la infracción y la oportunidad a la contribuyente social de defenderse dentro del término de audiencia y probatorio concedidos, y ésta no aportar pruebas al respecto se sancionó en forma administrativa el ilícito tributario con base a dicha disposición. El apoderado de la parte actora sostiene que si el auditor hizo compulsas debió detallar quienes son sus clientes, el monto de lo vendido a cada uno de ellos y el documento que ampara la operación. Sobre lo anterior se aclara, que si parte de la auditoría comprende la realización de compulsas a proveedores y clientes, las rentas no declaradas no se determinaron por medio de ellas ni se

encontraron amparadas por documentos legales emitidos por la sociedad demandante, sino que por medio de las planillas de sueldo. De tal forma que fue el análisis efectuado a los pagos por mano de obra el que sirvió para determinar el monto de los ingresos omitidos por texturizados y venta de adoquines.

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Este por su parte sostuvo, que según el informe de auditoría agregado en el expediente de la Dirección General de Impuestos Internos, se menciona, que la contribuyente perdió los Libros Contables legales sin justificar tal extravío, por lo que en base a los artículos 116 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Dirección General autorizó al auditor nombrado para efectuar la fiscalización por medio de los métodos estimativos e indicios que la Ley permite. Fue así como el auditor estableció que los ingresos percibidos durante los ejercicios investigados provinieron básicamente de servicios de texturizado, alquileres de maquinaria, venta de materiales de construcción y otros servicios. Para tal efecto, el auditor examinó y verificó las compras de productos terminados realizados por la sociedad, y las planillas de la mano de obra pagadas por servicios de texturizado por metros cuadrados y la fabricación de adoquines, comparándolas con las ventas efectuadas y así verificar si los productos comprados y fabricados así como los metros cuadrados de servicios de texturizado habían sido vendidos y emitidas las facturas o comprobantes de crédito fiscal. De acuerdo al análisis efectuándole los pagos por mano de obra según planillas de sueldo, determinó el monto de ingresos percibidos en concepto de servicios de texturizado y venta de adoquines; con base a los pagos realizados determinó el costo unitario y la cantidad de metros cuadrados de texturizado, multiplicándose por el precio de venta, que el auditor verificó se anotaron o registraron en algunas facturas emitidas por la Sociedad Contribuyente, se estableció presuntivamente el valor de ingresos por texturizado y ventas de adoquines realizados, sobre todo considerando que para el ejercicio posterior en adelante la contribuyente dejó de operar sin declarar ingreso alguno, lo que potencia la presunción en lo que

respecta a la objeción de los ingresos estimados. Así los hechos, el Tribunal de Apelaciones sostiene que según la fiscalización que le fue aportada por el auditor nombrado por la Dirección General de Impuestos Internos, observó la información sobre base cierta referente a los servicios de texturizado, que consisten en documentos de soporte los cuales tienen fecha once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, agregados a la pieza principal de la fiscalización ordenada por la Dirección General; que el auditor en su dictamen aclaró cómo se objeto el valor de ¢99,828.00 en base al seguimiento de cada una de las Partidas de Diario y los cheques emitidos por la sociedad contribuyente, y de esta forma concluyó que los valores reclamados son mayores a los documentados; sin que nada de lo determinado se haya desvirtuado en la instancia del Tribunal de Apelaciones, por lo que era procedente la aplicación estimativa o indicial y que el informe de auditoría contempló con inferencia lógica la base liquidatoria establecida e ilustró como para apreciar la sustentación de la liquidación, que permitió conocer en adelante la base material de la determinación de los ingresos omitidos al haber aplicado la Dirección General lo dispuesto en los artículos 115, 116 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, No obstante, la inconforme si bien adujo extravío de sus Libros Legales y concedido de parte de dicha oficina el término de audiencia, no demostró elemento de juicio alguno para desvirtuar lo manifestado por el auditor en el dictamen respectivo; que también en esa instancia se concedió el término de prueba que establece el Art. 4 L.O.F.T.A.I.I., sin que hiciera uso del mismo, no permitiendo de esta manera desvirtuar con la constatación de sus Registros Contables las inconformidades plasmadas en su escrito de expresión de agravios y de alegaciones finales. La multa de evasión intencional del impuesto, por no llevar Contabilidad, que fijó en consideración a los montos de ingresos percibidos por dicha contribuyente en el ejercicio de mil novecientos noventa y seis, y el incumplimiento de la obligación establecida en el Art. 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y por ende se confirmó por haber sido impuesta en su monto mínimo.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Como se ha expuesto, los actos administrativos impugnados son los siguientes:

a) resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas diez minutos del día veintisiete de abril de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta e impuso multas por evasión intencional por no llevar contabilidad formal, respecto al ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; b) resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas cincuenta minutos del día once de octubre de dos mil, por medio de la cual confirmó la resolución antes detallada.

La parte actora alega la aplicación irregular de los Arts. 104, 105 y 106 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues sostiene que el procedimiento aplicado para establecer ingresos gravables e imponer sanciones a cargo de su representada, le privó del principio de presunción de inocencia. Que los ilícitos imputados en su contra es a la Administración a quien corresponde la carga de la prueba, y que en su caso ésta no ha demostrado que su defendida haya actuado con dolo o culpabilidad. Finalmente afirma, que por gozar del principio de presunción de inocencia no estaba obligada a defenderse. Por otro lado, el apoderado de la parte actora afirma, que la determinación del impuesto no declarado se fundamenta sobre un monto “estimado o inventado”, pues no basta el hecho que el auditor haya visitado proveedores y que compulsó partidas de diario con los clientes de su mandante y que luego de multiplicar por un precio de venta hubiese obtenido el monto de los supuestos ingresos. En su opinión, el auditor designado debió además, establecer quiénes eran los clientes de la contribuyente, el monto de lo vendido a éstos y lo no contabilizado, así como el documento contable respectivo para determinar y probar de esa forma las ventas o ingresos omitidos que constituyen la evasión del impuesto. Establecidos los límites de la pretensión, este Tribunal parte de las siguientes consideraciones: De acuerdo con el auto de designación de las diez horas quince minutos del día veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y ocho,

con el cual se origina el procedimiento que culmina con la resolución que se impugna, la Dirección General de Impuestos Internos, en base al Art. 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ordenó fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la ley antes citada, su Reglamento y demás disposiciones legales, de parte de la Sociedad recurrente, durante el ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis respectivamente, auto que le fue notificado a la contribuyente el día uno de octubre de ese mismo año. Fs. 29 y 32 vuelto del expediente de la Dirección General. Lo anterior significa, que la fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sin distinción alguna de parte de la mencionada contribuyente, comprende las obligaciones sustantivas y las obligaciones formales a cuyo cumplimiento está sujeto todo contribuyente de este impuesto. Por tanto, no se trata exclusivamente de la constatación del cumplimiento o incumplimiento de obligaciones formales para efectos sancionatorios como pretende enfocarlo la parte actora, sino de todas las obligaciones en general. Según aparece a fs. 60 y 61 del expediente de la Dirección General, el auditor designado para realizar la investigación encomendada, solicitó a la Contribuyente con base en el Art. 112 LIR, diversa información y documentación que consideró necesaria para tal efecto, solicitud que no atendió la fiscalizada. Ante la falta de colaboración, la Sección Jurídica de la Dirección General de Impuestos Internos, por medio del auto de las once horas cuarenta y cinco minutos del día nueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, previno a la interesada proporcionara la documentación e información solicitada por el auditor encargado. En cumplimiento a la anterior prevención según nota agregada a fs. 64 del expediente, la contribuyente puso a disposición de la Dirección General entre otros, algunos documentos emitidos y recibidos de IVA y en lo relativo a los Libros para registro de IVA, aclaró: “...por razones de haberse extraviado, no presenta la siguiente documentación: Libros legalizados, Auxiliares y Especiales de Contabilidad.” Lo anterior denota que aún cuando la contribuyente no presentó sus Registros Contables, el auditor

designado tuvo a la vista las facturas por ventas a consumidores finales y los comprobantes de créditos fiscales por ventas a contribuyentes registrados. Sin embargo, la falta de aportación de los Libros legalizados, Auxiliares y Especiales de Contabilidad, hacía difícil determinar fehacientemente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia por la cual la Dirección General autorizó la aplicación de los métodos estimativo e indicios previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para llevar a cabo la fiscalización tributaria. Consta en el expediente respectivo, que el auditor designado para efectuar dicho estudio, previo a la emisión del informe respectivo, anexó las planillas de pagos por mano de obra por trabajos de texturizado y fabricación de adoquines en las que aparecen las unidades fabricadas o producidas y pagadas con sus respectivos precios unitarios. A fs. 126 del referido expediente corre agregado el informe de auditoría de fecha veintidós de enero de mil novecientos noventa y nueve, el cual contiene el detalle de la fiscalización realizada. Según dicho informe, la contribuyente percibió ingresos en concepto de servicios de texturizado y venta de adoquines y otros, los cuales se verificaron por medio de la aplicación de diferentes procedimientos de auditoría y entre éstos se cita, que según el análisis efectuado a los pagos por mano de obra, según planillas de sueldos, se determinó el monto de los ingresos percibidos en concepto de servicios de texturizados y venta de adoquines. De igual forma, con base en los pagos efectuados -según dichas planillas de sueldos- se determinó el costo unitario y la cantidad de metros cuadrados de texturizados realizados así como la cantidad de adoquines fabricados. Las cantidades de metros cuadrados de texturizados y la de adoquines fabricados se multiplicó por el precio de venta, según facturas emitidas por la contribuyente, con lo cual se estableció el valor de los ingresos por texturizado y venta de adoquines, realizadas durante todo el año de mil novecientos noventa y seis. El precio de venta de que se trata, es el mismo que aplicó la contribuyente según facturas que ella misma proporcionó al auditor fiscal, las cuales forman parte de los ingresos por ella declarados. Fue así cómo el auditor tomó las cifras o precios de ventas para establecer los ingresos totales originados por las ventas, las cuales determinó aplicando los precios unitarios a

las unidades de metros cuadrados por servicios de texturizados y a la cantidad de unidades de adoquines en sus diferentes presentaciones. Los totales de ventas o ingresos determinados pericialmente fueron comparados con las ventas o ingresos declaradas y el diferencial resultante equivale a los ingresos omitidos por la contribuyente. Queda claro entonces, que la aplicación de los indicios en el caso de autos, consistió en tomar como base cierta los montos pagados por la contribuyente a sus trabajadores según las planillas de sueldos, que dicho sea de paso indican las unidades pagadas de donde resulta lógico que ninguna empresa procede al pago de servicios de texturizado (que generalmente se presta en propiedad ajena) sin que el propietario de la obra le reconozca el valor del precio previamente pactado. En lo relacionado a la fabricación de adoquines, cuya producción se determinó tomando de base las planillas de sueldos pagados, se solicitó a la contribuyente proporcionara los inventarios finales al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, los cuales no proporcionó, motivo por el cual se estableció que lo producido fue también vendido. Se reitera pues, que la aplicación de indicios para la determinación de ingresos por las unidades o metros cuadrados de servicio de texturizado y venta de adoquines, se tomó como precio cierto de ventas el contenido en las facturas o comprobantes de créditos fiscales que la misma contribuyente puso a disposición de la Dirección General. Lo anterior demuestra que el auditor designado no inventó los precios de venta a su antojo, ni menos aún determinó impuestos sobre montos estimados o inventados como sostiene la parte actora, pues tales montos fueron el resultado de operaciones lógicas con datos ciertos contenidos en las planillas de salario proporcionados por la contribuyente así como los precios de ventas mostrados en las facturas que ella misma entregó al auditor. El procedimiento empleado para establecer los ingresos omitidos, es claro por lo que resulta innecesario la nómina de clientes como aduce la parte actora, ya que como se ha mencionado, fueron las planillas de pagos de salarios o sueldos las que sirvieron de fundamento para la determinación de las unidades elaboradas por cada uno de los obreros al servicio de la demandante, en cuyas planillas se muestran los precios unitarios por la mano de obra pagada. Y es

que cuando un contribuyente omite la emisión de facturas o comprobantes de crédito fiscal por las ventas efectuadas, es difícil precisar la nómina o listado de clientes a quienes se les cobró el monto de los productos vendidos o servicios prestados ya que el único que conoce de los nombres es el contribuyente omiso; y la no expedición de tales documentos no es más que la evidencia de la evasión en el pago del impuesto. Se confirma entonces, que los costos de mano de obra son los mismos que aceptó la contribuyente según documentos de soporte justificativo de los pagos realizados por planillas de sueldos, por lo que resulta intrascendente el auxilio de peritos idóneos para su determinación en materia de texturizado y fabricación de adoquines como se alega. La determinación del Impuesto sobre la Renta por medio de los métodos estimativos o indicios se realiza cuando a juicio de la Administración Tributaria tales indicios arrojan suficientes elementos e información que hacen presumir la obtención de ingresos por diversos conceptos y que los contribuyentes a quienes se les aplica tal metodología han incurrido en omisión al no incluir dentro de sus ingresos los efectivamente percibidos. La determinación por medio de este método se vuelve imprescindible sólo en aquellos casos en que la Oficina Fiscal tiene evidencia de ciertos hechos realizados por los contribuyentes los cuales han sido declarados y sobre los cuales se niegan a proporcionar la documentación pertinente, bien porque no llevan los registros contables o porque tratan de ocultar los verdaderos datos sobre tales hechos, con el fin de evadir el impuesto respectivo. Sobre la aplicación de este método de determinación, esta Sala ha reiterado en diversas resoluciones el fundamento de su aplicación: la falta de presentación de declaraciones de parte de los sujetos obligados, o que las presentadas no reflejen la verdadera capacidad contributiva, o no permitan a la Administración computar el impuesto en datos ciertos; el cumplimiento sustancial de las obligaciones contables o cuando los antecedentes que se suministran carecen de fuerza probatoria, y, en general, la negativa y obstrucción a la actuación fiscalizadora que impida realizar su cometido, etc. En estos casos, aunque no los únicos, la Administración Tributaria está facultada para proceder a la determinación por los métodos estimativos o indicios, de lo contrario el Fisco

quedaría burlado por los evasores de la obligación tributaria y no sería posible recuperar el impuesto que legalmente le corresponde. Se ha demostrado en el caso de autos, que la contribuyente expresamente manifestó el extravío de los Libros legalizados y Especiales de Contabilidad; que el auditor nombrado tuvo a la vista las planillas de sueldos o salario que la contribuyente pagó a sus obreros en concepto de mano de obra por servicios de texturizado y elaboración de adoquines, en base a las cuales determinó el costo unitario y cantidad de metros cuadrados de texturizado así como la cantidad de adoquines fabricados, cuyo valor multiplicó por el precio de venta contenido en las facturas proporcionadas por la misma contribuyente. El procedimiento de determinación antes descrito mediante el cual se establecieron los ingresos no declarados por servicios de texturizado y venta de adoquines, sobre los cuales recae la cuota complementaria de impuesto sobre la renta a cargo de la contribuyente demandante, ha sido aplicado en base a los preceptos contenidos en los artículos 112 al 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La parte actora no presentó pruebas ante este Tribunal para poder ser valoradas a efectos de pretender la modificación del monto de los ingresos pericialmente determinados o desvirtuar el mismo procedimiento, pues tal como se ha relacionado, la interesada se limitó a externar inconformidades, las cuales en base a las razones antes apuntadas han sido desestimadas.

DE LAS MULTAS

La parte demandante alega que la Dirección General aplicó incorrectamente los artículos 104, 105 y 106 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón que en el procedimiento aplicado para establecer ingresos gravables e imponer multas por evasión intencional y no intencional por el mismo hecho, se privó a la contribuyente social del principio de presunción de inocencia. Se ha establecido en autos que la Dirección General de Impuestos Internos ordenó la fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la peticionaria, que comprende desde luego las obligaciones sustantivas y formales. Lo anterior con el propósito de establecer si la contribuyente había declarado y pagado el impuesto que conforme a la ley corresponde sin perjuicio que de verificar y constatar incumplimientos formales, pronunciarse sobre los

mismos previa audiencia a la parte demandante. También se ha constatado, que cuando el auditor nombrado solicitó a la contribuyente entre otros, los registros contables ésta no los proporcionó; y, fue por ello, que la Sección Jurídica de esa Dirección General le previno expresamente para que presentara la documentación e información solicitada por aquél, manifestando en esta oportunidad la interesada, haber extraviado los Libros legalizados, Auxiliares y Especiales de Contabilidad. Asimismo, se ha concluido por medio de los métodos estimativos e indicios aplicados en la investigación pericial, tomando de base ciertos contenidos en las planillas de pagos de mano de obra por trabajo de texturizado y fabricación de adoquines, en las que como ya se mencionó aparecen las unidades pagadas con sus respectivos precios unitarios, así como los precios de venta tomados -por el auditor- de las facturas que la misma contribuyente proporcionó, que ésta percibió ingresos por servicios de texturizado y venta de adoquines, los cuales omitió declarar en su oportunidad. El hecho de no aportar los registros contables sin justificar su extravío así como la omisión de declarar los ingresos gravables, constituyen en su orden infracción a los Art. 94 sancionada en el Art. 102 letra b) y Art. 104 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tales infracciones además de demostrarse en el desarrollo de la fiscalización, se hicieron constar en el informe de auditoría respectivo. A Folios 139 del expediente de la Dirección General de Impuestos Internos, aparece el auto de las nueve horas del día ocho de febrero de mil novecientos noventa y nueve, notificado a la sociedad "E" el día nueve del mismo mes y año, en el que se entregó dicho informe y con base a los Arts. 11 y 14 de la Constitución se concedió audiencia a la interesada para que manifestara por escrito las objeciones pertinentes sobre su contenido, así como de las infracciones incurridas y señaladas en el mismo. En el citado auto, se abrió a pruebas tales diligencias para que presentara las pruebas pertinentes para desvirtuar los hechos establecidos en su contra. Al hacer uso de la garantía de audiencia la contribuyente se limitó a contestar en forma negativa, aduciendo que en su oportunidad aportaría las pruebas de descargo para fundamentar su defensa. Finalmente, por medio del escrito de fecha veintidós de febrero de mil novecientos noventa y nueve, la interesada hizo

algunas alegaciones que por sí mismas no lograron desvanecer los hechos demostrados según el informe de auditoría en su contra. Resulta claro entonces, que previo a la emisión de la resolución por medio de la cual se determinó cuota complementaria de impuesto sobre la renta y se impuso multa por evasión intencional del impuesto y por no llevar contabilidad, la contribuyente gozó a plenitud del principio de presunción de inocencia. En otros términos, en el procedimiento respectivo la Dirección General ha demostrado e informado a la contribuyente la existencia de las infracciones incurridas por ésta, en el que luego de concederle audiencia y término de pruebas para justificar o desvirtuar los hechos imputados en su contra; y, en vista que ésta se mostró indiferente en dicha oportunidad, pues sólo se limitó a manifestar alegaciones sin fundamento legal alguno, fue que esa oficina procedió a imponer las sanciones mencionadas. En razón de lo antes expuesto se concluye, que en la imposición de las multas a cargo de la contribuyente por las infracciones incurridas en el Art. 94 sancionadas en el Art.102 letra b) y Art. 104 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no existe violación al principio de presunción de inocencia alegada por la parte actora. Por haber sido dilucidado en forma detallada cada una de las objeciones controvertidas bajo las cuales la parte actora fundamentaba su pretensión, y que han sido completamente desvirtuados, se concluye que los actos impugnados son legales.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr. C, 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas diez minutos de día veintisiete de abril de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto determinó cuota complementaria de impuesto sobre la renta e impuso multas por no llevar contabilidad y por evasión intencional, respecto al ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, a cargo de la sociedad "E", b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas cincuenta minutos del día once de octubre de dos mil, mediante la cual

confirmó la resolución antes citada; c) Condenase en costas a la parte actora conforme el Derecho Común; d) En el acto de la notificación,

entreguese certificación de esta sentencia a la autoridad demandada y a la representación fiscal. NOTIFIQUESE.

FALLO No. 4

CONTROVERSIA

Juicio promovido por la Licenciada “N”, actuando en carácter de apoderada general judicial de la Sociedad “SMI”, impugnando de ilegales los actos administrativos siguientes: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, que determina cuotas complementarias de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a cargo de su mandante; y, b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas cinco minutos del día catorce de enero de dos mil, que confirma la resolución antes detallada.

ALEGATOS DE LA CONTRIBUYENTE

En la demandada de fs. 1 y su corrección de fs. 17 la apoderada de la parte actora literalmente expuso: I) Que la demanda que se interpone ante la Honorable Sala es en contra del Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por la resolución dictada a las nueve horas cinco minutos del día cuatro 14 de enero de dos mil, notificada el día dieciocho del mismo mes y año, que resuelve Confirmar en todas sus partes la resolución venida en apelación, proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día 11 de septiembre de 1998, la que determina a cargo de mi poderdante la cantidad de SESENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y TRES COLONES (¢68,843.00) que en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios le corresponde pagar por los períodos tributarios mensuales comprendidos de agosto de 1995 a diciembre de 1997. II) También demando a la Dirección General de Impuestos Internos por la resolución del Departamento de Tasaciones dictada en San Salvador a las ocho horas del día 11 de septiembre de 1998, que determina a cargo de mi mandante, el impuesto objeto de este Recurso, a ésta por el acto

de designación de la auditora Señorita Y., por parte del Coordinador de la Oficina Regional de..., de la Subdirección General la cual no está a derecho, lo que invalida el informe de fecha 22 de julio de 1998 emitido por dicha auditora, dirigido a la Dirección General de Impuestos Internos, siendo firmada la resolución que se recurre por el Jefe del Departamento de Tasaciones que no representa a la Dirección General, no se manifiesta quien es, violando el artículo 144 de la Ley de IVA, en cuanto al nombramiento de la señorita auditora y en cuanto a la firma de la resolución por no ser de su competencia en relación con los artículos 3, 4, 5, y 7 literal e) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. III) La resolución objeto de la presente demanda en su numeral II) establece que el Licenciado M, Jefe del Departamento de Tasaciones era el autorizado para firmar y sellar el auto de designación de auditor que originó la fiscalización en mención, emitido a las nueve horas treinta minutos de día 19 de junio de 1998, pero quien lo firma y sella es el Coordinador de la Oficina Regional de....., por lo que dicha delegación no estaría a derecho, por otra parte el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, trata de establecer que los contratos de participación celebrados entre mi poderdante y diferentes personas naturales son “supuestos contratos de participación”, alegando que el Código de Comercio en su artículo 1519 establece que para entenderse como contrato de participación, un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas, bienes o servicios; de lo que el Honorable Tribunal de Apelaciones deduce que de la aportación de que habla el referido artículo debe entenderse en cuanto a bienes inmuebles se refiere como una verdadera transferencia de dominio por parte del partícipe al participante con lo cual no estoy de acuerdo pues donde el legislador no distingue, el interprete no puede distinguir y el referido artículo no hace distinción alguno entre bienes muebles o inmuebles, es decir que el espíritu de la ley en ese sentido es claro y en ningún momento habla de

transferencia de bienes sino que de aporte los cuales jurídicamente hablando tienen significados totalmente distintos, por otra parte si se estuviera hablando de transferencia de dominio estaríamos hablando de tradición lo que convendría al Contrato de Participación en un Contrato Real o en un Contrato Solemne de acuerdo al artículo 1314 del Código Civil, lo cual no es cierto pues el artículo 1521 del Código de Comercio establece que el Contrato de Participación no estará sujeto a formalidad alguna y le serán aplicables los medios establecidos para probar la obligaciones mercantiles, lo que dejaría en la clasificación de Contrato Consensual. IV) La actividad propia desarrollada de mi poderdante es la Administración, construcción y comercialización de proyectos de lotificación a través de Contratos de Participación con los propietarios de los terrenos a lotificar, sin tomar en cuenta que mi poderdante por estar limitados sus actos con personas propietarias de los bienes inmuebles que quieren lotificarlos por encontrarse ociosos o por que no conviene su explotación a la que tienen vocación por diversas razones, por lo que no se configura que sean servicios continuos o periódicos como lo define el Art. 6 literal a) del Reglamento de la Ley de IVA y el literal g), que se refiere a la comisión, tampoco su giro o actividad se comprende en el Art. 2 numeral 17) del mismo Reglamento, además de que los propietarios de los terrenos lotificados por el mismo hecho tampoco son comerciantes y dichos actos no son habituales entre una y otra parte, comprendiéndose en el artículo 71 de la Ley de IVA, en relación con el Art. 26 del Reglamento de la misma ley, sin olvidar que a los adquirentes de dichos bienes no se les emite factura o comprobante de crédito fiscal. Además dice la Dirección General, que los productos de las ventas no fueron registrados en los Libros de IVA; esto por que son ingresos no sujetos a ese impuesto y de registrarse serían como exentos por no comprenderlos la ley, dichos ingresos se registraron en la contabilidad formal. Además, se hace la observación en los artículos 3, 16 y 17 literal a) de la Ley de IVA, los que para el caso no son aplicables por no apegarse a los Contratos de Participación a lo que en dichas disposiciones se define, siendo claro el contrato de participación en cuanto a los compromisos adquiridos por las partes, en que una de ellas aporta el bien inmueble a lotificar y la otra aporta

los costos y gastos del levantamiento topográfico, del desarrollo de la infraestructura para construir los lotes y la administración del proyecto, bien porque el propietario no puede o no quiere incurrir en los costos y gastos, que en este caso es la Sociedad SMI, quien los costea y siendo el valor de esos costos y gastos su aportación para poder participar del producto de la venta de los bienes inmuebles (lotes); razón por la que no cabe la interpretación que se pretende hacer del hecho generador del Impuesto IVA a que se refiere el Art.3”.

ARGUMENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que el artículo 8 inciso 3º de la Ley Orgánica de la Dirección General establece, que tanto el Director General como el Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos, pueden delegar una o más de las facultades que esa ley les confiere a cualquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados; así, entre las facultades del Subdirector General, según el Artículo 7 letra e) de esa Ley Orgánica, está la de ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas para optimizar el cumplimiento tributario, que incluye, la emisión de actos y resoluciones administrativas, la de ordenar la fiscalización y específicamente uno de estos actos o resoluciones, la designación de auditores para fiscalizar conforme a derecho debe ser sistemática y armónica que la competencia no constituye un derecho subjetivo, ni pertenece a la persona física titular sino al órgano. Mediante acuerdo No. 6 de las diez horas treinta minutos del día veintisiete de febrero de 1996, con base al Acuerdo No. 5 de esa misma fecha, emitido por esa oficina, acuerda en Romano I) delegar en el Jefe de Tasaciones, la facultad de autorizar con su firma y sello, las resoluciones y demás actuaciones a proveer y realizar en las diligencias que por su propia naturaleza o significado correspondan a sus respectivas competencias, referente a la aplicación de las leyes de los impuestos que administra esa Dirección General, sus respectivos reglamentos y demás disposiciones: D) Jefe Departamento de Tasaciones. Determinación oficiosa del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y/o multas referentes al mismo impuesto cuando sus montos no excedan

de cien mil colones (¢100,000.00) y en el Acuerdo No. 17 de las catorce horas del día 7 de septiembre de 1998, No.1 se acuerda trasladar al licenciado M, para que asuma las funciones de Jefe del Departamento de Tasaciones en funciones a la fecha de la resolución, ya que le sustituye según Acuerdo No. 3 de las ocho horas del día 18 de enero de 2000. Con base en el Acuerdo número 32 de las quince horas del día 3 de diciembre de 1996, Romano II) Ratificar y Convalidar los autos de designación de auditor o auditores para efectuar la fiscalización, verificación, inspección y control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, emitidos por el Coordinador de la Oficina Regional de ..., a partir de las diez horas treinta minutos del día 15 de agosto de 1996, fecha en la cual se dictó el Acuerdo No. 25 Romano III) Delegar en el Coordinador de la Oficina... la facultad de emitir autos de designación de auditor o auditores para que efectúen la fiscalización, verificación, inspección y control del impuesto de IVA, y por último mediante el Acuerdo No. 7 de las once horas del día 1 de abril de 1997 se acordó Romano I designar al señor "F" Coordinador de la Oficina Regional de; Jefe; Romano II) Facultándolo para que a partir de la fecha de su designación autorice con su firma y sello las actuaciones de la competencia del cargo que se le delega. Con relación al contrato de participación que señala la parte actora, sostuvo esa oficina, que dentro de la actividad económica principal de la sociedad contribuyente está la de administración, construcción y comercialización de proyectos de lotificación, por tratarse de una empresa lotificadora que presta sus servicios a propietarios de inmuebles que tengan el ánimo de lucrarse a través de esa actividad, así el propietario del servicio cuenta con el terreno y la sociedad que presta el servicio con el conocimiento técnico y administrativo necesario para desarrollar el proyecto de lotificación. Como puede inferirse, toda esa serie de acciones realizadas por la empresa lotificadora a favor de los dueños de los inmuebles en donde se encuentran desarrollando las parcelaciones constituye una típica prestación de servicios que se encuentra gravada con el impuesto de IVA; por ser la contribuyente una empresa mercantil cuyo elemento esencial es el ánimo de lucro, es decir que recibe como contraprestación a su aportación de servicio

independientemente de su clasificación, remuneraciones pactadas de común acuerdo con sus clientes sobre los ingresos obtenidos por las operaciones de arrendamiento con promesa de venta o compraventas de lotes, o sea las prestaciones de servicios reguladas en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en íntima relación con sus artículos 1, 3, y 16, desvirtuándose por lo tanto la pretensión de la sociedad contribuyente, de querer asimilar el caso que se está discutiendo en los términos del artículo 71 de la misma normativa y 26 de su Reglamento, en consecuencia se le atribuye su falta de cumplimiento con las obligaciones formales y sustantivas contenidas en el cuerpo legal citado, por las operaciones realizadas. Con lo expuesto no se niega la aplicabilidad práctica del contrato de participación a este tipo de negocios, pero tampoco es aceptable abrir una puerta a la evasión mediante tecnicismos.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que la ilegalidad planteada por la apelante respecto a los actos administrativos por delegación, uno por el Licenciado F, en su calidad de Coordinador de la Oficina Regional ..., a las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de junio de mil novecientos noventa y ocho, por medio del cual y en base al Art. 144 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, designó a la señorita Y, miembro del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, para que fiscalizara a la contribuyente social en los períodos tributarios mencionados; el otro, es la resolución venida en apelación firmada por el Licenciado M, Jefe del Departamento de Tasaciones de la misma Dirección General, los que a entender de la apoderada, viola el citado Art. 144 en relación con los artículos 3, 4, y 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General, de Impuestos Internos, sobre dicho punto, el Tribunal de Apelaciones sostuvo que no existe tal violación, ya que la ley últimamente mencionada contiene la facultad de delegación por parte del Director General o Subdirector General a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados, Art. 8 Inc. 3° de la referida Ley. Que si es el legislador

quien permite la delegación de firmas, no existe fundamento para declarar la ilegalidad solicitada, más aún cuando existen los acuerdos de delegación.

Con relación a la actividad económica principal de la sociedad contribuyente la cual en su oportunidad manifestó ser la administración, construcción y comercialización de proyectos de lotificación en un primer momento, cabría la posibilidad de calificarlo como un contrato nominado de participación, previsto por el Legislador en el Título XIII del Libro Cuarto del Código de Comercio, que en el Artículo 1519 establece que para entenderse como contrato de participación, un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas bienes o servicios, de donde se deduce, que es necesaria la aportación del bien. En el caso de autos se trata de bienes inmuebles que “Aportan” a la recurrente, la cual debe entenderse como una verdadera transferencia de dominio según señala el primero de los referidos artículos, el participante –en este caso “S”-, obraría en nombre propio y no existiría relación jurídica entre los terceros y los partícipes. Por tanto, no es necesario que exista mandato en el contrato de participación, para que “S”, pueda vender el bien inmueble a los terceros, lo cual, relacionado con el artículo 1902 del Código Civil, sólo permite integrar que debe de haber transferencia de dominio del partícipe al participante al momento de celebrar el contrato de participación. En otras palabras, en este tipo de contratos -participación- está implícita la transferencia de dominio del aporte del bien, y el artículo 1524 C.Com., establece las reglas de liquidación de las sociedades colectivas en caso que en el contrato no se haya establecido la manera de concluirlo, lo que indudablemente confirma la transferencia. Sobre la base de lo antes expuesto se puede concluir, que en este caso no se ha cumplido con el requisito de la transferencia de dominio del bien inmueble, para sostener que entre las personas naturales, dueñas de inmuebles y “S”, exista una relación contractual nominada contrato de “participación”, en vista que no se ha transferido propiedad alguna, la vendedora por no ser contribuyente registrada no tendría por qué inscribirse, a menos de tratarse de arrendamientos con promesa de venta, lo que en verdad no ha quedado establecido y que no interesa en el caso

su dilucidación por ser la sociedad impetrante quien ha prestado servicios por los que ha recibido en contraprestación, remuneraciones. Se confirma entonces, que en este caso lo que se ha producido es una prestación de servicios, que envuelve varias actividades, sobre las cuales por ser onerosa la contratación ha de debitarse. Sobre esto último la impetrante no objetó sobre los hechos y remuneraciones comprobadas en su omisión, razón por la cual se confirmó lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Previo al análisis de fondo el Tribunal hace la siguiente acotación: La parte actora por medio del escrito de fecha seis de noviembre de dos mil - presentado dentro del término de prueba-, amplió su demanda, señalando que el nombramiento de la señorita auditora para realizar la fiscalización en su contra, se limitaba específicamente, a verificar si la contribuyente había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos detallados en dicho auto, pero no para fiscalizar las declaraciones ni determinar impuesto o complementos del mismo. Por tanto alega, que todo lo actuado en el expediente es nulo e ilegal. Sobre la modificación de la demanda planteada esta Sala aclara, que de conformidad a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Art. 53 establece que en el juicio contencioso se aplicarán en cuanto fueren compatibles con su naturaleza, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. En ese sentido, conforme lo dispuesto en el Art. 201 de dicho cuerpo legal, resulta que “después de contestada la demanda no puede variarse ni modificarse bajo concepto alguno”. La Ley de la materia, no hace referencia al término “contestación de la demanda”, pero se ha entendido jurisprudencialmente, que ésta se tiene por contestada cuando la autoridad demandada rinde su informe justificativo de la legalidad del acto que se le imputa. Con base a la normativa antes citada y partiendo de la base que la modificación de la demanda en referencia fue presentada después de haberse rendido el informe justificativo a que hace referencia el Art. 24 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa, este Tribunal omitirá pronunciarse sobre dicho argumento.

Fundamentos de la pretensión: 1) Que el auto de nombramiento de la auditora Y, de parte del Coordinador de la Oficina Regional de ..., por delegación de la Subdirección General no está conforme a derecho, situación que invalida el informe de auditoría que rindió la mencionada auditora. También señala, que la resolución de determinación de impuesto a cargo de la contribuyente social es ilegal debido a que si bien es suscrita por el mencionado Jefe, el que además no representa a la Dirección General de Impuestos Internos. En razón de lo antes expuesto sostiene, que los referidos autos violan el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación a los Arts. 3, 4, 5 y 7 literal e) de la Ley Orgánica de la Dirección General, ya que dichos funcionarios no representan a la Dirección General de Impuestos Internos. 2) Finalmente aduce, que la actividad que realiza -según los contratos de participación suscritos con los dueños de los terrenos a lotificar -no constituye hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y que tampoco cabe en la interpretación a que hace referencia el Art. 3 de la Ley el impuesto citado, por consiguiente es ilegal la determinación del referido impuesto en su contra. En atención al primer alegato, la Dirección General de Impuestos Internos manifestó que la facultad de delegar funciones es permitida por la Ley Orgánica de esa Dirección General, Art. 8 inciso 3°. Que la delegación de funciones se hace al órgano institución y no a la persona física titular del órgano. Que dentro de ese contexto, emitió los respectivos acuerdos mediante los cuales delegó en el señor Coordinador de la Oficina Regional de y al Jefe de Tasaciones... la facultad de autorizar con su firma y sello las resoluciones correspondientes a sus respectivas competencias. Por medio de los acuerdos No. 5, 6 y 17 de fechas veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y seis, los primeros dos y siete de septiembre de mil novecientos noventa y ocho el tercero, la Dirección General delegó la facultad de autorizar con su firma y sello resoluciones al Jefe del Departamento de Tasaciones, entre otras, la de determinación oficiosa de impuesto a la Transferencia de Bienes

Muebles y a la Prestación de Servicios y multas respectivas cuando su cuantía no exceda de cien mil colones (¢100,000.00). A fs. 81 de este proceso aparece el Acuerdo No.17 de fecha siete de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, mediante el cual designó al Licenciado M, para el cargo de Jefe del Departamento de Tasaciones, quien con fecha once del citado mes y año suscribió la resolución -objeto de impugnación en este proceso- mediante la cual determinó a cargo de la demandante la suma de setenta y ocho mil ochocientos cuarenta y tres colones (¢78,843.00) en concepto de IVA. Como acertadamente sostiene la Dirección General, la delegación de la facultad de autorizar con su firma y sello se hizo al jefe del Departamento de Tasaciones, es decir al órgano y no a la persona física titular del mismo, por lo que es indiferente que éste transcriba o no su nombre en dicha resolución. Por consiguiente, la omisión del nombre de la persona que suscribe la referida resolución, no incide de manera alguna en la realidad de su actuación. Con respecto a este punto, tampoco procede la ilegalidad planteada por la parte actora. En cuanto al segundo punto alegado, la parte actora expone que dentro de sus actividades económicas, está la administración, construcción y comercialización de proyectos de lotificación por medio de contratos de participación, suscritos con los propietarios de los inmuebles a lotificar. Que según dichos contratos, los dueños de los terrenos aportan los inmuebles y la contribuyente incurre en los costos y gastos del levantamiento topográfico del desarrollo de la infraestructura para construir los lotes, la administración del proyecto, etc. Lo anterior, con el objeto de participar del producto de la venta de los lotes en las cifras pactada en los mencionados contratos. Que como puede advertirse -señala la actora-, las sumas percibidas en el concepto apuntado - provenientes de las operaciones de arrendamiento con promesa de venta o compraventa de lotes - derivan de su aporte y no de prestación de servicio alguno. Por consiguiente, la obtención de ingresos en los precitados términos, no están gravados con el IVA. Las autoridades demandadas contradicen lo expuesto por la demandante, pues sostienen que la misma actividad económica principal que desarrolla la contribuyente , como es la administración, construcción y comercialización de proyectos de lotificación, pone en evidencia la prestación de

servicios de parte de ésta a favor de los propietarios de inmuebles que tengan ánimo de lucrarse mediante esa actividad. El conocimiento técnico y administrativo para desarrollar la lotificación, desde las autorizaciones respectivas, tramitadas en las oficinas de Urbanismo y Construcción o en Municipalidades, elaboración de planos, mojoneado, trazado de calles con requisitos del tipo de lotificación, sea rural o urbana; comercialización, gestión de cobro y demás obligaciones estipuladas en los contratos, constituye una típica prestación de servicios, lo cual es propio del giro o actividad económica de la contribuyente. Esa lista de acciones realizadas a favor de los dueños de los inmuebles, tienen como contraprestación la obtención de sumas de dinero - en los porcentajes pactados en los contratos- provenientes de las transacciones de arrendamiento con promesa de venta o compraventa de lotes. Por tanto, según lo dispuesto en los Arts. 1, 3, 16 y 17 de la Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las sumas percibidas por los conceptos antes mencionados están gravadas con el IVA, por cuanto constituyen una prestación de servicios. A todo lo anteriormente expuesto, el tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, agrega, que la contribuyente pretende con base en los “supuestos contratos de participación” evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues dichos contratos, además, de no reunir el requisito de transferencia plena del bien participante, que señala el Código de Comercio en el Art. 1517 dichos contratos son en el fondo, verdaderos contratos de prestación de servicios, por consiguiente deben gravarse con el respectivo impuesto. De las argumentaciones que anteceden se colige que el asunto a dirimir consiste en establecer si las sumas percibidas por la contribuyente -según acuerdos pactados con sus clientes- sobre el producto de las transacciones de arrendamiento con promesa de venta o compraventa de lotes, causan o no el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La Ley del Impuesto en mención, establece en el Art. 1, que dicho impuesto se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación y consumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la

misma. En lo que a prestación de servicios se refiere, el Art. 16 de la precitada normativa señala, que constituyen hecho generador del impuesto “las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía o cualquier forma de remuneración”..... Mientras que el Art. 17 del mismo texto dispone, que para los efectos del impuesto son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes corporales. Entre ellas, las que detalla dicha disposición. Al analizar el caso de autos, este Tribunal advierte que dentro del giro o actividad económica que desarrolla la sociedad demandante, se encuentra la de realizar actos de intermediación en la venta, o arrendamientos de bienes inmuebles de toda clase; asesoramiento en la planificación, en el desarrollo de proyectos de lotificación de inmuebles, agrícolas o urbanos; celebrar toda clase de contratos, actos y suscribir los instrumentos y documentos necesarios para llevar a cabo su finalidad, etc. Es así, cómo de los contratos suscritos entre la contribuyente y los propietarios de los inmuebles que ésta “lotificó”, denotan que la sociedad demandante efectuó actos propios de su giro o actividad económica, a fin de que los dueños de los terrenos pudiesen venderlos “lotificados”. Para poner los terrenos en optimas condiciones para ser vendidos “por lotes”, la sociedad ejecutora del proyecto, incluyó la parte técnica y la obtención de todos los permisos, licencias, y autorizaciones gubernamentales requeridas para el tipo de lotificación; hizo los trabajos de topografía, terracería y terminación de los lotes y amojonamientos; elaboración de las descripciones técnicas de cada uno de los lotes, las obras necesarias para la calificación del proyecto exija la autoridad competente si fuera requerida; la comercialización de los lotes, la administración total del proyecto: cobranza, contabilidad y todos los gastos necesarios para llevar a cabo los trabajos, incluyendo los gastos de recuperación de la mora, inclusive a otorgar los contratos de arrendamientos con promesa de venta o compraventa de lotes por medio de poder especial para ello, otorgado por los propietarios de los inmuebles. Los anteriores actos no son más que la concreción del giro o actividad propia, a cuyo

cambio obtuvo una contraprestación o comisión económica de parte de los propietarios de los inmuebles, en los términos fijados en los respectivos acuerdos o contratos suscritos con aquellos. Y, los que en todo caso estarían gravados con el impuesto, independientemente de su origen. Lo anterior significa, que aún cuando los propietarios de los lotes asuman que están compartiendo un porcentaje de sus ingresos por la venta de btes con la sociedad contribuyente, lo que sucede en la realidad es que éstos -los dueños de los terrenos- están cancelando la prestación de un servicio mercantil por parte de un comerciante, sin importar la forma jurídica adoptada, y que “aporte” efectuado por la sociedad contribuyente en realidad constituye el giro habitual de sus negocios señalados. Partiendo de la base que servicio es “la acción o prestación que una persona realiza a favor de otra y por la cual percibe un interés, prima o comisión o cualquier forma de remuneración”, resulta indiscutible que las actividades realizadas por la contribuyente y por las cuales percibió sumas de dinero, constituyen una prestación de servicios. Tales actos enmarcan dentro de los supuestos señalados en los Art. 1, 16, 17 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. En primer lugar, la ejecución de una serie de actividades de parte de la contribuyente, encaminadas a poner los terrenos objeto de lotificación en condiciones para ser vendidos por parte de sus dueños en “lotes”, constituye una típica prestación de servicios, según lo dispone el Art. 1 de la precitada ley. Lo anterior se complementa con el Art. 16 de dicho texto, ya que la realización de toda esa serie de actos generó una contraprestación económica por parte de los propietarios de los inmuebles, a favor de la contribuyente. En otros términos se ha demostrado la onerosidad por la prestación de servicios, los cuales son propios del giro o actividad de la contribuyente que los ha prestado. En conclusión la sociedad demandante realizó una serie de actividades propias de su giro a favor de los dueños de los terrenos, por los cuales percibió remuneraciones en los términos pactados en los respectivos cuerdos o contratos suscritos con aquellos. Se ha demostrado la onerosidad por los servicios prestados por la demandante y que dicha onerosidad no deriva de una transferencia de bienes muebles corporales, por tanto constituye

una prestación de servicios. En consecuencia, por tal hecho generador del tributo debe gravarse con el IVA los ingresos percibidos por la contribuyente, independientemente del nombre o denominación que las partes le hayan otorgado. Habiéndose constatado de los alegatos expuestos por las partes, que quien otorga en definitiva la transferencia de dominio de los bienes inmuebles “lotes” a favor de los adquirentes –ya sea por medio de contratos de arrendamiento con promesa de venta o compraventa- objeto de las operaciones realizadas, es el propietario original de los mismos, denota claramente que no existe el aporte o transferencia de dominio de parte de los dueños de los bienes raíces a favor del participante. Lo anterior demuestra, que lo que ocurre realmente es una liquidación de los porcentajes pactados en los referidos contratos de participación, y que en el caso de la contribuyente demandante se convierten en los honorarios percibidos por la prestación de servicios a favor de los dueños de los terrenos. En razón de lo anterior, resulta innecesario entrar a conocer respecto a la naturaleza del contrato de participación, ya que la misma es irrelevante por tratarse en el presente caso de la percepción de honorarios por la prestación de servicios. Es así cómo para hacer efectivos los preceptos legales antes enunciados, la ley primeramente mencionada en el Art. 6 literal j) señala entre las atribuciones propias del Director: “Cualquier otra función que determinen las leyes o le sean encomendadas por los titulares del ramo”, en ese mismo sentir el Art. 7 que establece las atribuciones del Subdirector define entre otras, las de “ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas” y “Todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General”. Como anteriormente se mencionó, el control de las obligaciones tributarias a que hace referencia dicho cuerpo legal orgánico, se concretiza a través de la fiscalización y recae sobre los contribuyentes en todo el territorio de la República, función específica que a juicio del legislador tributario resulta sumamente difícil -por que no decir imposible- que la ejerza directamente la Dirección General de Impuestos Internos por medio del Director General o el subdirector General de la misma. Con base a los antecedentes

antes expuestos se puede afirmar, que precisamente para dar mayor cobertura a la función encomendada a la Dirección General de Impuestos Internos, su misma Ley Orgánica, en el Art. 8 expresamente faculta al Director y Subdirector -quienes la dirigen y administran- para que puedan delegar una o más de las funciones conferidas respectivamente, en cualquiera de sus funcionarios subalternos. La facultad de nombrar o designar auditores para verificar o fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de parte de los contribuyentes y la de emitir cualquier tipo de actos o resoluciones relacionadas con los impuestos que menciona el Art. 1 de la precitada Ley Orgánica, corresponde a la Dirección General de Impuestos Internos, la cual como se ha establecido, es dirigida y administrada por un Director General y el Subdirector General. Es por ello que la misma ley autoriza que dichos funcionarios puedan delegar una o más de las facultades que les confiere dicha ley orgánica, tales como la de emisión de autos y resoluciones. En el presente caso la Dirección General, ha demostrado que mediante Acuerdo No. 25 de fecha quince de agosto de mil novecientos noventa y seis, amplió el Acuerdo No. 21 de fecha tres de julio de ese mismo año, que a su vez modifica el Romano III, del Acuerdo número 14 de diez de junio siempre de ese mismo año, por medio del cual crea y organiza la Dirección General de Fiscalización, en el sentido que también forman parte de esa Dirección de Fiscalización la Unidades Administrativas: Oficina Regional de Oriente, Oficina Regional de Occidente y Departamento de Catastro Fiscal. Las Unidades administrativas antes detalladas estarán integradas con las Dependencias relacionadas en el romano III literales d), e) y f) del citado Acuerdo número 14, y continuaran desarrollando los actos administrativos ya iniciados; se ratifican los literales D y E Romano II del Acuerdo número 15 de fecha diez de junio de 1996, por medio del cual se designan a empleados de esa oficina para asumir las funciones de Coordinadores de la oficinas regionales y al Jefe del Departamento de Catastro Fiscal. Finalmente se ratifica el acuerdo 23 del cuatro de julio del citado año, mediante el cual se faculta a los Coordinadores de las

mencionadas Oficinas Regionales, para que puedan autorizar con su firma y sello las actuaciones atinentes a la elaboración de Credenciales de presentación de Auditores. Según acuerdo No 7 de fecha uno de abril de 1997, la Dirección General designó al Licenciado F, como Coordinador de la Oficina Regional de Oriente, a quien facultó para que a partir de esa fecha autorizara con su firma y sello las actuaciones de la competencia del cargo que se le asignó. Conforme al Acuerdo antes mencionado, el señor F, por medio del auto de las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de junio de mil novecientos noventa y ocho, designó a la señorita Y., miembro del cuerpo de auditores de esa Dirección General, para que fiscalizara y verificara el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento de parte de la contribuyente demandante, el cual conforme se ha demostrado se emitió en legal forma. Con base en las fundamentaciones que anteceden se concluye que los actos impugnados son legales.

POR TANTO: con base en las razones expuestas y artículos 421, 427 Pr. C; 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase legal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, que determina cuotas complementarias de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a cargo de la sociedad "E", respecto a los períodos tributarios comprendidos del uno de agosto al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco; del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; y del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete; b) Declárase legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas cinco minutos del día catorce de enero de dos mil, que confirma la resolución antes detallada; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; NOTIFIQUESE

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL HONORABLE TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIA No. 1

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por el señor "R" contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en la que se determinan Remanentes de Crédito Fiscal por los períodos de mayo y junio e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios de julio a diciembre, todos de mil novecientos noventa y siete.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El apelante al plantear sus argumentos dijo de manera resumida: Que la tasación complementaria se origina por ingresos en concepto de Arrendamiento con promesa de venta, de la lotificación S-E, punto sobre el cual, en escrito presentado ante la Dirección General de Impuestos Internos, manifesté que los lotes que se estaban comercializado tenían un área de doscientos metros cuadrados, lo que los restringe para utilizarlos para actividades comerciales o industriales, sino sólo para vivienda, tal como consta en los respectivos contratos de Arrendamiento con Promesa de Venta, razonamiento no aceptado en la Dirección General. Que dichas ventas no fueron objeto de estudio y análisis, sino la operación mercantil, es decir el arrendamiento del los inmuebles, aún se pidió inspección de campo lo cual no fue atendido por la Dirección General. En relación, a lo anterior, la mencionada oficina tributaria, ha ignorado el Art. 46 letra b) de la Ley de IVA, que declara exentos los servicios de **ARRENDAMIENTOS Y SUBARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDAS PARA LA HABITACIÓN**, dicha disposición es clara y terminante al referirse a Inmuebles, no especificando si son urbanos o rústicos, ni tampoco que estén o no construidos, puesto que lo que determina la exención es el **DESTINO** que se de o se dará al inmueble, y en el

caso que nos ocupa no es otra que la vivienda de personas humildes. Que la Dirección General destaca el elemento de masificación contenido en el Art. 25 de la Ley de la materia, para justificar la tasación, alegando a la vez que para que se otorgue la exención, en necesario que se trate de un solo inmueble y de un solo arrendatario. La misma Dirección General justifica su tasación en el Art. 18 inciso final de la Ley IVA, no considerando dicha oficina, los arrendamientos que nos ocupa en este caso, están exentos del impuesto; por lo que la disposición citada, es aplicable a otras operaciones de arrendamiento, tales como los bienes inmuebles. Ahora el Art. 119 de la Cn. De la República declara de interés social la construcción de viviendas, impone al Estado la obligación de procurar que la mayor cantidad de familias salvadoreñas lleguen a ser propietarias de su vivienda, y para estimular esa política social, es que el Estado a través de las leyes otorga incentivos fiscales, en ese sentido la Dirección General hace caso omiso de la disposición de la Ley de IVA, aún cuando tiene base Constitucional, en el Art. 119 mencionado, pretendiendo gravar actividades que expresamente han sido declaradas exentas por la Ley.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que en anteriores ocasiones, esta oficina ha expresado su opinión respecto a casos como el que nos ocupa, sosteniendo que de conformidad al artículo 46 literal b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la exención del impuesto procede únicamente cuando se trate de "arrendamiento de inmuebles destinados para vivienda para la habitación" como expresamente lo establece dicha disposición, es decir del arrendamiento puro y simple y que su destino sea la vivienda para habitación, pero en los casos que ese arrendamiento se realice con la promesa de efectuar compraventa, la operación debe gravarse con el 13% del impuesto tal como lo disponen los

artículos 16, 17, 18 inciso último, 48 literal b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y artículo 7 literal c) del Reglamento de la misma, debiendo computarse el impuesto sobre la totalidad de los montos que en concepto de primas, cuotas, cánones de arrendamiento devengue, por el servicio de arrendamiento en el cual se incluirán el capital y los intereses. Los intereses serán exentos únicamente en el entendido que la obligación principal lo sea, como también lo son en el caso de las operaciones realizadas por Instituciones Financieras, tal y como el literal f) del artículo 46 antes referido lo establece en relación con el artículo 5 de la misma ley, debiendo gravarse aquellos procedentes de financiamiento de una obligación principal gravada con anticipación. En virtud de lo cual, esta oficina considera que su actuación se encuentra conforme a derecho.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

La apelante basa su inconformidad con los ingresos determinados por el arrendamiento de bienes inmuebles con promesa de venta, aduciendo que los hechos a los cuales corresponde la contratación es a bienes inmuebles, cuya transferencia no se encuentra gravada con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de conformidad a lo dispuesto en el artículo 46 literal b) de dicha ley; además, que tampoco deben en este caso, atenderse a la forma de la contratación es decir a lo que expresan los contratos en su denominación refiriéndose al arrendamiento, sino que debe atenderse el hecho económico en sí, pues se trata de una transferencia de bienes inmuebles, y que por lo tanto, está dicha transferencia sujeta al impuesto en estudio, ya que los lotes prometidos son exclusivamente para la vivienda. Al respecto, este Tribunal, estima oportuno hacer las siguientes consideraciones: En primer lugar, es importante establecer la inaplicabilidad en los términos expresados por el apelante al presente caso de lo dispuesto en el artículo 46 literal b) de la Ley en comento, ya que esto guarda relación con la exención comprendida, **“y sobre lo que no es posible ampararse toda vez que esta aplica a los casos en que el servicio para vivienda se presta por el contribuyente; no siendo el caso que nos**

ocupa, en donde sólo se recibe por el prestatario un inmueble que él destinará, si quiere, a la vivienda, no correspondiéndose así el destino con la prestación del servicio propiamente”, y por lo que dice lo prescrito en el artículo 18 incisos último de la ley de la materia, cuando señala: “Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cuál circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero... En los arrendamientos con opción de compra o promesa de venta, el impuesto se causa al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta”. De ahí, que el tipo de figura jurídica que nos ocupa, el legislador ha calificado el arrendamiento y la transferencia, como hechos generadores separados, ya que si se atiende, tal como lo manifiesta, sin tomar en cuenta el contenido económico como bien sucede en los hechos generadores del Impuesto sobre la Renta, lo que efectivamente se ha generado es un arrendamiento de inmueble, cuyos cánones están gravados en su totalidad, por que ellos constituyen la contraprestación de la prestación del servicio de arrendamiento, debiendo desde luego gravarse el total del canon pactado según cada contrato, puesto que se apega ciertamente a esta figura, pues tributariamente no se manifiesta tampoco transferencia de dominio en esa etapa; de ahí, que si el adquirente del inmueble incumple con las obligaciones pactadas, pierde la expectativa de adquirir por transferencia el bien en su oportunidad; y desde luego, no se devuelven las cuotas pagadas, sino que estas quedan como contraprestación recibida por el servicio de arrendamiento prestado y cuyos montos ya ingresaron al patrimonio del prestador del servicio; por eso se entiende que su cobro corresponde por el uso y goce que ha tenido del bien durante ese plazo, de ahí que, el bien inmueble una vez libre para el propietario, él puede perfectamente volver a ser objeto de una transacción. Por consiguiente, procede la confirmatoria de los ingresos imputados por parte de la Dirección General, por los cánones pactados percibidos y por los devengados, según consta en los documentos respectivos que amparan las operaciones contractuales de arrendamiento de bienes inmuebles con promesa de venta, y únicamente el canon último con el cual se realiza la transferencia del bien inmueble, de darse en su caso, con la respectiva Escritura de Compraventa,

estará exento del impuesto, ya sea que con el se perfecciona la transferencia del dominio objeto de la contratación, que por ser un inmueble su transferencia no esta sujeta al impuesto objeto de estudio. Lo anterior guarda coherencia con el hecho de que, la contribuyente menciona que la calificación debe hacerse necesariamente con base a la realidad efectiva, y siendo este tributo por cuya naturaleza se grava la circulación jurídica de los actos y convenciones que impliquen en sus respectivas obligaciones por cumplirse tanto transferencias como servicios propiamente, la realidad efectiva se contrae siempre a la verdadera naturaleza jurídica del negocio en cuestión, por lo que traducido a la figura del arrendamiento con promesa de venta, y no de una venta a plazos, en cuyo caso, así habría que calificarse de acuerdo con el Derecho Común; no obstante ello, el legislador tributario por su parte ha calificado tal negocio jurídico en una doble dimensión jurídica, tal como se ha señalado en líneas previas, pues la calificación es expresa en la Ley. Por consiguiente, el tratamiento a dar a los casos de arrendamientos de inmuebles, a pesar de que bajo una consideración económica pueda resultar algo diferente, si es acorde a la naturaleza jurídica de la operación, por lo que esa manera de contratar, causa el impuesto por estar gravados los ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES. De ahí que la opción para los contribuyentes resulte en, o

bien, transferir de acuerdo al Código de Comercio (Mercantil), utilizando la figura de venta a plazos, o si acaso la venta a plazos con Registro Mercantil de la operación para que en sus efectos de la transferencia quede condicionada al pago del precio u otro evento convenido; o se utilice la figura del arrendamiento con promesa de venta, que por calificación sui generis tributaria, del legislador IVA, debiendo en estos casos afectarse en dos momentos como ha quedado establecido con el razonamiento previo; siendo así como debe confirmarse la pretensión fiscal, al respecto de afectar con el impuesto los cánones de arrendamiento con promesa de venta.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que rige a este Tribunal: **RESUELVE: CONFIRMASE** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veinticinco de mayo de dos mil, por medio de la cual determina a cargo del señor E, Remanente de Créditos Fiscales por los períodos de mayo y junio, e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios de julio a diciembre, todos de mil novecientos noventa y siete.

SENTENCIA No 2

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diecisiete de agosto de dos mil, que determina a cargo de la Asociación Cooperativa "R.A. de R.L.", cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete y multas respectivas.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

El representante legal de la referida Cooperativa, manifestando sus inconformidades expuso lo siguiente: Las Cooperativas en El Salvador tienen tres marcos jurídicos bien definidos como son: 1.- Las Sociedades Cooperativas, regidas por el

Código de Comercio en su Artículo 19. 2- Las Asociaciones Cooperativas, las Asociaciones Cooperativas que existían antes y que se han formado posterior y fuera del proceso de Reforma Agraria, están regidas por la Ley General de Asociaciones Cooperativas. La personería Jurídica y Vigilancia Legal Administrativa es conferida al Instituto de Fomento Cooperativo INSAFOCOOP adscrito al Ministerio de Trabajo; 3.- Las Asociaciones Cooperativas del Proceso de Reforma Agraria, la base de las Cooperativas de la Reforma Agraria está en el Decreto 153 denominado Ley Básica de la Reforma Agraria. Como puede verse los marcos legales que rigen al funcionamiento de las Cooperativas son bien definidos, son separados y no vinculantes; y por consiguiente las cooperativas que surgieron del proceso de Reforma Agraria gozan de un régimen

especial. El Decreto 153, denominado Ley Básica de la Reforma Agraria, emitido el 5 de marzo de 1980, contiene la base legal del surgimiento de las Asociaciones Cooperativas, y en sus artículos 33 y 34 se declara de Utilidad Pública el proceso de Reforma Agraria. El Decreto 221 extendido el 9 de mayo de 1980, en el considerando III, declara inoperante e incompetente a la Ley General de Asociaciones Cooperativas y su Reglamento. Todos los decretos en materia de Reforma Agraria emitidos por la Junta Revolucionaria de Gobierno están garantizados por la Constitución de la República en su artículo 265. El Artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta declara que las Organizaciones y Corporaciones de Utilidad Pública no están obligadas al pago del impuesto. Por lo expresado, las Asociaciones Cooperativas surgidas del proceso de Reforma Agraria son de utilidad pública, tal como establece el Art. 33 del Decreto 153; y por haber sido extendida su personería jurídica por el Departamento de Asociaciones Agropecuarias del M.A.G., y sus Estatutos por el Decreto 124, no necesitan de calificación especial para gozar de las exenciones que la Ley por Derecho les confiere.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que producto del Auto de Designación de Auditor para que fiscalizara y asimismo verificara si la contribuyente cumplía o no con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales. En el Informe de Auditoría de fecha 15 de noviembre del año retropróximo, a través del cual se formulan objeciones en el cumplimiento de las leyes aplicables. Esta oficina tasadora respetuosa de los procedimientos y demás disposiciones que señala el marco legal aplicable conforme al artículo 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, transcribió el resultado de dicho estudio a la interesada, a efecto de que manifestara su conformidad o no con el mismo, oportunidad procesal que usó al presentar escrito el día trece de julio de ese mismo año, por medio de su representante legal, por lo que los actuales agravios los conoció el recurrente en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas en que estuvo expuesto el presente caso habiéndose pronunciado sobre ellos en esa oportunidad; razón por la cual se

solicita con todo respeto sean tomados en cuenta aquellos argumentos y disposiciones legales plasmados en la resolución apelada.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Para poder establecer sí la apelante en realidad goza de una exención de Impuesto sobre la Renta aludida, es necesario dilucidar bajo qué régimen se constituyó, siendo éste el de "**LA LEY ESPECIAL DE ASOCIACIONES AGROPECUARIAS**", de la cual se anexa copia a folios 31 y siguientes de este Incidente, la cual fue creada por Decreto Legislativo No. 221, publicado en el Diario Oficial No. 86 Tomo 267 del 9 de mayo de 1980, la que en su Art. 10 prescribe que las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias se regirán por la **Ley General de Asociaciones Cooperativas**, en todo lo que no contradiga la Ley Básica de la Reforma Agraria; dicha Ley General de Asociaciones Cooperativas fue promulgada por Decreto Legislativo No. 559 publicado en el Diario Oficial No. 229, Tomo No. 225 del día nueve de diciembre de mil novecientos sesenta y nueve, la cual en su Art. 62 contiene los privilegios que se otorgaran a las asociaciones cooperativas referente a lo que es el Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando estos sean solicitados por las asociaciones cooperativas interesadas, pero en el caso que nos ocupa estos privilegios no fueron solicitados por la impetrante tal como se ha podido verificar del expediente que a su nombre lleva la Dirección General; por consiguiente en el Art. 70 de esta ley se prescribe: "**las sociedades cooperativas existentes como tales, al entrar en vigencia esta ley, podrán continuar funcionando, con sujeción al Código de Comercio, pero no gozarán de los privilegios contenidos en esta ley, a favor de las asociaciones cooperativa**" lo cual hace referencia a que las sociedades cooperativas que sean creadas con posterioridad no gozarán de las exenciones de la normativa mercantil ahí señalada sino únicamente las asociaciones cooperativas; asimismo, en el Art. 71 se manifiesta: "**Las sociedades que se organicen en el futuro, con una o más finalidades de las señaladas en el Art. 10, podrán funcionar legalmente siempre que cumplan con las disposiciones contenidas en el Código de Comercio; pero no serán**

consideradas cooperativas, ni gozarán del régimen de protección establecido en esta ley”; lo antes señalado nos hace remitirnos al Código de Comercio a fin de establecer el tratamiento que es aplicable referente a la exención de Impuesto otorgada a las Asociaciones Cooperativas aludida por la impetrante social. Sobre este particular debe hacerse referencia al Art. 19 Romano XIII, de la citada normativa mercantil, en lo que respecta a la exención de impuestos directos de su capital y los rendimientos del mismo, entendiéndose que se refiere al Impuesto sobre la Renta. En este orden de ideas, se hace pertinente señalar que la apelante en comento, hasta ese momento gozaba de la exención de impuesto aludida; pero es el caso que de conformidad al Decreto Legislativo No. 385, publicado en el Diario Oficial No. 227, Tomo No. 305 del día 7 de diciembre de 1989, que contiene la “Derogación de Disposiciones Legales que contienen exenciones relativas a Derechos y Gravámenes, Tasas e Impuestos de Importación, Impuestos Indirectos e Impuesto sobre la Renta”, específicamente en su Art. 4 deroga las disposiciones que conceden exenciones del Impuesto sobre la Renta, contenidas en el numeral XIII del artículo 19 del Código de Comercio, siendo éstas como antes se ha señalado, las otorgadas a las Asociaciones Cooperativas, por consiguiente dicha exención no es procedente aplicarla a la impetrante en comento, al haberse derogado tal exención; y por quedar constatado que en ningún momento se cumplió con los requerimientos establecidos en las normativas antes citadas que atañen a la Ley de Asociaciones Cooperativas, que requería de reconocimiento expreso a los efectos tributarios, lo que de haberse cumplido hubiere acarreado la exención aludida, concedida por Ministerio de Ley. Así las cosas, este Tribunal considera que la aplicación de la exención de Impuestos a que alude la apelante citada es concedida a aquellas Asociaciones Cooperativas, que de conformidad al Decreto Legislativo No.339, Publicado en el Diario Oficial No. 86 Tomo No. 291 del día catorce de mayo de 1986, en el cual se contiene la “**LEY GENERAL DE ASOCIACIONES COOPERATIVAS**”, que deroga la “Ley General de Asociaciones Cooperativas”, emitida por Decreto Legislativo No.559 de fecha 25 de noviembre de 1969, disponiendo la primera, en el Título VII, Capítulo I, Art. 72 que dice: **‘Los siguientes privilegios**

serán concedidos a petición de la Cooperativa interesada por acuerdo Ejecutivo en el Ramo de Economía, total o parcialmente, previa justificación de audiencia del Ministerio de Hacienda por el plazo de cinco años, a partir de la fecha de su solicitud y prorrogables a petición de la Cooperativa por períodos iguales...”, pero es el caso que dicha diligencia no fue realizada por la impetrante en su momento, lo cual debió solicitarse; pero que al haberse derogado la ley por que estaría regida, para así poder tener derecho a gozar de las exenciones argumentadas debió, o bien venir gozando de la exención por Ministerio de Ley, o solicitarse de acuerdo al nuevo régimen, lo que para nada se hizo. Ahora bien, el día 17 de diciembre de 1996 fue publicado en el Diario Oficial No. 238 Tomo No. 333, el Decreto Legislativo No. 894, que dio vida a la “**LEY DE ASOCIACIONES Y FUNDACIONES SIN FINES DE LUCRO**”, en donde se establece específicamente en su Art. 7: “Las asociaciones y fundaciones podrán ser declaradas de utilidad pública, previa calificación de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda...” y en su Art. 97 se cita: “ Las asociaciones y fundaciones constituidas antes de la vigencia de la presente ley, dispondrán de un período de hasta seis meses contados a partir de esa vigencia para reformar y armonizar sus Estatutos de acuerdo al contenido de la misma”, por lo cual si la impetrante hubiese querido registrarse por dicha ley debió solicitarlo al Ministerio del Interior para ser declarada como una Asociación o Fundación sin fines de lucro, y a su vez ser calificada por el Ministerio de Hacienda y poder gozar de la exención contemplada en el Art. 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; lo que tampoco se ha hecho. Consiguiente, si se quiere gozar de exención de impuestos deben los contribuyentes, como la impetrante, someterse a los procedimientos establecidos en la normativa legal últimamente citada por lo que debió desde su creación solicitar los privilegios contenidos en la nueva Ley General de Asociaciones Cooperativas, mediante seguir el trámite del cual habla la citada Ley para gozar de la exención, puesto que únicamente la Asamblea Legislativa es quien tiene potestad constitucional para otorgar beneficios e incentivos fiscales de cualquier naturaleza (Art. 131 No. 11 Cn.); en consecuencia tal como se ha podido constatar de las presentes diligencias, al no

existir evidencia alguna de haberse realizado trámite encaminado a fin de gozar de la exención, procede resolver en sentido confirmatorio, según las pretensiones de la Oficina Fiscal. Ahora bien, en lo concerniente a la exención de Impuesto sobre la Renta concedida por el Art. 6 de la Ley de la materia alegada por la apelante social, se advierte que en el Decreto Legislativo No. 422, dado el día 17 de diciembre de mil novecientos noventa y dos, en su Art. 2 menciona que las rentas obtenidas del cultivo, comercialización, transformación o comercialización del café quedarán sujetas al Impuesto sobre la Renta, lo cual quiere decir que las demás actividades realizadas por las Asociaciones Cooperativas están exentas de dicho impuesto, tal y como lo ha considerado la referida cooperativa, al pagar el impuesto respectivo únicamente en lo concerniente al café y no así sobre las demás actividades. En cuanto al agravio de que es una asociación de utilidad pública con base en el artículo 33 del Decreto Legislativo No. 153, “Ley Básica de la Reforma Agraria”, de fecha cinco de marzo de mil novecientos ochenta es improcedente por que en la disposición lo que se declara como tal es el proceso de reforma “.

MULTA POR ENTERAR UNA SUMA INFERIOR DE ANTICIPO O PAGO A CUENTA: sobre la imposición de la multa en estudio este Tribunal tiene a bien establecer, que es necesario dilucidar interpretativamente sobre los alcances del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que a decir de la Asociación reclamante lo obtenido de las actividades agrícolas están excluidas del régimen en cuestión, y por lo que respecta a la Dirección General, imputa solo por actividades mercantiles diferentes a las de cultivo de café. Ante la diferente posición interpretativa, el Tribunal repara en cómo de la mera interpretación literal asiste la razón a la Dirección General, sobre todo al apoyarse en la expresión “exclusivamente” que se utiliza en el inciso primero de tal disposición. Sin embargo, al adentrarnos en el iter interpretativo y analizar todo el contexto de la disposición, se advierte como lo que el inciso tercero ha pretendido regular es en atención a cada una de las actividades económicas, al mencionar que el reglamento regularía en virtud de seleccionar la “rama económica correspondiente”, lo que significa que se ha querido atender a la naturaleza de la actividad en cuestión. De manera que el inciso primero, al

excluir las actividades agrícolas y ganaderas y después dar un concepto de que debe entenderse por tales en el inciso segundo, plantea la interrogante de si en verdad la exclusión de las actividades lo ha sido por motivos formales o a caso considerando en prioridad la actividad propiamente, lo que entonces posibilita ver con favor agrícola-ganadera en relación al resto de actividades económicas, sino más bien atendiendo, a la rama económica en sí, y es así como tal finalidad de favorecer las actividades excluidas explica el porqué el inciso tercero de la misma disposición haya previsto la regulación por rama económica. Adviértase por lo demás, que la exclusión lo ha sido por tratarse de actividades gravadas, pero la cuestión es, como se insiste, favorecer en sí la actividad agrícola al no exigir de ellas que anticipen a cuenta. Ahora bien, que es más razonable, excluir del pago a cuenta las sociedades por el solo hecho de que tales se dediquen exclusivamente a la agrícola o ganadera, o porque habiendo más fuentes de ingreso en el titular de las actividades, la agrícola o ganaderas, deban ser excluidas para toda consideración del Pago a Cuenta. La razonabilidad apunta hacia la actividad y no al sujeto en sí que deba dedicarse exclusivamente a tal actividad, y esto mismo lo confirma el Reglamento en su Art. 142, cuando ha regulado sobre la exclusión del Pago a Cuenta de rentas provenientes de determinadas actividades económicas, lo cual confirma la razonabilidad interpretativa, la intención del legislador de no pretender extender la obligación del Pago a Cuenta, en lo que se refiere a los ingresos provenientes de la actividad agrícola, aún cuando la persona jurídica titular concluye por aplicar el Art. 72 en el caso venido en apelación sólo en lo que respecta a los ingresos que representan el producto del ejercicio de otras fuentes de ingresos, tal y como lo ha realizado la oficina fiscalizadora en el presente caso, por lo que es procedente para efectos de sanción, tomar las actividades de las fuentes gravables tal y como queda dicho.

MULTA POR EVASIÓN INTENCIONAL

Respecto a la multa impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal advierte que la mencionada Dirección General, al emitir el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, de las ocho horas diez minutos del día tres de julio

de dos mil, dentro del procedimiento de fiscalización omitió dar a conocer a la contribuyente la infracción, imputada, no pudiendo ante tal omisión, garantizarle constitucionalmente su Derecho de Audiencia, constituyendo esto a la luz de los principios constitucionales, una flagrante violación a tal derecho, consagrado en el artículo 11 de la Constitución de la República, careciendo así de legalidad las multas impuestas, procediendo entonces a su revocatoria.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones citadas y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, **RESUELVE:** **MODIFICASE** la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas treinta minutos del día diecisiete de agosto de dos mil, que determina a nombre de la Asociación Cooperativa “R. A. de R. L.”, Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta y Multa, correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, en el siguiente sentido: A) **CONFIRMASE:** a) Cuota de Impuesto sobre la Renta determinada por la oficina tasadora y b) La multa por enterar sumas inferiores en concepto de anticipo o pago a cuenta, respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete; B) **REVOCASE** la Multa impuesta por Evasión Intencional, respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete. **NOTIFIQUESE. SENTENCIA No. 3**

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por el señor “A” contra la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintidós de abril de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determina a cargo de la sociedad “MV”, cuotas complementarias del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios de agosto, octubre y diciembre, de mil novecientos noventa y siete,

asimismo, determina remanente de crédito fiscal por los períodos tributarios de marzo a agosto de este mismo año.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que su poderdante no está de acuerdo con el impuesto complementario determinado en su contra, mediante la referida resolución, y en ejercicio del derecho de reclamación consagrado en la Constitución de la República al amparo del Artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos expresó que en el proceso de fiscalización existen vicios como la utilización de credencial para efectos liquidatorios, que se le vulneró el derecho de audiencia y que no se justifica la aplicación de la base en los términos realizados.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General, en síntesis enfatiza la carencia de argumentaciones y pruebas de descargo; concluyendo que no hay argumentos respecto de los cuales pronunciarse fuera de las razones aducidas por el representante legal en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas. De ahí, justifica que el artículo 97 inciso primero de la ley de la materia, establece la obligación de los contribuyentes del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de emitir los documentos a los que refiere la Ley de la materia, en el momento de efectuarse, en este caso, la transferencia de bienes (cemento) que comercializa la sociedad; en el caso de mérito sin embargo, el mismo representante legal ha expresado textualmente: “... y nos hemos percatado, que el señor auditor, al tabular la información únicamente tomó en cuenta aquellos documentos que contenían ventas de cemento en bolsas completas y cerradas y no se percató que durante toda la existencia del negocio de mí representada, a diario se emiten facturas que reúnen todas las ventas diversas al menudeo las que incluyen la venta de cemento por libras...”, lo anterior lleva a concluir que la inconforme no ha cumplido con la obligación formal de emitir la documentación exigida por la Ley, además de que no se presentaron los originales o las fotocopias de

las facturas que demostraran la veracidad de lo alegado por el representante legal, carga que aún mantiene el Apoderado de la misma. La afirmación de que se produciría una doble imposición sobre un mismo hecho, en razón de que su mandante ha declarado la totalidad de los ingresos determinados por el Auditor Fiscal por ventas de cemento al menudeo, se encuentran en las facturas y comprobantes de crédito fiscal emitidos durante el año de 1996; en este sentido se retoma el aspecto de que en su estudio la sociedad contribuyente no ha identificado plenamente la venta de cemento en las facturas que emite, y de esta manera, resulta que no es cierta la aseveración de que existe una doble imposición, ya que los datos vertidos en el informe de auditoría respecto de este punto no han sido desvirtuados con pruebas conducentes a tal efecto, limitándose únicamente a expresar alegatos sin ninguna base probatoria; ha hablado de un supuesto estudio realizado por la sociedad inconforme, pero no se han visto resultados concretos, y aún persiste dentro de los mismos supuestos por lo que podemos apreciar. Estos son unos de los puntos más importantes desarrollados en la resolución apelada y que consideramos oportuno recalcar. Sobre el aspecto mismo de que la actuación de la Administración Tributaria es nula como argumenta el apoderado de la apelante, lo cual no es cierto, por cuanto esta ha cumplido a cabalidad con todo el procedimiento requerido en la ley de la materia para estos casos, circunstancia verificable a partir de la formalización del auto de designación del auditor que ha conocido en el presente caso y la concretización en el expediente y sobre todo en su informe del empleo en su indagación, etc. teniendo por tamiz y marco de referencia la ley de la materia, su reglamento y demás disposiciones legales pertinentes, sin embargo, en el entendido de que la apelante no concretiza sus señalamientos y únicamente manifiesta que el Auditor Fiscal no se apega a la realidad, que sus conclusiones son carentes de soporte técnico y que su poderdante está proporcionado pruebas, evidencias y argumentos que demuestran la veracidad de que se han cometido violaciones legales en contra de la misma, posición que como se vio anteriormente, son infundadas.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Sobre el agravio referente a que en el proceso de fiscalización existen vicios como la utilización de credencial para efectos liquidatorios a este Tribunal le convence del previo análisis realizado en el expediente respectivo que la Oficina Fiscal se sustenta fehacientemente en nuevos hechos y hallazgos en los que si bien se retoman datos por el auditor tributario dichos datos obtenidos por vía credencial sólo sirvieron de referencia no para trasladarlos automáticamente a la fiscalización dado que no existe evidencia que deje al descubierto su utilización como base a los efectos liquidatorios; en relación a que se le vulneró el derecho de audiencia, se ha establecido que no ha habido violación constitucional alguna ya que la audiencia fue conferida administrativamente aunque no estuviese regulada por Ley, como fue legislado mediante Reforma de Octubre de mil novecientos noventa y nueve, siempre en acatamiento de disposición constitucional, habiéndose pronunciado la parte interesada en su oportunidad como consta en los autos, de folios 296 al 300 del expediente de la contribuyente y finalmente en relación al punto de que no se justifica la aplicación de la base en los términos realizados para imputar los ingresos, este Tribunal considera que la entidad fiscal por imputar ingresos se apoyó en un desprendimiento indiciario propio de una fiscalización lo que se muestra insuficiente para imputar por una determinación dichos ingresos, ya que se está manipulando sobre inventarios obviando hechos y factores propios de la actividad normal del negocio, que justificaran los faltantes; por ello, sólo fueron estimados, sin más las diferencias y en ningún momento se ahondó en la comparación factual y su calificación, planteándose únicamente diferencias sin demostrar cuáles fueron las razones subyacentes para confirmar dichos faltantes, es decir, se efectúan cálculos aritméticos considerando que el mero faltante constituye mercadería vendida omitida de registrar, lo que apenas se mostraba como un desprendimiento indiciario de fiscalización, cuando dada la naturaleza de las transacciones que efectúa la sociedad apelante, la mera comparación si bien detectaba inventarios sin justificar, obligaba a continuar con la búsqueda del verdadero motivo o

causa del faltante, de haberlo, por ello resulta improcedente la determinación de los supuestos ingresos por carecer de la base legal e indicial sustentatoria para liquidar ingresos no declarados por ventas no facturadas en el año de mil novecientos noventa y seis. Lo anterior permite concluir que deben revocarse los períodos tributarios de agosto, octubre y diciembre de mil novecientos noventa y seis; y en relación a los períodos tributarios de enero a septiembre de mil novecientos noventa y siete. Este Tribunal confirma la procedencia del ajuste del crédito fiscal efectuado por la Dirección General de Impuestos Internos el cual debió haber efectuado la sociedad contribuyente y que proviene de la utilización en exceso de crédito fiscal por la aplicación de la proporcionalidad en los períodos de mil novecientos noventa y seis. Por consiguiente deben confirmarse los remanentes de crédito que devienen del mismo ajuste, por los períodos tributarios mensuales de marzo a agosto de mil novecientos noventa y siete.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones citadas y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE la resolución recurrida, mediante

la cual se determina a cargo de la sociedad “MV”, cuotas complementarias del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en la siguiente forma: 1º) REVOCASE la resolución impugnada en cuanto determina impuestos para los períodos tributarios de agosto, octubre y diciembre de mil novecientos noventa y seis; 2º) COFIRMASE, en cuanto determina impuesto para los meses de enero, febrero y septiembre de mil novecientos noventa y siete, por los valores de ONCE MIL DOSCIENTOS TRES COLONES (¢11,203.00), DOS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CUATRO COLONES (¢2,294.00), CINCO MIL CUATROCIENTOS DOS COLONES (¢5,402.00); asimismo, los remanentes de créditos relativos a los períodos de marzo a agosto de mil novecientos noventa y siete, por las cantidades de DOCE MIL CIENTO OCHENTA Y SEIS COLONES (¢12,186.00) CUARENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS DOS COLONES (¢46,502.00) CUARENTA Y OCHO MIL SETENTA Y SIETE COLONES (¢48,077.00), VEINTICUATRO MIL DOSCIENTOS TREINTA Y TRES COLONES (¢24,233.00), OCHO MIL DIECINUEVE COLONES (¢8,019.00), QUINIENTOS CINCUENTA Y SIETE COLONES (¢557.00), respectivamente.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA No. 1

Solicita información relacionada con la función a desempeñar por el Tribunal a su cargo en los casos de venta en pública subasta de objetos tales como: prendas, relojes, aparatos de sonido entre otros; a efecto de los Impuestos correspondientes. Lo anterior obedece a que ese tribunal venderá en Pública Subasta objetos de esa naturaleza.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

A) Con relación al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA): La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales constituye

hecho generador del referido impuesto tal como lo dispone el artículo 4 de la Ley del aludido impuesto, y en el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos: las Transferencias efectuadas en *pública subasta*, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto, según lo estipulado en el artículo 7 literal a) de la expresada Ley. De lo establecido en las disposiciones legales referidas se puede afirmar que las transferencias de dominio de bienes muebles corporales, realizadas mediante pública subasta están afectas al impuesto en mención, en

tal sentido, dicho Tribunal deberá aplicar la tasa del 13% que prescribe el artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en concepto del referido tributo a los bienes que venda en pública subasta, declarando y pagando el Impuesto que resulte de la transferencia de dominio de conformidad a lo dispuesto en los artículos 91 del Código Tributario, 93 inciso primero y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tomando en cuenta la base imponible específica contenida en el artículo 48 literal a) de la misma Ley.

B) En lo que concierne al Impuesto sobre la Renta:

Por su parte en lo que atañe al Impuesto sobre la Renta el artículo 157 del Código Tributario establece la obligación para los jueces de la República que, en razón de su competencia, tengan conocimiento de juicios ejecutivos, de ordenar en la resolución final al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos que, una vez efectuada la liquidación correspondiente, retenga en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta el 10% sobre el monto

de los intereses a pagar al acreedor, siempre que éste sea una persona natural.

El inciso segundo del artículo anteriormente señalado prescribe que en los casos de Adjudicación en pago de algún bien mueble o inmueble o derechos, ésta no se hará efectiva mientras el beneficiario no entere en efectivo lo que corresponda al anticipo del Impuesto sobre la Renta en el porcentaje antes indicado.

Respecto al caso anterior, el artículo 122 inciso segundo del Código Tributario prescribe que los jueces tienen la obligación de informar dentro de los quince días siguientes de efectuar la adjudicación, la identificación de las partes acreedoras y deudoras, el objeto principal del contrato, el monto al que asciende lo contratado, la tasa de interés pactada, la cantidad percibida por el adjudicatario, abono a capital e intereses y cualquier dato que estime necesario. Agregando el inciso final del referido artículo que para cumplir con dicha obligación se deberá exigir a los involucrados, la exhibición del número de Identificación Tributaria.

CONSULTA No. 2

El representante legal de la Institución manifiesta que es de interés de la misma, conocer si es aplicable o no a ésta, lo referente al Dictamen e Informe Fiscal. Haciendo notar que la entidad aludida es una Institución Autónoma de Derecho Público, que se encarga únicamente como Agente de Retención de Impuesto sobre la Renta de los sueldos de sus empleados, así como de las personas naturales y jurídicas que les brindan servicios.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Que el artículo 131 del Código Tributario, establece la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, y tal obligación está

dirigida exclusivamente a contribuyentes de los tributos internos administrados por esta Dirección General, siempre que estos cumplan con alguna de las condiciones estipuladas en la expresada disposición legal.

Por lo anterior, y en virtud que esta Oficina ha constatado en sus registros que la Institución que representa, no ostenta la calidad de contribuyente de los impuestos que administra esta Dirección General, consecuentemente, no posee la obligación de dictaminarse fiscalmente como lo estipula el citado artículo 131 del Código Tributario, por no ostentar la calidad de contribuyente, que es para quienes el referido cuerpo de ley establece tal obligación.

CONSULTA No. 3

El apoderado de la contribuyente social “X”, solicita a esta Dirección General la interpretación jurídica de la frase “**Operaciones Exentas**” a que hace alusión el artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el sentido de establecer si tales operaciones están referidas a bienes y servicios transferidos ó a la calidad de personas naturales o jurídicas de quien se les transfiere un bien mueble o se les presta un servicio; ya que a su juicio, si el espíritu de la ley es gravar la transferencia de bienes y prestación de servicios, toda exención de impuesto, no es aplicable a la calidad del sujeto a quien se transfiere el bien.

Asimismo expone, que si la operación exenta no contempla la calidad del sujeto, necesita que esta Dirección General les confirme si las transferencias que se efectúan a sujetos que ostentan carné de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deben ser documentados con Comprobantes de Crédito Fiscal con tasa cero a que tienen derecho.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Con base a las facultades conferidas en los artículos 1, 3, 4 inciso primero, 6 literal d) y 7 literal a) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos en relación con el artículo 26 del Código Tributario, se le manifiesta lo siguiente:

Que el artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, estipula el procedimiento a seguir para la deducción del Crédito Fiscal cuando en los períodos tributarios se realicen “operaciones Gravadas y Exentas”.

Que para efectos de determinar la condición jurídica de operaciones exentas que poseen determinadas transacciones, es necesario, en virtud del principio de reserva de ley que priva en materia impositiva y que consagran los artículos 131 ordinal 11) de la constitución de la República de El Salvador y 6 literal b) del Código Tributario,

que la exención se manifieste de manera específica y expresa en la norma que la regula, ya que esta Administración Tributaria no puede reconocer más exenciones que las que la ley dispone.

Ahora bien, en materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las exenciones presentan una particularidad que se caracteriza porque el beneficio fiscal está orientado a los servicios prestados y bienes o servicios importados, según sea el caso, es decir, que las exenciones establecidas están referidas únicamente a las importaciones e internaciones definitivas a que se refiere el artículo 45 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como a las prestaciones de servicios reguladas en el artículo 46 de la Ley de la materia, y en ningún caso tal normativa legal establece exenciones orientadas a sujetos del impuesto, así como tampoco faculta a esta Oficina a otorgar tales exenciones.

Sobre lo antes expuesto es necesario hacer las aclaraciones siguientes:

- a) Que de acuerdo a lo previsto en los artículos 144 y 131 ordinal 11) de la Constitución de la República de El Salvador, los Tratados o Convenciones Internacionales debidamente aprobados y ratificados, adquieren para efectos legales el estatus de leyes de la República con preeminencia sobre las leyes nacionales, en caso de conflicto entre una y las otras; lo anterior implica, que las exenciones contenidas en tales Instrumentos Internacionales al manifestarse de manera expresa, son perfectamente aplicables en la esfera jurídica del ordenamiento legal tributario salvadoreño.
- b) Que de acuerdo a lo regulado en los artículos 107 inciso tercero y 141 literal b), ambos del Código Tributario, la emisión de Comprobantes de Crédito Fiscal con tasa cero por ciento es improcedente, para documentar operaciones exentas, en virtud de que, éstas (las operaciones exentas) no están supeditadas a la aplicación de tasas impositivas por su

condición jurídica, ya que están dispensadas legalmente del pago de los tributos pertinentes. Por su parte, las operaciones que se encuentran afectas a una tasa del cero por ciento son las operaciones de exportación a que se refieren los artículos 74 y 75 de la Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las cuales deben ser documentadas por medio de Facturas y no por medio de Comprobantes de Crédito Fiscal, y, que la tasa del cero por ciento prevista en el artículo 75 de la citada Ley, es aplicable únicamente a las operaciones de exportación, no así a las operaciones exentas, que por ostentar tal calidad, no están supeditadas al pago del impuesto en mención,

ni a la aplicación de tasa o alícuota alguna, de acuerdo a lo previsto en los artículos 63 y 64 del Código Tributario.

Finalmente es importante mencionar, que según lo estipulado en el inciso primero del artículo 107 del Código Tributario sí la sociedad contribuyente "X", realiza operaciones exentas con contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios deberá emitir Comprobantes de Crédito Fiscal, especificando en tales documentos la condición de exentas de tales operaciones. Dichos documentos deberán cumplir con los requisitos formales y especificaciones que señala el artículo 114 del Código Tributario.

CONSULTA No. 4

Solicita autorización por parte de esta Dirección General para continuar efectuando a los empleados de carácter permanente de esa institución, la retención del Impuesto sobre la Renta en forma mensual, no obstante que el pago se realiza quincenalmente.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que de conformidad a lo previsto en el artículo 154 inciso final del Código Tributario y 94 de su Reglamento de Aplicación, la retención del Impuesto sobre la Renta se realizará al momento de hacerse el pago o acreditarse la renta, no existiendo facultad para la Administración Tributaria de modificar dicho presupuesto legal. Asimismo, se establece la obligación por mandato de ley, para quienes paguen a una persona natural domiciliada en la República remuneraciones por servicios de carácter permanente, de retener el citado impuesto conforme a las respectivas Tablas de Retención, según lo dispuesto en el artículo 155 del mencionado Código. Lo anterior, en razón de que, las retenciones en la fuente tienen como objetivo principal, anticipar el pago del Impuesto sobre la Renta y es con dicho criterio que las Tablas de Retención del impuesto en mención, están técnicamente diseñadas para que aplicándolas correctamente se cubra cabalmente el interés fiscal y no se perjudique al empleado.

En virtud de ello para el caso en comento, es pertinente la aplicación del artículo 1 numeral 1) literal b) de las Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Decreto Ejecutivo N° 75 de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno, respecto a las remuneraciones que los empleados de la entidad reciban quincenalmente, siempre y cuando las mismas sean superiores a la cantidad de UN MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢1,385.41), sobre cuyo monto se adaptará la tabla quincenal, efectuando la operación referente para establecer el impuesto a retener. Lo anterior, en razón de que efectivamente los ingresos que perciben los trabajadores de la mencionada institución en los conceptos citados, constituyen renta y por lo tanto serán objeto de la retención del impuesto respectivo en el momento preciso en que se efectúe el pago o se acredite la renta, es decir quincenalmente, debiendo el agente de retención enterar las sumas retenidas dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención, todo de conformidad con lo previsto en los artículos 57, 59 y 62 inciso primero de la Ley de impuesto sobre la Renta. De ahí que, considerando el tratamiento impositivo que para éstos casos regula la ley, lo indicado es que se efectúe la retención al momento de realizarse el pago, no acumulativamente al mes, como se ha venido realizando en dicha entidad. En

consecuencia, esta Administración Tributaria considera improcedente acceder a lo solicitado, en razón de que ello contraría los principios de legalidad y proporcionalidad que rigen las

actuaciones de la misma, por lo que a su vez, exhorta a la referida Institución a adecuar sus actuaciones a lo dispuesto en la legislación aplicable.

CONSULTA 5

En atención a su escrito presentado a esta Oficina, por medio del cual solicita se defina el tratamiento fiscal para las comisiones recibidas por las prestaciones de servicios, denominados carrier, los cuales consisten en enlazar las llamadas telefónicas internacionales con clientes domiciliados en el país; percibiendo una comisión por cada interconexión realizada; considerando, que para terminar la llamada a usuarios locales, hacen uso de la red local de diversas empresas que cuentan con dichas instalaciones, las cuales cobran una comisión por la terminación y uso de la red; lo que genera para su representada una considerable acumulación de remanentes de créditos fiscales, tomando en cuenta que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se ha estimado, constituyen exportaciones los servicios por los cuales recibe los ingresos en concepto de comisión, provenientes de llamadas internacionales originadas en el exterior; asimismo, solicita se defina el procedimiento a seguir tanto para las comisiones recibidas como para los créditos fiscales acumulados como remanentes. Sobre este particular, esta Oficina emite la siguiente opinión: En el desarrollo del servicio de carrier, TL., utilizando la infraestructura con la que cuenta en el territorio nacional se encarga de complementar la ruta de la llamada originada en el exterior con destino a un usuario en el país. En ese sentido, una empresa de telecomunicaciones no domiciliada, desde su central telefónica transmite una llamada ubicada en el extranjero, hacia el satélite artificial utilizado como plataforma de las comunicaciones, el cual se encuentra ubicado en el espacio aéreo denominado estratosfera, de dominio internacional, no de algún Estado en particular; y con base a un convenio de servicio de carrier suscrito entre la sociedad TL., y la sociedad no domiciliada antes citada, su

representada baja la señal desde el satélite y transporta la llamada hacia su central telefónica en el territorio de la República de El Salvador, de donde la envía hacia un operador de redes comerciales de telecomunicación, el cual se encarga de distribuirla hacia su destino final en cualquier punto del territorio nacional; como la sociedad TL, no posee una red comercial de telecomunicaciones propia que le permita transportar una llamada desde su central telefónica hacia un abonado en el país, para cumplir lo pactado con su corresponsal extranjero, se ve en la necesidad de suscribir un contrato de interconexión y de acceso a otros recursos con un operador que le ofrezca este servicio, a fin de que los usuarios finales conectados a la red del operador de acceso reciban tráfico de telefonía internacional. El referido servicio internacional de telecomunicaciones de carrier para la terminación de llamadas constituye hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios según lo prescriben los artículos 16 y 17 de la Ley de la materia, ya que el servicio lo presta en el territorio de la República (artículo 19 de esa misma ley), a la sociedad no domiciliada con la cual ha suscrito el convenio, en el caso de la prestataria. El servicio de carrier o terminación de llamadas internacionales que la sociedad TL., realiza a favor de la empresa no domiciliada, es un servicio prestado y utilizado en El Salvador, donde se origina, consume y agota, toda vez que es el lugar en que dicha sociedad cuenta con la infraestructura necesaria para realizar la prestación y el carrier extranjero obtiene el beneficio de llevar hacia delante o extender la señal de comunicación desde el punto de acceso internacional o satélite hasta su destino. Por lo que, de conformidad a lo previsto en la ley de la materia, no constituye exportación de servicios al no reunir las condiciones enunciadas en el artículo 74 de la ley de la materia, sino hecho generador

afecto a la tasa del trece por ciento que señala el artículo 54 de esa ley, ya que dicho artículo 74 establece los requisitos que deben cumplir para considerar las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios no domiciliados ni residentes en él, como exportaciones, siendo éstos los siguientes, (a) Que la prestación del servicio se realice en el país, (b) que los servicios se presten a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él, y (c) que los servicios estén destinados a ser utilizados *exclusivamente* en el extranjero, de los cuales es necesario destacar este último requisito como ausente en el presente caso, pues el servicio de terminación local de llamadas generadas en el exterior se utiliza en el territorio nacional, donde se extiende la señal de comunicación desde el punto de acceso internacional o satélite hasta su destino a usuarios residentes en el país, el servicio se consume en el territorio nacional, de lo contrario la empresa extranjera tendría que venir a El Salvador con su infraestructura para terminar la llamada por sí misma, porque en este caso es como si dicha sociedad no domiciliada estuviera en el país con sus instalaciones, evidenciando que se aprovechan de los servicios de la sociedad TL., desde el mismo momento en que se está prestando, ejecutando y consumiendo los servicios en el territorio de la República, lo que descarta toda posibilidad de considerar la operación como exportación. Tomando en cuenta lo anterior, si los servicios de telecomunicaciones internacional se encuentran definidos dentro de la comprensión del hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, lo que una norma con categoría de Ley de la República podría constituir para desgravarla vendría a configurar una exención.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Al respecto, según los artículos 4, 6, 52 y 54 de la CONSTITUCIÓN DE LA UNIÓN INTERNACIONAL DE TELECOMUNICACIONES de Ginebra, 22 de diciembre de 1992, ratificado junto al CONVENIO DE LA UNIÓN INTERNACIONAL DE TELECOMUNICACIONES y el PROTOCOLO FACULTATIVO, mediante Decreto Legislativo número 70 de fecha 4 de septiembre de 1997, publicado en el Diario Oficial número 182, Tomo 337, de fecha 2 de octubre de

1992, los miembros de la Unión (entre ellos El Salvador) tendrán los derechos y obligaciones previstos en esa Constitución y en el Convenio, que los instrumentos de la Unión son dicha Constitución, Convenio y los Reglamentos Administrativos, que el Reglamento Administrativo denominado REGLAMENTO DE LAS TELECOMUNICACIONES INTERNACIONALES tienen el carácter vinculante para El Salvador, constituyéndose en un instrumento internacional obligatorio, sujeto a las disposiciones de la Constitución y del Convenio. El Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales es el de Melbourne, del 9 de diciembre de 1988, antes de dicha Constitución y Convenio que son de 1992, sin embargo, el citado artículo 4 de la presente constitución (entre los cuales se encuentra ese Reglamento Internacional de las Telecomunicaciones Internacionales) son instrumentos internacionales obligatorios y estarán sujetos a las disposiciones de la Constitución y del Convenio; la ratificación de la Constitución y del Convenio, entraña también el consentimiento en obligarse por los Reglamentos Administrativos adoptados por las Conferencias Mundiales competentes antes de la fecha de la firma de la presente Constitución y del Convenio, sin perjuicio de las reservas y revisiones que procedan. Asimismo, conforme lo regulado por el artículo 10 número 10.1 del Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales, los apéndices números 1, 2 y 3 forman parte integrante del referido Reglamento. El apéndice 1 del Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales en su número 1.6, que según lo expuesto se constituye en norma vinculante para el Salvador, sobre la base del artículo 144 de la Constitución de la República, aunque haya surgido después de que nuestro Estado ratificara la mencionada Convención de Nairobi de 1982, mediante decreto legislativo 291 del 27 de diciembre de 1984, publicado en el Diario Oficial número 34 Tomo 286 del 15 de febrero de 1985, en virtud de lo dispuesto en los artículos 42 y 43 del citado tratado internacional; y antes de la Constitución y convenio de Ginebra de 1992, establece “Cuando una Administración o Empresa privada de explotación reconocida esté sujeta a un impuesto o una tasa fiscal sobre las partes alícuotas de distribución u otras remuneraciones

que le correspondan no deberá a su vez deducir tal impuesto o tasa fiscal de las otras Administraciones”. Al respecto y previo a cualquier consideración sobre los alcances de dicha disposición, se considera que la “tasa de distribución” de acuerdo a lo estipulado en el artículo 2 número 2.9 del Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales, “es la tasa fijada por acuerdo entre Administraciones o Empresas Privadas de Explotación reconocida, en una relación dada y que sirve para el establecimiento de las cuentas internacionales” y según lo dispuesto en el artículo 6 numeral 6.2.1 del mismo Reglamento, “para cada servicio admitido en una relación dada, las Administraciones establecerán y revisaran por acuerdo mutuo las tasas de distribución aplicables entre ellas, de conformidad con las disposiciones del Apéndice I...” y el número 1.3 del Apéndice I del mencionado Reglamento prescribe que “Cuando una o varias Administraciones o Empresas privadas de explotación reconocida hayan adquirido, por remuneración a tanto alzado o por cualquier otro medio, el derecho a utilizar una parte de los circuitos o de las instalaciones de una Administración o Empresa privada de explotación reconocida, tendrá derecho a establecer, de conformidad con lo dispuesto en los numerales 1.1. y 1.2 del citado apéndice su parte alícuota por esta parte del enlace”. En ese orden de ideas se observa, que a la luz de lo establecido en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los servicios que proporciona la TL., al operador internacional se encuentran afectos a una tasa del 13% del referido Impuesto; no obstante, del contenido del numeral 1.6 del Apéndice 1 del Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales, puede colegirse que la normativa internacional estipula una dispensa del pago del impuesto para los prestatarios o beneficiarios de los servicios, que en este caso resulta ser el operador Internacional, respecto de “la tasa de distribución u otras remuneraciones” que éstos pagan a TL., por los servicios de telefonía internacional que ésta última les presta. Lo anterior significa, que de acuerdo a lo previsto en los Instrumentos Internacionales en análisis, tales servicios no son susceptibles de ser gravados con el trece por ciento del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

y ello es debido a que el impacto económico de dicho impuesto por su naturaleza jurídica, repercute en el adquirente de los servicios quien los traslada a sus usuarios, por consiguiente, los servicios convenidos entre el operador internacional y TL., se enmarcan dentro de los supuestos jurídicos estipulados en el artículo 64 del Código Tributario, lo que significa que dicha operación es constitutiva de exención para efectos tributarios, y en este caso para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al regular una dispensa del pago del tributo para las Administraciones o Empresas de explotación reconocida que reciben el servicio y que efectúen el pago de la tasa de distribución u otras remuneraciones, en virtud de una norma con categoría de Ley de la República, sobre la base de los artículos 5, 6 literal b) del mismo Código, 131 ordinal 11º, 144 y 231 de la Constitución de la República. Las acotaciones anteriores se robustecen si tomamos en cuenta que tal regulación pretende evitar la doble imposición, de manera que la carga impositiva no sea trasladada al destinatario real del tributo, que resulta ser el consumidor final, ya que las Administraciones o Empresas de explotación reconocida si bien son los contribuyentes legales del impuesto, no asumen el impacto económico, en virtud a que los tributos de la naturaleza como la del IVA, su función es meramente recaudatoria cuando transfieren bienes o prestan servicios, por lo que, en el presente caso, trasladar la carga impositiva a cualquiera de las Administraciones o Empresas Privadas, ineludiblemente significaría un recargo adicional a los consumidores mismos. Por las razones expuestas se considera que el servicio de carrier o de terminación de llamadas en cuestión no constituye exportación, sino un servicio exento del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, motivo por el cual TL., al realizar operaciones gravadas y exentas, para la deducción del crédito fiscal debe aplicar la proporcionalidad de conformidad a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.-

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Colonia Buenos Aires, Avenida Alvarado y Diagonal Centroamérica,
Condominio Tres Torres, San Salvador, El Salvador, Centroamérica.
Conmutador: 244-3000

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

Torre 2, Planta Baja, Ala B
Teléfono: 244-3571
Telefax : 244-7213

Email: defensordgii@mh.gob.sv



Certificados bajo las
Normas ISO 9001
por la Asociación Española
de Normalización y Certificación

