



# R esoluciones

**MINISTERIO DE HACIENDA**  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIRECCIÓN GENERAL  
DE IMPUESTOS  
INTERNOS

## RESPONSABLES

Licenciado  
Luis Alonso Barahona  
Avilés

Director General

Licenciado  
Gelson Vinicio Valladares  
Miranda

Subdirector General

Licenciado  
Manuel Gustavo  
Alvarenga Serrano

**Jefe Unidad Defensoría  
del Contribuyente y  
Divulgación Tributaria**

## ÁREAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Asistencia al Contribuyente

Teléfono 2244-3585

Defensoría del Contribuyente  
y Divulgación Tributaria

Teléfono 2244-3571

Correo electrónico:

[defensordqii@mh.gob.sv](mailto:defensordqii@mh.gob.sv)

Enero- 2005

Diagramado:

Unidad de Comunicaciones

## CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA  
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL  
TRIBUNAL DE APELACIONES  
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS 8

CONSULTAS EVACUADAS POR LA  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS 29

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 y Divulgación Tributaria, respectivamente. Por respeto a la confidencialidad de los involucrados se omite la identificación de los mismos.

# FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

## CONTROVERSIA

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por la Licenciada A., en carácter de Apoderada General Judicial del señor “G”, impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, las diez horas del día veinticinco de junio de dos mil, mediante la cual declaró improcedente la petición de devolución de trescientos noventa y cuatro mil doscientos sesenta y dos colones con veinticuatro centavos de colón (¢394,262.24) en concepto de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, y se dejen sin efecto los mandamientos de ingreso que suman la cantidad de setecientos cuarenta y cinco mil novecientos cuarenta colones (¢745,940.00), en concepto de impuesto sobre la renta con ganancia de capital correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve.

## ALEGATOS DE LAS PARTES

### DEMANDA

El demandante por medio de su apoderada, dirige su pretensión contra la Dirección General de Impuestos Internos, contra la resolución antes relacionada, argumentando en lo principal los siguientes hechos: que según escritura pública otorgada el día diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, a consecuencia de la disolución de la sociedad “H y Cía”, se adjudicaron tres inmuebles a la señora “M”, quien falleció el día veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis. Que dicha señora según escritura pública otorgó testamento, designando como heredero universal al señor “G”, en concepto de hijo, habiendo seguido las diligencias de aceptación de herencia como lo ordena la ley. Que en virtud de lo anterior, otorgó escritura pública ante los oficios notariales de Adela Orbelina Figueroa Gil, a las dieciséis horas del día veintidós de febrero de mil novecientos

noventa y nueve, y por el precio de cinco millones de colones (¢5,000,000.00) vendió un terreno rústico y construcciones que contiene; Que según escritura otorgada ante los oficios notariales de Edmundi Enrique Mencía Pauler, vendió otra porción de terreno por la cantidad de dos millones de colones (¢2,000,000.00). Que por las operaciones de compraventas realizadas obtuvo una utilidad la que por un mal asesoramiento se gravó como ganancia de capital y así se declaró para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, en la cual se computó el respectivo impuesto, y que por no poder pagarlo solicitó a la Dirección General de Tesorería plazo escalonado. Concedido el plazo canceló la primera y segunda cuota por el valor de ciento noventa y ocho mil trescientos treinta y dos colones con veinticuatro centavos de colón (¢198,332.24) y ciento noventa y seis mil novecientos treinta colones (¢196,930.00) respectivamente, quedando un saldo pendiente de setecientos cuarenta y cinco mil novecientos cuarenta colones (¢745,940.00) en concepto de impuesto más intereses. Pero es el caso, que la utilidad proveniente de la venta de los referidos inmuebles, según el Art. 4 numeral 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no son gravadas “El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenida por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a PARTIR DE LA ADQUISICIÓN”, El Art. 4, numeral 12 de la ley citada tiene relación con el Art. 14, inciso último que establece: “El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante”; en el caso planteado los años de posesión de los inmuebles vendidos fue a partir del diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, fecha en que los referidos inmuebles fueron adjudicados a la madre de este, en la liquidación de la sociedad “H y Cía”. Por lo tanto transcurrieron más de tres años a partir de la fecha de la adquisición, y son rentas no gravables

por disposición legal. El punto esencial consiste en fijar a partir de cuando se debe contar los tres años que señala el Art. 4 numeral 12) L.I.R., es decir la fecha de adquisición de los inmuebles en caso de donación o herencia. El fundamento de la Dirección General de Impuestos Internos, consiste en que los años de posesión los toma a partir de la fecha de la aceptación de herencia por parte del contribuyente en la sucesión de su madre, y no toma en cuenta lo dispuesto en el Art. 957 C., La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley ha aceptarla o repudiarla. La herencia o legado se difiere al heredero o legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente, o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional. El Art. 669 del mismo ordenamiento”: De las otras especies de tradición, la tradición de la herencia se verifica por ministerio de ley a los herederos, en el momento en que es aceptada, etc.” La tradición se retrotrae al momento de la delación. El Art. 1161 C., establece: “ Los efectos de la aceptación o repudiación de una herencia se retrotraen al momento en que ésta haya sido diferida”. Que para el caso, el maestro Manuel Somarriba Undarraga, señala en lo relativo a la aceptación de y repudiación, que estos operan con efectos retroactivos al momento del fallecimiento del causante, y en ese sentido afirma: “la última característica importante que podemos señalar a la aceptación y repudiación de asignaciones, es que producida ésta o aquélla, se retrotrae al momento en la que la asignación fue diferida. El asignatario, si acepta, esta desde que falleció el causante y si repudia, se entiende que no lo ha sido nunca”. Por ello el Art. 1161 C. Establece en esa forma: “Los efectos de la aceptación o repudiación de una herencia se retrotraen al momento en que ésta haya sido diferida”. Y, sigue agregando la apodera, que la sucesión por causa de muerte está en íntima relación con otra importante institución del Derecho Civil, que es el Patrimonio. Así, como titular de un patrimonio toda persona mientras vive tiene una serie de relaciones jurídicas, y así será sujeto activo de derechos reales y personales, y sujeto pasivo de diversas obligaciones. Al morir va a subsistir este conjunto de relaciones jurídicas en que la persona era sujeto activo o pasivo, es decir, va a dejar un patrimonio. ¿Que ocurriría con ese patrimonio? Por el hecho

de haber fallecido su titular. ¿se extinguirían todas sus relaciones jurídicas? De ocurrir así –en opinión de la parte actora- ello traería consigo una serie de perturbaciones en la vida del derecho; los contratantes estarían en perpetua inseguridad respecto de sus vínculos jurídicos. Estas posibles perturbaciones se evitan precisamente por medio de la sucesión por causa de muerte, en virtud de ello, ese patrimonio dejado por la persona al morir, pasa a radicarse en manos de sus herederos, que son los continuadores jurídicos de la persona del difunto. En ese sentido la sucesión por causa de muerte viene hacer una verdadera subrogación personal, ya que los herederos pasan a ocupar la misma situación jurídica que en vida tuvo el causante; de esa manera continúa su normal desarrollo la vida del derecho. La Ley de Impuesto sobre la Renta en ningún momento regula los años de posesión cuando se refiere a la ganancia de capital, cuando exista donación o se suceda a una persona por causa de muerte. Precisamente por ello el Código Civil suple o complementa cómo se regula la posesión en caso de herencia o donación. Respecto a que será el costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia, será el costo básico del causante o donante”, necesaria y obligadamente tiene que ser los años de posesión del causante o donante. No existe disposición alguna que establezca que los años de posesión se deben contar a partir de la fecha de aceptación de herencia para los efectos de establecer si existe o no ganancia de capital. ¿Cómo se regulan entonces los años de posesión de los bienes adquiridos por donación o herencia?. En opinión de la parte actora, los años de posesión serán los que tuvo el causante o donante. El Código Civil establece que la tradición se retrotrae al momento de la delación; asimismo, los efectos de la aceptación o repudiación de una herencia se retrotraen al momento en que esta ha sido diferida. El heredero es el continuador de la personalidad jurídica del causante y los años de posesión y el costo básico se toman en cuenta desde que el causante los adquirió. En la tradición de la herencia se verifica por Ministerio de Ley a los herederos en el momento que es aceptada. La tradición se retrotrae al momento de la delación. Suceda a título universal o singular, la posesión del sucesor principia en él; a menos que quiera añadir la de su antecesor a la suya, pero en tal caso se la apropia con sus calidades y vicios. Podrá agregarse en los mismos términos a la posesión propia de una serie

no interrumpida de antecesores. Art. 756 C. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones durante cierto lapso de tiempo y concurriendo los demás requisitos legales, Art. 2231 C., lo cual según la opinión de la actora si una persona ha sido poseída sucesivamente y sin interrupción por dos o más personas, el tiempo del antecesor puede o no agregarse al tiempo del sucesor, según el Art. 756 C. La posesión principia por una persona difunta continua en la herencia yacente que se entiende poseer a nombre del heredero Art. 2239 C. Si mediante la prescripción se adquieren las cosas ajenas por el simple hecho de haberlas poseído ¿qué puede decirse para las cosas que no son ajenas? Por tal razón y para que no hubiera duda, la ley de Impuesto sobre la Renta se limitó a regular el costo básico en caso de donación o herencia, en razón que otras disposiciones del ordenamiento jurídico regulan la posesión que ha sido planteada. PAGO DE LO DEBIDO Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO INCORRECTAMENTE. El Art. 2046 C., establece: Si el que por error a hecho un pago, prueba que no lo debía tiene derecho para repetir lo pagado. Por su parte el Art. 2048 prescribe “Se podrá repetir aún lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía fundamento ni aún una obligación puramente natural”. El pago de las dos primeras cuotas del impuesto sobre la renta con ganancia de capital no tipifica en el pago de lo no debido en virtud de lo dispuesto en el Art. 4 numeral 12) L.I.R., es decir el hecho generador se dio pero por disposición de la ley las rentas obtenidas no son gravables con el referido impuesto. El Art. 11 de la Constitución: “ninguna persona puede ser privada del derecho... a la propiedad y posesión...”, al exigirse el pago de una ganancia de capital que no es gravada se está privando de su propiedad, o del dinero que no se debe al Fisco. Por otro lado, el Art. 8 Cn., establece que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe. La Dirección General al insistir en el pago del impuesto que no se debe por constituir rentas no gravadas por disposición legal, obliga a ejecutar ciertos actos en perjuicios del mismo, pues la ley no obliga hacer. Según el Art. 16 del Código Tributario, aunque naciere el hecho generador la misma ley establece que no son

rentas gravables para el contribuyente y quedan excluidas del computo de la renta obtenida en el caso planteado. Concluye la parte en su demanda, que se está cobrando el impuesto que por omisión involuntaria y mal asesoramiento se computó, y que como se ha demostrado no son rentas gravadas por lo que la Dirección General al pretender el cobro viola disposiciones constitucionales, el Código Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por todo lo anterior, solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad del acto impugnado y se ordene la devolución de lo que pagó por constituir un pago indebido y se deje sin efecto la suma pendiente de cobro.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dirección General de Impuestos Internos argumentó que lo expuesto en la presente demanda son los mismos que planteó ante esa oficina y sobre los cuales estableció su posición en el acto objeto de este proceso. Advierte que en la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, el contribuyente apelante se computó en un millón ciento dieciocho mil novecientos diez colones (¢1,118.910.00) el impuesto mencionado y enteró al Fisco las cantidades de ciento noventa y ocho mil trescientos treinta y dos colones con veinticuatro centavos de colón (¢195,930.00) correspondiente a dos cuotas del plazo concedido por la Dirección General de Tesorería, de las cuales el monto de doscientos setenta y dos mil novecientos setenta colones (¢272,970.00) corresponde a impuesto y veintiún mil doscientos noventa y dos colones con veinticuatro centavos de colón (¢21,292.24) a intereses, por lo que el impuesto adeudado para el ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve asciende a setecientos cuarenta y cinco mil novecientos cuarenta colones (¢745,940.00). El contribuyente pretende que la Dirección General reconozca que no existe obligación sustantiva del impuesto sobre la renta para el citado ejercicio, el cual liquidó en su declaración incluyendo la ganancia de dos inmuebles, los que adquirió por medio de sucesión testamentaria. La venta de los inmuebles se realizó los días veintidós de febrero y veintidós de marzo ambos de mil novecientos noventa y nueve. El

Art. 4 numeral 12) L.I.R., prescribe como rentas no gravables el producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compra o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición. En tal sentido, y por ser el punto central de la petición del contribuyente, es que debe determinarse con exactitud de la fecha en que fueron adquiridos por el referido contribuyente los inmuebles cuya venta generó la ganancia de capital, de conformidad al Art. 14 de la Ley antes citada. Los modos de adquirir la propiedad son aquellos hechos jurídicos a los cuales la ley reconoce la virtud de hacer surgir el dominio en un sujeto, que en el caso en particular el modo de adquirir la herencia es por medio de la tradición, que según el Art. 651 C., consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad de intención de transferir el dominio, y por la otra la capacidad e intención de adquirirlo. La tradición es un modo de adquirir derivativo, pues se adquiere en cuanto es transmitido de un titular anterior por medio de declaración de voluntad dirigida a operar el traspaso del dominio, la cual puede ser hecha por actos inter vivos o mortis causa. El dominio es, de conformidad al Art. 658 C., el derecho de poseer exclusivamente una cosa y gozar y disponer de ella, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por voluntad del propietario. Con relación al tema, el Doctor Carrillo en su obra "Nociones de Derecho Hereditario" señala: "la herencia o causal relicto, es el patrimonio que cambia de dueño por la muerte de quien ostenta tal calidad y, para que ese cambio se realice, es necesario que el sucesor adquiera su dominio en la forma establecida por la ley". La verificación de la tradición, o sea la adquisición del dominio se verifica por ministerio de ley a los herederos en el momento en que es aceptada, es decir cuando el heredero por medio de una manifestación de voluntad consienta el ser reconocido como tal, pues en nuestro medio no existe el "heredes necessarii" contemplado en la legislación romana, ya que el heredero bien puede repudiar la herencia, en cuyo caso se entiende que en ningún momento no ha sido heredero, de conformidad a lo dispuesto en los Arts. 669 inciso 1° y 1149 C., la aceptación o repudiación de la herencia tiene efectos "ex tunc" al momento de la

delación, o sea al llamamiento que la ley hace para que el heredero manifieste su voluntad de aceptar o no, lo que ocurre al momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, como lo disponen los Arts. 669 inciso 3°, 1161 inciso 1° y 957 incisos 1° y 2° C., con lo que se da continuidad en el dominio de los bienes, pues evita una posible incertidumbre sobre quien ostenta el dominio durante el lapso de tiempo comprendido entre el fallecimiento del causante y la aceptación del heredero. Como se puede observar, el dominio de la herencia de modo derivativo, es decir, se adquiere de una persona que los poseía anteriormente, lo cual tiene una única excepción cual es por medio de prescripción adquisitiva de conformidad a lo dispuesto en el Art. 2251C., en cuyo caso se considera un modo de adquirir originario. Al ser derivativo desde luego existe un momento específico en el cual el propietario original transfiere el dominio al nuevo propietario, es decir existe un cambio de dueño, y no como pretende la apoderada del contribuyente en su demanda, al manifestar que los herederos son los continuadores jurídicos de la persona del difunto, por lo que según ella, los años de posesión de los bienes cuya enajenación causaron el impuesto sobre la renta, hay que tomarlos en cuenta hasta la fecha que los adquirió la causante. Tal argumento, aplicable en otras legislaciones como la italiana no es aplicable en nuestra legislación, pues el Art. 761C., prescribe que "la posesión de la herencia se adquiere desde el momento en que es aceptada", lo cual como ya se analizó tiene efectos retroactivos al momento de la delación. En complemento a lo anterior, la posesión no implica necesariamente propiedad, ya que según el Art. 745 inciso 1° C. "posesión es la tenencia de una cosa determinada con el ánimo de ser señor o dueño, sea el dueño o el que tenga por tal la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él". De acuerdo a la anterior disposición la posesión se constituye por dos elementos, el "hábéas" y el "animus", es decir la aprehensión física de la cosa y la intención de comportarse como propietario, pero se necesita de un justo título de dominio para que la posesión sea regular, según lo dispuesto en el Art. 747 inciso 2° C., lo cual es necesario para consolidar la posesión y propiedad, ya que el poseedor se reputa dueño, mientras otra persona no justifica serlo, de conformidad al inciso 2° del Art. 745 c., Que al

desvirtuar con base en las disposiciones legales antes citadas lo alegado por la parte actora, se deberá computar el plazo de los años de posesión de los bienes cuya venta causó el impuesto sobre a renta por parte del contribuyente desde el momento en que falleció la causante, es a partir de entonces que por los efectos “ex tunc” de la aceptación, el referido contribuyente pasó a ser propietario de tales bienes; y el costo básico de los bienes adquiridos, en este caso por medio de la herencia, lo será el costo básico del donante o causante, conforme al Art. 14 inciso último L.I.R. el contribuyente en estudio adquirió los bienes inmuebles antes referidos a partir del día veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis, fecha en que falleció la causante, por lo que al realizar la venta de esos bienes los días veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, no había transcurrido el plazo no menor de tres años que debe verificarse para que en el presente caso, los beneficios obtenidos de la enagenación de los inmuebles antes descritos sea considerada renta no gravable, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 4 numeral 12) L.I.R. Por lo que la venta de los bienes ya relacionados constituye hecho generador del referido impuesto conforme a lo establecido en los artículos 1, 2 y 12 de la ley en mención, debiendo declararse como ganancia de capital de acuerdo al artículo 14 inciso último de la precitada ley. El hecho de no acceder a la petición del contribuyente no implica violación al Art. 11 de la Constitución como alega, pues la obligación de pago no deviene de un procedimiento administrativo, en que se requiere cumplir con las fases necesarias para asegurarle sus derechos, su obligación deriva del cumplimiento voluntario de su parte como es la autoliquidación del impuesto sobre la renta, por lo que la participación de esta dirección General como ente fiscalizador o sancionador no fue necesaria. En el presente caso no existió conflicto al existir autoliquidación del impuesto por parte del contribuyente por lo que el pago debe verificarse, toda vez que para su configuración la ley presupone dos momentos que son el momento resultante de la liquidación voluntaria de los contribuyentes o el resultante de la

liquidación de oficio, cuando el acto administrativo es firme.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

### B. FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### OBJETO Y LIMITES DE LA PRETENSIÓN

La parte actora pretende que se declare la ilegalidad de la Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del día veinticinco de junio de dos mil dos, sosteniendo que conforme al Art. 4 numeral 12) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la utilidad proveniente de la venta de dos inmuebles que efectuó el veintidós de febrero y el veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, constituyen renta no gravada y por tanto queda excluida del cómputo de la renta obtenida en el ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve, argumentando lo siguiente: 1º) Que el día diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y con motivo de la disolución de la sociedad “H y Cía” se adjudicaron dichos inmuebles a la señora “M”; 2) Que esta señora falleció el veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis, y según testimonio de escritura de Testamento, instituyó como heredero a su hijo señor “G”; 3) Con fecha veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y seis, el señor “G”, fue declarado heredero instituido de la causante antes mencionada. Con tales antecedentes, la apodera del contribuyente afirma que para determinar los años de posesión de los inmuebles que su poderdante vendió el veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, se debe contar a partir de la fecha en que tales inmuebles se adjudicaron a la causante, es decir el diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, por lo que a la época de la compraventa de dichos bienes ya había transcurrido más de tres años a partir de su adquisición y por tanto son rentas no gravadas. Sobre lo expuesto, la DGII opinó que el plazo de tres años que señala el Art. 4 numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debe de contarse a partir de la fecha en que el contribuyente aceptó herencia la cual se retrotrae a la fecha del fallecimiento de la causante es decir, a

partir del veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis. Al realizar la venta de los inmuebles los días veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, no había transcurrido el plazo no menor de tres años que exige la ley y por tanto el producto de la venta de los inmuebles relacionados constituye hecho generador del impuesto de conformidad con los Arts. 1, 2 y 12 de la L.I.R. **NORMATIVA APLICABLE:** de conformidad al Art. 4 se consideran rentas no gravables con el impuesto sobre la renta y por tanto quedan excluidas del computo de la renta obtenida:, entre otras las que prescribe el numeral 12) “El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición ”. De lo anterior se desprende que el punto esencial a establecer, es la fecha de adquisición de los inmuebles por parte del heredero señor “G”, cuya venta originaron la utilidad sobre la cual se cuestiona el impuesto, requisito sine qua non para concluir si el producto proveniente de la venta de los inmuebles, que efectuó el veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, constituye renta no gravable según el Art. 4 numeral 12) o por el contrario la utilidad obtenida causa el respectivo impuesto sobre la renta. En razón de lo anterior resulta irrelevante definir los años de posesión a que hace referencia la parte actora, ya que lo elemental para dirimir la controversia planteada es fijar la fecha de adquisición de los bienes por parte del señor “G” por ser ese el presupuesto establecido por la ley. Se ha establecido anteriormente que los inmuebles objeto de compraventa formaban parte de la sucesión que el señor “G” heredó de su madre; y, como es sabido la sucesión por causa de muerte: es un modo de adquirir la propiedad de una persona fallecida, por medio de quienes tengan interés en adquirir dicho derecho real. Un requisito sine qua non para que exista esta figura es la muerte de la persona, que adquiriría la propiedad hasta el momento de su muerte. El doctor Roberto Romero Carrillo, autor de la obra “Nociones de Derecho Hereditario” al referirse a este punto señala que la herencia es el patrimonio que cambia de dueño por la muerte de quien ostentaba tal

calidad, y, para que ese cambio se realice, es necesario que el sucesor adquiriera su dominio en la forma establecida por la ley. De acuerdo a la ley, el sucesor debe tener una causa que lo habilite para adquirir el dominio, un título traslativo del mismo, y como éstos dan derecho a exigir la entrega jurídica de las cosas, no traspasan el dominio de ellas también es necesario que, enseguida del título traslativo de dominio, ocurra un hecho material de aquellos a los que la ley les da la virtud de traspasarlo. Este hecho, que se llama “modo de adquirir”, cuando se trata del dominio de la herencia es, por expresa disposición de la ley: la tradición. Así el Código Civil en el Art. 669 en lo esencial prescribe que la tradición de la herencia se verifica por ministerio de ley a los herederos, en el momento en que es aceptada, la cual se retrotrae al momento de la delación. En concordancia de que la sucesión por causa de muerte es un modo de adquirir la propiedad de una persona fallecida, el autor de la obra citada menciona “ que el título traslativo de dominio que debe haber operado antes de la tradición, para que ésta sea válida, como en todo caso, tiene que ser entonces la sucesión por causa de muerte, porque esta es la causa que habilita a alguien para adquirir el dominio de la herencia”. Como se ha mencionado, la tradición de la herencia se verifica por ministerio de ley a los herederos, en el momento en que es aceptada. En la practica se requiere que al aceptante se le declare heredero, dado que la aceptación y la declaratoria no son simultáneas, por lo que el momento en que se verifica la tradición de la herencia por ministerio de ley a los herederos, es aquél en que se declara heredero al aceptante, entendiéndose pues, que ya ha habido aceptación de herencia, consecuentemente con los efectos retroactivos al momento de la delación Art. 669 C. En cuanto a la posesión de la herencia el Art. 761 C., establece que ésta se adquiere desde el momento en que es aceptada. Sin embargo, como la tradición de la herencia se verifica por ministerio de ley en el momento en que es aceptada, desde ese mismo momento se adquiere la posesión de la herencia, aun cuando es la declaratoria de heredero, la que confiere a éste de todos los derechos hereditarios. Art. 669 C. Las precisiones que anteceden permiten establecer que el momento en que se adquiere la herencia es desde la fecha en que ésta fue aceptada la cual se retrotrae a la fecha de la defunción. De lo anterior se confirma que la fecha



de adquisición a que hace referencia el numeral 12 del artículo 2 L.I.R. no es otra que la fecha en que falleció la causante, es decir, el veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis, en donde resulta que al veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, fechas en que el contribuyente demandante vendió parte de los bienes inmuebles heredados, no había transcurrido el plazo de los tres años desde la fecha de su adquisición que señala la ley. Consecuentemente, la utilidad proveniente de la compraventa de inmuebles no se considera renta no gravable con dicho impuesto, por lo cual está sujeta al impuesto sobre la renta correspondiente. En vista que la parte actora en su alegación parte del inciso último “El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante” del Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para sustentar que el plazo de la posesión de inmuebles se debe contar a partir de la fecha en que los adquirió la causante, este Tribunal aclara que lo previsto en dicho inciso no es más que una regla para efectos de gravar la ganancia de capital cuando los bienes de que se trate sean adquiridos por donación o por sucesión. En ese sentido, la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles e inmuebles, constituye ganancia de capital, y en el caso que los bienes que origina dicha ganancia hayan sido adquiridos por donación o sucesión, se gravará con base a tal regla. En el caso de autos implica que el costo básico de los bienes inmuebles a considerar -para efectos de gravar la ganancia de capital- es el costo básico que éstos tenían a la época en que falleció la causante y no al momento en que se efectuó la compraventa. Es decir, para gravar la ganancia de capital proveniente de la compraventa de inmuebles que el contribuyente efectuó el veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, el costo básico de los bienes es el que tenía al veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, fecha en que falleció la madre del demandante, siendo éste el criterio que el contribuyente aplicó. Pretender con base al anterior inciso que el plazo de adquisición de los bienes que señala el Art. 4 numeral 12 L.I.R., se debe considerar la fecha en que éstos fueron adjudicados a la señora “M”, el diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro-

como sostiene la parte actora, resulta insostenible ya que una persona que haya adquirido bienes inmuebles desde hace cincuenta años, una vez fallecida y aceptada la herencia, el heredero los podrá vender dentro de los meses subsiguientes a la fecha de la aceptación de la herencia y conforme a dicha tesis pretenderá burlar la ley y alegar que la utilidad obtenida en la venta de los inmuebles constituye rentas no gravadas en razón que dichos bienes fueron adquiridos por el causante hace cincuenta años y que por lo tanto goza de los privilegios regulados en el Art. 4 numeral 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tal criterio sustentado por la parte actora resulta impertinente por lo cual se desestima y por tanto se confirma que la fecha de adquisición a que hace referencia el numeral 12 del Art. 4 de la precitada ley es a partir de la fecha de la defunción de la señora “M”, es decir, el veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y seis, de donde resulta que al veintidós de febrero y veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, fechas en que el contribuyente efectuó las transacciones de los bienes inmuebles heredados no había transcurrido el plazo de adquisición de los mismos prescrito en la ley tributaria. Queda claro entonces, que la utilidad proveniente de la venta de los referidos inmuebles causa el respectivo impuesto sobre la renta tal como lo declaró y se lo computó el demandante, por tanto deberá cancelarlo. Por concluir en este proceso que el producto de la venta de los inmuebles está gravada con el impuesto sobre la renta, resulta que los pagos de las dos cuotas realizadas son procedentes razón por la cual resulta innecesario pronunciarse sobre el pago de lo no debido planteado en la demanda, así como de la violación de derechos constitucionales que se afirma.

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del día veinticinco de junio de dos mil dos, mediante la cual declaró sin lugar por improcedente la petición de devolución de trescientos noventa y cuatro mil doscientos sesenta y dos colones veinticuatro centavos de colón (¢394,262.24) en concepto de pago de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo de mil

novecientos noventa y nueve, y se dejen sin efecto los mandamientos de ingreso que suman setecientos cuarenta y cinco mil novecientos cuarenta colones (¢745,940.00); b) Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho Común; c) En el acto de notificación, entréguese

certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, d) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

## **SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS**

### **SENTENCIAS MODIFICATORIAS**

#### **SENTENCIA No. 1**

### **CONTROVERSIA**

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las diez horas treinta y dos minutos del día quince de enero de dos mil cuatro, que determina a cargo de la contribuyente social "I", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios comprendidos de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; y de enero a junio de mil novecientos noventa y nueve; y sanciona con Multa de conformidad al artículo 241 inciso 1º del Código Tributario, por infracción cometida al artículo 149 literal a) del mismo cuerpo normativo, al no dar aviso de la pérdida de los libros de contabilidad, ni libros de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y documentos legales establecidos en la normativa tributaria.

### **ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE**

La impetrante por medio de su Representante Legal al interponer su recurso y expresar agravios manifestó su inconformidad con lo resuelto por la Dirección General en el sentido que ésta al momento de verificar los documentos presentados en la etapa de Apertura a Pruebas, desestimó la procedencia del Comprobante de Crédito Fiscal No. 319512, emitido el día 19 de mayo de 1999, por compra de materia prima para la producción por no encontrarse debidamente documentado y por no haber agregado el ejemplar original, razón

por la que no fue considerado como Crédito Fiscal en la liquidación oficiosa del impuesto, por contravenir la norma expresa, que establece procedente la deducción de crédito fiscal generado por compras, siempre y cuando se encuentre debidamente documentado, es decir, que el documento que respalda la compra sea el documento original recibido; manifestando que la pérdida de los documentos no fue producto de negligencia por parte de la apelante, sino que se debió acaso fortuito habiéndole explicado oportunamente a la DGII, que tanto los libros de contabilidad, como los libros del IVA, así como documentos estaban siendo reconstruidos, dando cumplimiento con ello a lo establecido en el Literal b) del Art. 149 del Código Tributario, por lo que la Dirección General debió haber valorado la prueba a través de los medios que establecen las leyes tributarias y a falta de estas las del derecho común según el artículo 201 del Código Tributario. Por su parte la sociedad aportó las pruebas para su apreciación en los momentos bajo el alcance del literal b) del Art. 202 del Código Tributario, el cual literalmente dice: "b) Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código". Es importante mencionar, que la prueba presentada es copia certificada por notario, del crédito del proveedor, el cual según certificación extendida por el auditor interno de la Empresa antes mencionada, esta registra en los libros de dicha sociedad.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General ha considerado Que: en los procedimientos de fiscalización, al igual que se hizo en el presente caso, la Administración Tributaria solicita a los sujetos pasivos, la información y documentación necesaria para establecer la verdad material de la situación tributaria de éstos, a efecto de no incurrir en arbitrariedades o apreciaciones erróneas en las investigaciones realizadas, dichas solicitudes de información se efectúan fundamentándose en las facultades legales de realizar requerimientos de información y documentación que le asisten en el ejercicio de sus potestades de control y de fiscalización, y los contribuyentes tienen por su cuenta, la obligación de exhibir, presentar y proporcionar tal información, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 173 literales a) y e) y en el Art. 126 respectivamente, ambos del Código Tributario, con lo cual se demuestra la base legal de las actuaciones de la Dirección General tendientes a efectuar requerimientos de información y documentación; por lo que no existe la posibilidad de que la documentación e información requerida, no sea la pertinente y necesaria, pues las facultades de la Administración Tributaria están delimitadas por la ley, y a través del auto de designación de auditor de fecha 23 de mayo de 2001, que se encuentra agregado a folios 21 del expediente administrativo de la inconforme; las disposiciones legales citadas establecen los límites de la información que se puede solicitar, de tal suerte que en el presente caso, la información requerida ha sido la pertinente y necesaria, ya que corresponde precisa y únicamente al impuesto y a los periodos fiscalizados, así como los rubros que componen la naturaleza misma del tributo investigado. Que los hallazgos en que se fundamenta la fiscalización practicada se refieren a ingresos y débitos fiscales no declarados y en parte objeciones a créditos fiscales. En cuanto a los ingresos y débitos fiscales no declarados, se determinaron de conformidad a los establecido en los artículos 4, 7, lit, a), 8 y 48 lit. a) de la Ley de IVA, durante los periodos tributarios de diciembre de 1988, y de enero a junio de 1999, ingresos y débitos fiscales no declarados, los cuales provinieron de la venta de envases plásticos; lo cual fue constatado dentro del procedimiento de fiscalización mediante fotocopia de los documento

proporcionados por la impetrante, constatando en ellos valores en concepto de exportaciones. Además a la Oficina Fiscal le convence de la revisión y examen de la documentación, de los registros y de la información tributaria pertinente, todo procedimiento fiscal requiere indefectiblemente de su correspondiente soporte probatorio legalmente obtenido, el cual obviamente se obtiene directamente del contribuyente y/o de la información de terceros, consecuentemente, al haber norma expresa que señale que debe constar el original del Comprobante de Crédito Fiscal para su deducción, es decir que el documento que respalde la compra sea original, no procede bajo ningún punto de vista legal la deducción del C.C.F., cuestionado; por lo que la pretensión de la contribuyente es eminentemente dilatoria, quedando en evidencia su deficiente manejo de una administración.

**B. LA PERDIDA DE LA DOCUMENTACIÓN Y REGISTROS FUE POR CASO FORTUITO, ADEMÁS LOS DOCUMENTOS ESTABAN SIENDO RECONSTRUIDOS; LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBIÓ VALORAR LA PRUEBA A TRAVÉS DE LOS MEDIOS QUE ESTABLECEN LAS LEYES TRIBUTARIAS.**

Durante el procedimiento de fiscalización y como ya se ha señalado, se realizaron requerimientos de información y documentación a la alzada. Por lo que en respuesta la impetrante solamente se manifestó en dos oportunidades, no proporcionando lo requerido por esta Dirección General, debido a que lo presentado en fotocopias no cumple con los presupuestos leales establecidos en el artículo 65 Inc. 4º de la Ley de IVA; asimismo, no brindo ni probó satisfactoriamente las explicaciones respectivas; sirviendo únicamente de base para el estudio los Estados Financieros de los años de 1998 y 1999, los Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos, relacionados con los periodos fiscalizados y las Certificaciones del Sistema Informativo de esta Dirección General; por lo que en aras de garantizar un auténtico Estado de Derecho, que conlleve a los derechos fundamentales de los administrados, se le concedió a la parte alzada la oportunidad de manifestarse y a la vez, que aportara pruebas que estimare y es en este punto en el cual la Administración Tributaria dentro del marco legal tributario, analizó y valoró la prueba

presentada de conformidad a lo establecido en el artículo 201 del Código Tributario, dándole la plena valoración apegada a derecho de las pruebas presentadas por la alzada; lo que conllevó a la aceptación de la prueba presentada y a modificar las cantidades de impuesto a pagar, que se habían establecido mediante estudio de fiscalización.

C. QUE PRESENTO LAS PRUEBAS DENTRO DE LO NORMADO EN ART. 202 LIT. B) DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y FOTOCOPIA CERTIFICADA ANTE NOTARIO DE COMPROBANTE DE CRÉDITO FISCAL.

La Dirección General procedió a confrontar los documentos aportados contra las fotocopias de los mismos, agregándose dichas fotocopias, luego se analizó que cada documento cumpliera con los requisitos establecidos en artículos 63, 65 y 104 de la ley en comento, es decir que el documento presentado fuera original, que la compra se relacionara con el giro o actividad desarrollada por el contribuyente durante los períodos tributarios investigados, que la fecha del documento presentado fuera del período tributario o que la fecha del mismo se encontrara dentro de los dos períodos que estipula el Art. 63 de la ley de la materia; además se comprobase los requisitos formales de los documentos. Además, esta oficina emitió autos de designando técnicos de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, para que constataran las operaciones de compras efectuadas a proveedores de la alzada; estableciéndose Créditos Fiscales de los cuales no procedieron su deducción y aceptación. Por lo que, como se puede observar dentro de la investigación en dicha etapa se valoró la prueba aportada por la parte alzada en cuanto a documentos que soportan las compras realizadas durante los períodos investigados, dando lugar a modificar los valores de impuestos dejados de pagar durante el procedimiento de fiscalización.

RESPECTO DE LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA POR NO DAR AVISO DE LA PERDIDA O INUTILIZACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD, REGISTROS ESPECIALES, ARCHIVOS, DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO, LIBROS O REGISTROS DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y

DOCUMENTOS LEGALES QUE ESTABLECE DICHO CÓDIGO.

En la resolución objeto del presente recurso, únicamente se impuso multa respecto de la infracción del Art. 149 lit. a) del Código Tributario, al no dar aviso de la pérdida de los Libros de Contabilidad, libros del IVA, y documentos legales establecidos en la normativa tributaria dentro del plazo relacionado, siendo cinco días siguientes a la ocurrencia de la pérdida, sancionándose de conformidad a lo establecido en el Art. 241 Inc. 1° del Código Tributario, aplicando la multa correspondiente a 4 salarios mínimos mensuales. Por lo que dentro de la resolución liquidatoria del impuesto se hace una aclaración a que dicho precepto legal habla de salario mínimo mensual como base para la imposición de la sanción; haciendo mención de que dicho concepto de salario mensual se encuentra establecido en el Art. 228 del Código Tributario, el cual corresponde al equivalente a 30 días de salario mínimo de jornada ordinaria de trabajo diario diurno fijado mediante decreto emitido por el Órgano Ejecutivo, para los trabajadores del comercio, industria y servicio, cualquiera que sea la actividad económica del sujeto pasivo y su ubicación en el territorio de la República.

CONSIDERACIONES DE ASPECTOS DE DERECHO NO ALEGADOS, RELACIONADAS CON EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.

Pese a que la recurrente no alegó en su escrito de interposición de recurso, la existencia de estudio vía credencial, se considera pertinente pronunciarse sobre el particular, por constituir, una situación de derecho que el Tribunal de Apelaciones puede conocer sin que haya sido alegado por la contribuyente, basado en las facultades de ente contralor de la legalidad que la ley le confiere; por lo que se manifiesta, que consta en el presente caso que se realizó estudio por medio de credencial; que asimismo consta auto mediante el cual la DGII, resuelve revocar, la referida credencial y ratificar y convalidar lo actuado por medio de auto de designación de auditor de fecha 23 de mayo de 2001, el cual fue notificado debidamente. En tal sentido se considera que pese a que en el presente caso, hubo

actuación vía credencial no se ha violentado derecho o garantía constitucional alguna a la referida contribuyente, por el contrario, se ha procedido conforme a criterio de ese ente contralor para actuar legítimamente.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

#### DEL COMPROBANTE DE CRÉDITO FISCAL

Corresponde dilucidar sobre el comprobante de crédito fiscal emitido por la sociedad C., cuyo original no se encuentra en poder de la sociedad apelante, aduciendo razones de extravío por virtud del terremoto habido el 13 de enero de 2001, La DGII, objeta la deducción sosteniendo que según el Art. 65 inc. 4° de la ley de la materia, es requisito para la deducibilidad que el comprobante legal emitido sea original. El Tribunal, considera el punto de discusión y así advierte: 1) Que el Art. 65 citado aplica para aquellas situaciones normales en donde se exige por ley además del documento original, que este se encuentre registrado, es decir, que aplica para cuando el contribuyente adquiere un bien o se le presta un servicio, se le extiende el comprobante de crédito fiscal en original y éste lo registra en el libro pertinente archivándose como comprobante de soporte. Sólo así, es deducible el impuesto trasladado por virtud de la operación efectuada y documentada. Sin embargo, se aprecia que ahora nos encontramos en otra situación cual es la del extravío y restablecimiento de los libros o registros, junto con los documentos soporte, lo que ha sido aceptado por la propia Administración como un suceso fortuito, lo que implica calificar y analizar la situación bajo este contexto. En este sentido, la sociedad contribuyente ha logrado registrar y documentar las operaciones acaecidas a excepción de tres, entre ellas, la que nos ocupa, por no encontrarse el original del documento de crédito fiscal, siendo así como la objeción en principio se contrae en la aplicación del Art. 65 estrictamente pero como se ha estado considerando, tal disposición aplica para las situaciones normales y no fortuitas, siendo que es la misma Ley la que ha previsto este tipo de situaciones, entre ellas el Inc. 1° del Art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como el Artículo 149 en relación a los Artículos 107 y

110, así como el Artículo 199 del Código Tributario, si bien con efectos diferentes. Según el Artículo 149 se prevé el extravío de documentos, en lo que respecta al contribuyente emisor, surgiendo entonces la obligación formal de informar dentro del plazo de cinco días siguientes a su ocurrencia; y el Art. 199 hace referencia en particular a los documentos originales que se extravían en manos del emisor sin haberlos emitido, sugiriendo así la presunción legal de realización del hecho generador para los mismos, lo que es desvirtuable por el propio emisor. Sin embargo, ante la falta de previsión de ley, para el caso que nos ocupa, es necesario dejar en claro que la pérdida por caso fortuito es más relevante en su consideración que el mero requisito formal de detentar el original de documento, esto sin contar con el hecho de que el caso fortuito ha sido posterior al de la emisión del documento. En efecto, este Tribunal verifica que la operación que ha sido documentada con el crédito fiscal, es real y constan los demás ejemplares de emisión de tal documento en poder de la emisora; a su vez ha quedado establecido que la fecha de la operación y su emisión documental y entrega es anterior al caso fortuito, lo que denota que cuando éste acaeció, ya se habían registrado y archivado los documentos, libros y registros extraviados y luego restaurados. Lo anterior no es óbice para que la Administración sancione a la recurrente por la tardanza en informar la pérdida de la contabilidad. En virtud de todo lo antes expuesto es procedente acceder a lo alegado por la recurrente social.

#### 2) DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR DENTRO DEL PLAZO LEGAL SOBRE LA PERDIDA DE LA CONTABILIDAD

Que la contribuyente social nada ha alegado al respecto, no obstante este Tribunal, ejercita la facultad revisora de la legalidad y legitimidad del acto administrativo emitido por la Dirección General de Impuestos Internos que le asiste, y verifica que efectivamente la contribuyente social no informó sobre la pérdida de la contabilidad por el siniestro acaecido el día 13 de enero de 2001, por lo que contaba con cinco días hábiles para informar su pérdida y posteriormente proceder a su reposición, previo efecto del Decreto 258, de suspensión de plazos de fecha 17 de enero de ese año, pero fue hasta en la etapa de la fiscalización ordenada mediante auto de las diez horas treinta y

cinco minutos del día 23 de mayo de 2001, que mediante nota de fecha cuatro de junio del mismo año, se informó a la Subdirección de Medianos Contribuyentes, por lo que se ha incurrido en la infracción a la obligación de informar oportunamente, prevista en el Art. 149 literal a) del Código Tributario para cuya sanción se ha aplicado correctamente el Art. 241 literal f) del citado cuerpo normativo, no obstante haberse requerido por la Administración Tributaria en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas para que subsane dicha conducta sin manifestarse sobre el particular.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: MODIFICASE** la resolución pronunciada por la Dirección General

de Impuestos Internos, a las diez horas treinta y dos minutos del día quince de enero de dos mil cuatro, a nombre de la contribuyente social "I" en el sentido siguiente: **a) AJUSTASE** en cuanto a la determinación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios correspondiente a los períodos tributarios comprendidos de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; y de enero a junio de mil novecientos noventa y nueve; **b) CONFIRMASE** en cuanto a la sanción impuesta por infracción cometida al Código Tributario al no dar aviso de la pérdida de los libros de contabilidad, libros de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y documentos legales establecidos en la normativa tributaria.

## 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 quince minutos del día veinte de abril de dos mil cuatro, que determina a cargo de la contribuyente social "N" impuesto complementario sobre la Renta respecto al ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, por la y Multa por Evasión Intencional del Impuesto sobre la Renta, por haber excluido operaciones que implican una declaración incompleta de la materia imponible, respecto de la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil.

### ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA:

La apelante basa su inconformidad en que la Dirección General de Impuestos Internos, en la fiscalización que realizó durante el ejercicio impositivo de dos mil, determinó impuesto complementario de \$607,764.00 y multa por evasión intencional de \$151,941.00, como resultado de haber comparado las compras hechas a la sociedad "M" los Registros de Contabilidad formal de ésta, resultando de dicha comparación compras no registradas por un monto de \$9,448.745.12, por lo que presumió que existen

ventas omitidas aplicando para ello el artículo 196 del Código Tributario. A consecuencia, de lo expuesto, las situaciones de nuestras inconformidades se circunscriben a aspectos de mero derecho, siendo las siguientes: a) De las facultades del auditor designado; b) De la determinación del impuesto complementario mediante el artículo 196 del Código Tributario.

### a) De las facultades del auditor designado.

Del análisis al Auto de Designación de auditor emitido en fecha 14 de marzo de 2002, se puede apreciar que el auditor fue facultado para fiscalizar el Impuesto Sobre la Renta, sin ninguna otra facultad mas que esa por la que el fiscalizador al haber aplicado disposiciones del Código Tributario, como lo es el artículo 196, para los efectos determinativos del impuesto, desborda sus facultades, pues como señala el artículo 174 en su inciso quinto del mismo Código. Lo que indica que la administración tributaria, tuvo que facultar expresamente al fiscalizador, para los efectos de aplicar el Código Tributario, cosa que no sucedió violentando tanto la Constitución de la República como el Código Tributario, lo que provoca invalidez en su actuación, en razón de ello la liquidación oficiosa del impuesto carece de la legalidad correspondiente, haciendo nula la tasación correspondiente. Concluyéndose entonces que el auditor estaba facultado tan ampliamente

como para poder aplicar todas las Leyes existentes, según lo enunciado por la Dirección General de Impuestos Internos, razón de ello puede aplicar disposiciones del Código Tributario sin ser facultado, y que le han servido para determinar hechos generadores del impuesto sobre la Renta; por lo tanto en ese sentido de acuerdo a ese auto de designación, el auditor designado puede ejercer facultades de FEDATARIO, y proceder así, sin habersele facultado expresamente para ello, lo que demuestra que se puede aplicar cualquier ley y es válido, esto no encaja dentro del debido proceso, violentando la SEGURIDAD JURÍDICA, y consecuentemente el PRINCIPIO DE LEGALIDAD, por lo que el actuar de la oficina fiscal ha sido ilegal, en el sentido de que en el auto de designación debió especificarse que leyes asociadas a la del impuesto sobre la renta debían aplicarse.

**b) De la determinación del impuesto complementario mediante el artículo 196 del Código Tributario.**

La Administración Tributaria en la determinación del Impuesto complementario, utilizó entre otros instrumentos legales el artículo 196 del Código Tributario, en relación del artículo 280 literal b) del mismo cuerpo legal, en el entendido que aplicó una norma procedimental al ejercicio impositivo de 2000 del impuesto sobre la renta mediante el cual presumen que las compras omitidas por un monto de ¢9,448,745.12 constituyen renta omitida, y a raíz de esto objetan compras por un orden de ¢2,640,307.73 correspondientes al mes de diciembre de 2000, aceptando como costo deducible únicamente ¢6,808,437.39, invocando para realizar tal cometido el artículo 196 del Código Tributario según lo enunciado en el informe de auditoría de fecha 27 de noviembre de 2003, bajo la sección COSTO DE VENTA NO DECLARADO. De lo expuesto se colige que, para no permitir la deducción de las compras por un monto de ¢2,640,307.73 que corresponden a diciembre de 2000, se toma como asidero legal el artículo 196 del Código Tributario, y esto lo consideran así porque sabe perfectamente la Administración Tributaria que al considerar tales compras, no existe impuesto complementario al realizar los cálculos, lo cual contravienen disposiciones constitucionales como lo es el principio de legalidad, contenido en el artículo 86 de la Constitución de la República de El Salvador,

pues se atribuyen facultades no establecidas en el artículo 196 del Código Tributario, porque el hecho de no aceptar las compras de diciembre de 2000, como deducibles, para nada lo contempla el artículo base de la objeción o prohibición, no obstante que en la resolución de mérito. La Oficina Fiscalizadora, acepta que su actuación no tiene fundamento legal, y agrega nuevos elementos no considerados en el informe de auditoría como lo son los artículos 29 numeral 11) y 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 86 y 88 de su reglamento, que analizados se obtiene lo siguiente: **Artículo 29 numeral 11):** Esta disposición señala que los costos y gastos serán deducibles de la renta obtenida y específicamente el numeral 11) señala la conformación del costo de ventas, pero en ninguna parte de su contenido dice que los costos relativos a ingresos determinados presuntamente deban transferirse al ejercicio siguiente de su ocurrencia, por lo tanto la oficina fiscalizadora se arroga una facultad de tipo discrecional y no normativa emanada del poder jurídico, lo que va en detrimento de la legalidad, la que más adelante se analizara. Por su parte el **Artículo 94:** Dispone ... “llevar contabilidad formal con la debida documentación”, lo cual se hace contando con la autorización del sistema contable correspondiente, por lo tanto si lo que se pretende es argumentar el porqué las compras hoy en discusión, no fueron registradas, entonces de ninguna procedería su deducción tal y como lo ha argumentado la Dirección General, pero que las se aceptan en forma parcial como ya se ha comentado, atribuyéndose facultades sin fundamento legal, al rechazar parte de éstas. En cuanto a los **Artículos 86 y 88:** ambos artículos están referidos, a la forma en que debe llevarse la contabilidad formal, y en ninguna de sus partes se enuncia sobre el tratamiento que deba dársele al costo de ventas determinados por razones de ingresos determinados presuntamente. Lo anterior demuestra que la Administración Tributaria, no ha fundamentado su actuar con bases sólidas que den sustento a su actuación, y que por otro lado es bueno comentar que si el fundamento para no aceptar las compras de diciembre de dos mil, son las anteriores bases legales, que para nada dan sustento, se caería en la cuenta que tampoco lo serían para el año dos mil, tal como lo dispone el artículo 13 letra d), de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Aunado a lo anterior, es prudente traer a cuenta algunas sentencias de la Corte Suprema de

Justicia, las cuales en esencia dicen: "... El principio de la legalidad..." (Sentencia de Inconstitucionalidades, Ref. 33-2000 AC de fecha 31 de Agosto de 2001); y en el mismo sentido "... Como una consecuencia del principio de legalidad se encuentra la exigencia de tipicidad del hecho,... (sentencia del día veinticuatro de febrero de 1998, Ref. 36 G-95) (Sentencia del día 24/02/98. ref. 29-G-91) (Sentencia del día 27/02/98 Ref. 8-CA-92)...". Que el resultado es totalmente diferente al establecido por el fiscalizador en su informe de mérito, por lo tanto si pretendemos objetar las compras que hoy se reclaman, deberá hacerse referencia a una disposición que lo diga de forma expresa e inequívoca, a fin de respetar el PRINCIPIO DE TIPICIDAD, pues las disposiciones legales invocadas para nada hacen referencia a la transferencia de costos para ejercicios posteriores o anteriores al fiscalizado, por la aplicación de presunciones y específicamente el artículo 196 del Código Tributario, y de igual suerte los artículos invocados de la Ley del Impuesto sobre la Renta por la Administración Tributaria, no quedando claro la aplicación del costo.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General, rinde su informe justificativo evacuando cada uno de los puntos de inconformidad de la siguiente manera:

### RAZONES DE INCONFORMIDAD:

#### **De las facultades del auditor designado.**

Sobre lo alegado respecto al Principio de Legalidad, que es uno de los bastiones sobre los cuales descansa el Estado de Derecho, Principio que a su vez, encuentra su fin teleológico en la consecución e instauración de la Seguridad Jurídica; por lo que dicho principio se erige como limitativo del Poder Tributario, el cual es una garantía del ciudadano y/o contribuyente ante la Administración Tributaria, la cual no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas y de sus respectivas esferas jurídicas de derechos, a menos que la Ley se lo permita, con la expresión de procesos y procedimientos reglados o bajo el establecimiento expreso de ciertos aspectos. Es pues, un Principio propio del Estado

de Derecho, o más bien, el Estado cuya actuación queda sometida a normas jurídicas sin que prime la voluntad del Soberano, tal y como se observa en el artículo 86 inciso final de nuestra Constitución de la República. El principio de Legalidad tiene y debe cobrar sus plenos efectos en el Derecho Tributario, como parte integrante de un Derecho Público, con tintes Administrativistas, donde toda la actividad tributaria queda sujeta a la Ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista, llámese ésta Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, entre otros. Todo lo anterior confirma que las facultades de la Administración Tributaria, para la recaudación e imposición de sanciones, deben ejercitarse conforme a los lineamientos consignados en la Ley; y los destinatarios de la misma, a cumplir sus obligaciones y exigir sus derechos de la forma que la Ley disponga. Dicho lo anterior, del análisis efectuado al Auto de Designación de Auditor citado y en general de todo el conjunto de actuaciones que conllevaron a la emisión del acto administrativo conculcado, adjetivado este último de ilegal, no merecen tal calificación por parte de la recurrente, dado que de los mismos, se advierte que han sido emitidos observando las formas y aspectos procesales, más acordes y consecuentes a las facultades delegadas en las normas secundarias pertinentes a esta Administración Tributaria; en general los actos emanados de esta Dirección General, en la consecución de los fines administrativos tributarios, dentro de las presentes diligencias se han atendido a lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta; para lo cual, se han invocado las normas tributarias que le han dado certeza y acuerpamiento legal a la emisión de dichos actos, para el caso en comento, en relación al Auto de Designación de Auditor, se facultó fiscalizar y verificar si la contribuyente, había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante el ejercicio impositivo comprendido del 1 de enero al 11 de diciembre de 2000; en dicho acto se le ha irradiado de certeza y seguridad jurídica, con proyección directa a la Contribuyente, en el entendido que puede reconocer en que sentido irá el accionar y/o despliegue de las facultades de fiscalización otorgadas a la Administración



Tributaria, por parte del Legislador Tributario, instituidas por este último en el Artículo 173 del Código Tributario. Aclarado lo anterior, se hace necesario especificar, que las disposiciones del Código Tributario no son para un impuesto en especial, sino para todos los impuestos internos sin más limitaciones que las establecidas por el mismo Código, tal como lo estatuye el artículo 2 del referido cuerpo legal, las normas procedimentales, son aplicables a cualquier impuesto interno, siempre y cuando se observe el artículo 280 literal b) del Código Tributario; consecuentemente, la aplicación en el caso en estudio de la presunción legalmente reglamentada en el artículo 196 del Código Tributario, es en cumplimiento a lo dispuesto precisamente en el artículo 280 literal b) del mismo cuerpo legal, dada la naturaleza estrictamente procedimental del aludido artículo 196 en el entendido de que dicha disposición era aplicable, los actos realizados se efectuaron dentro de la vigencia del referido Código Tributario. La aplicación del Código Tributario y en especial de sus normas de contenido adjetivo, es legal y legítimamente posible, independientemente del impuesto interno de que se trate, pues es aplicable a todos aquellos impuestos bajo la competencia de la Dirección General de Impuestos Internos. Es de hacer notar que la postura anteriormente expuesta, es compartida por esa Instancia controladora administrativa, la cual al hablar de la naturaleza de tal disposición, inclusive para disposiciones semejantes, en Resoluciones emitidas a las nueve horas del día veintitrés de julio de dos mil tres, en Incidente Número I0207009TM y a las nueve horas del día veinticuatro de mayo de dos mil cuatro, en Incidente Número R0305008TM. Ahora bien, pareciera que la contribuyente, subyace su alzada en el aserto advertido, consistente en la supuesta omisión de facultar expresamente al fiscalizador, para los efectos de aplicar el Código Tributario, lo cual ha provocado la ilegalidad de la liquidación oficiosa del impuesto en referencia, lo que según ella, ha producido la nulidad del acto resolutorio, por constituir un acto dictado sin asidero legal que lo justifique; circunstancia que ni fáctica ni legalmente ha demostrado deba ser considerado así. Cabe analizar si lo alegado por el contribuyente como vicio o ilegalidad del Auto de Designación, produce los efectos jurídicos de nulidad del acto en comento, como ya se apuntaba, en cuanto a determinar un irrespeto a las formas

procesales, no se suscita en el presente caso, ya que las formas consideradas por la legislación pertinente han sido respetadas, en cuanto que el acto, se emitió por funcionario delegado competente, ejercidas las facultades por quien le fueron asignadas, en la comprensión del ejercicio impositivo en que estaba vigente la Ley de Impuesto sobre la Renta. Cualquier imputación de inexistencia que ponga en entredicho un problema de validez del Auto de Designación, no contiene facultación expresa de aplicar el Código Tributario a dicho ejercicio impositivo; tal imputación atrae la contra-argumentación, de que lo alegado no se adecua siquiera a lo que se señalaba en el caso de la Nulidad Relativa, mucho menos de la Nulidad Absoluta o Inexistencia; lo anterior, en atención a que el acto fue emitido por funcionario competente, con facultades previamente delegadas mediante el Acuerdo Administrativo correspondiente; el acto tiene existencia ya que reúne dentro de sí los elementos requeridos para que un acto adquiera realidad jurídica, emitido con base a los artículos 173 y 174 del Código Tributario; consolidándose sus efectos a través del acto de comunicación legal correspondiente, realizado en virtud de las reglas establecidas en el artículo 165 inciso noveno del mismo cuerpo normativo; por lo que se puede afirmar que dicho acto ha producido sus efectos jurídicos consecuentes, no advirtiéndose error, ni siquiera leve, por lo que pudiera ameritar su invalidación. Por lo que el vicio de ilegalidad alegado por la impetrante que atañe no solo al Auto de Designación, sino que contagia a todo el procedimiento, resulta no ser tal, ya que en ningún momento esta Administración Tributaria, ha asignado en exceso facultades que no le competen respecto de la administración del Impuesto en referencia, ni los actos en mención han sido emitidos por funcionario no competente, ni el despliegue de las facultades mismas, ha implicado palpar normas de contenido formal o sustantivo que no estuvieran vigentes dentro del ejercicio impositivo de 2000. El auditor designado solo puede fungir como tal, no pudiendo sobrepasar sus facultades, ni invadir otros campos de control de la Administración Tributaria. Por lo que convence a esta Oficina, que el acto es válido, y que no violenta de manera alguna el Principio de legalidad, ni produce inseguridad jurídica a la administrada; ante lo cual no son atendibles los argumentos esgrimidos por la contribuyente y en

consecuencia se confirma lo actuado y determinado por esta Dirección General.

**B) De la determinación del impuesto complementario mediante el artículo 196 del Código Tributario.**

Con el afán de ser consecuente con lo expuesto en el punto precedente, en primer lugar se reitera que el artículo 196 del Código Tributario, se comprenden dentro de las normas de Derecho Adjetivo Procedimental, en vista que no modifica en nada la estructura del presupuesto de hecho previsto por la Ley de Impuesto sobre la Renta. El cuerpo normativo vigente y aplicable resulta ser el Código Tributario, bajo los matices jurídicos siguientes: a) En materia de normas sustantivas, se aplican las normas del mencionado Código a los hechos generadores acaecidos a partir del 1 de enero de 2001, que es la fecha de entrada en vigor del referido Código, los hechos generadores ocurridos antes de la entrada en vigencia del mismo continúan rigiéndose por las normas precedentes a ese Código; b) En materia procedimental, se aplican las normas del citado código a los procedimientos iniciados en dicho Código, y las actuaciones o etapas en trámite continuarían rigiéndose por las normas que se encontraban en vigor antes de su vigencia. En segundo lugar es necesario recalcar que esta Dirección General por encontrarse sometida al Principio de Legalidad, el cual es regulado por los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 literal c) e inciso cuarto del Código Tributario, implica que en el ejercicio de la función administrativa no posee más potestades que las que la Ley expresamente le reconoce, la Administración Tributaria lo debe hacer con respeto absoluto e incondicional del citado Principio, deben ser dictados siguiendo un procedimiento prefijado según los términos de la Ley aplicable al mismo, no existen irregularidades que vicien con nulidad las actuaciones de la Administración Tributaria, ni mucho menos que con ella se haya imposibilitado el conocimiento de tales actuaciones, al haberse notificado en legal forma cada una de las actuaciones proveídas por esta Oficina; al haber partido la investigación con la emisión del Auto de Designación de auditor y haberse otorgado las Garantías fundamentales de Audiencia y de Defensa. Es necesario precisar que esta Dirección General, en la aplicación de tal presunción, también implicó para sí el

reconocimiento o admisibilidad de “costos” para el ejercicio fiscalizado, por la cantidad de \$6,808,437.39; sin embargo, no se aceptaron los \$2,640,307.73, por que los ingresos correspondientes a dichas erogaciones se generaron en el siguiente ejercicio. Se determinó que la contribuyente afectó realmente su patrimonio, en la cuantía expresada de dichas compras, una vez comprobados tales extremos, las mismas dieron paso a la determinación de forma presuntiva de rentas gravadas omitidas. Por lo expuesto resulta de nueva cuenta inadmisibles pretender que se reconozca como deducible en el ejercicio investigado, el valor de las compras no contabilizadas correspondientes al período mensual de diciembre de 2000, y que respecto a las mismas, por aplicación del artículo 196 del Código Tributario, no se imputó en tal ejercicio, ingresos omitidos en forma presuntiva; existiendo en el presente caso, una separación de costos en un ejercicio e ingresos para el otro, diseccionando así la relación entre ambos factores determinantes de la Renta Neta para el ejercicio correspondiente. Respecto a lo alegado de que la oficina fiscalizadora, agrega nuevos elementos no considerados en el Informe de Auditoría, habrá que puntualizar primero que dichos artículos fueron invocados en el Informe de Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, en Segundo Término se puntualiza también que dichas disposiciones fueron invocadas como nota aclaratoria respecto de las consecuencias jurídicas devenidas de la aplicación del artículo 196 del Código Tributario, en todo caso, la mención de tales disposiciones como nuevos elementos no considerados en el Informe de fiscalización, tampoco puede orientarse a inferir, de que con ello se esté aceptando por parte de la Dirección General que lo actuado no tiene fundamento legal; al contrario, para la determinación de los ingresos, utilizó el artículo 196 del Código Tributario. Finalmente, se devela la necesidad de acotar sobre el verdadero contenido del Principio de Tipicidad, este debería entenderse a la necesidad de establecer límites a la Potestad Sancionatoria, que desde la perspectiva tributaria, le es atinente al Estado, como sujeto activo del Tributo, ante el acaecimiento y determinación de conductas netamente infractoras de la Ley Tributaria, se puede apreciar que el Principio de Tipicidad de la manera que ha sido invocada por la contribuyente, no es congruente con la esencia del principio

mismo, dicho alegato carece de toda pertinencia y fundamentación. A manera de conclusión, la vía adecuada para que las deducciones en concepto de Costos y Gastos y otras deducciones previstas en la norma tributaria sean deducibles, es que las mismas tengan una relación directa entre los ingresos determinados; para el presente caso debe concurrir una vinculación entre el ingreso que ha sido determinado de forma presunta y los hechos existentes y demostrables que condujeron a establecer tal presunción, como lo es, el costo de la mercadería comprada y omitida de contabilizar, demostrándose lo improcedente de la pretensión de la contribuyente en su alzada de que se reconozca como costo deducible el valor de las referidas compras omitidas de registrar en el período mensual de diciembre de 2000; pues como ha quedado establecido, dicho monto no le generó ingresos en el ejercicio fiscalizado, conforme a lo regulado por el artículo 196 del Código Tributario.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

#### **A) De las inconformidades de la sociedad contribuyente**

Sostiene la parte apelante que se ha dado aplicación retroactiva al Código Tributario, ya que para el ejercicio de 2000 se debieron aplicar las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo concerniente al ejercicio de la facultad fiscalizadora, por su parte la Dirección General de Impuestos Internos aduce que es correcta la aplicación del Código Tributario. Este Tribunal advierte que para nada existe en el presente caso, aplicación en forma retroactiva del Código Tributario, ni desbordamiento de facultades del auditor nombrado por la Dirección General, ya que cuando se dio el nombramiento por medio de auto de designación pericial, que fue el día catorce de marzo de dos mil dos, notificado el mismo día, mes y año, estaba vigente el Código Tributario a partir del uno de enero de dos mil uno, siendo así aplicables los Artículos 196, y 174 del mencionado Código, y que son precisamente en los que se ha fundamentado la Dirección General de Impuestos Internos, no advirtiéndose por ello violación alguna al principio de seguridad jurídica. En efecto, cabe señalar que estas disposiciones legales reflejan en su contenido aspectos de derecho formal, ya que éstos se encuentran ubicados en la Sección Segunda del Capítulo

Tercero y bajo el Título Cuarto, todo lo cual alude a procedimientos tributarios y si a esto añadimos lo que se ha expresado en precedente de registrado bajo el Número I0302012TM, se concluye que estas reglas atienden más al Derecho probatorio y en ningún momento al Derecho Sustantivo, siendo por ello aplicable la regla del Art. 280 lit b) para el caso que nos ocupa, no importando ya el hecho de que la fiscalización atienda al ejercicio de dos mil, lo que si se volvería trascendente de estar afectándose con su aplicación disposiciones de derecho material o sustantivo. En atención a lo anterior este Tribunal estima que el informe de auditoría base de la resolución del impuesto complementario se muestra lo suficientemente claro en el seguimiento conforme a un método de investigación que ha posibilitado dilucidar sobre los hechos investigados, para así establecer cómo y por qué se han obtenido los valores que se imputan a la sociedad contribuyente y que ésta ha omitido declarar y pagar durante el ejercicio impositivo de dos mil. Asimismo, del análisis del expediente respectivo se observa que a la sociedad demandante se le concedió por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, Audiencia y Apertura a Pruebas por medio de auto de fecha veintiséis de enero de dos mil cuatro; que en el mismo auto fue requerida la sociedad apelante para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en informe de fecha veintisiete de noviembre de dos mil tres, concediéndosele plazo al efecto, en cumplimiento de lo establecido por el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario. Ahora bien, conferida la Audiencia por la Dirección General, para que manifestara su desacuerdo con el informe base, la impetrante dejó transcurrir el plazo perentorio respectivo sin manifestarse, presentando únicamente escrito dentro de la etapa de apertura a pruebas, aduciendo únicamente las razones de derecho que ahora se contestan, sin desvirtuar sobre los hechos, lo determinado por la Dirección General, por consiguiente el Tribunal considera que deben desestimarse las reclamaciones de derecho puntualizadas, por las razones ya mencionadas.

#### **B) De la Multa por Evasión Intencional (ART. 104 L.I.S.R.)**

Con respecto a la Multa por Evasión Intencional determinada conforme al Art. 104 de la Ley de

Impuesto sobre la Renta, referente al ejercicio fiscal de dos mil, este Tribunal considera que le asiste la razón a la Dirección General en relación a su imposición, en vista de que de conformidad al Artículo 104 de la Ley de la Materia la infracción ha quedado constatada según el presupuesto de presunción legal contenido en el literal e), lo que en ningún momento ha sido desvirtuado por la contribuyente social. Por consiguiente, es procedente emitir resolución definitiva confirmando todo lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 de la

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFIRMASE** en todas sus partes la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas quince minutos del día veinte de abril de dos mil cuatro, que determina a nombre de la contribuyente social "N", cuota complementaria de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil, e impone Multa por Evasión Intencional, respecto al mismo ejercicio fiscal.

### SENTENCIA No. 3

#### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día quince de abril de dos mil cuatro, que determina a cargo de la contribuyente social "F", Impuesto sobre la Renta complementario y original respectivamente, respecto de los ejercicios impositivos comprendidos del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil; y dos mil uno, conforme al artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 173, 174, 183 lit. b), 184 lit. a) y 186 del Código Tributario; asimismo, Multas en concepto de Evasión no Intencional correspondientes a los periodos de dos mil y dos mil uno, según artículos 103 de la Ley de Impuestos sobre la Renta y 253 del Código Tributario; y, por enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo legal establecido correspondiente a los períodos mensuales de marzo y julio de dos mil uno, según lo dispuesto en el artículo 247 Lit. b) del Código Tributario.

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

La Apoderada General Judicial de la contribuyente social en su calidad actuante al interponer su Recurso de Apelación básicamente expuso: Que se encuentra en total desacuerdo con el proceso seguido para determinar liquidación de oficio del Impuesto Sobre la Renta, ya que en el proceso de fiscalización se ha tenido como finalidad ulterior

el acoso fiscal y la imposición de una tasación complementaria y multas, porque se habían solicitado fotocopias en grandes cantidades, atentando así contra el Principio de Economía Procesal, ya que se les proporcionaba los libros contables así como la documentación de respaldo pero ello no era suficiente y debían sacar fotocopia de toda la documentación; además porque no se había concluido la fiscalización de un ejercicio cuando ya estaban requiriendo la información de los siguientes ejercicios tanto en Renta como en IVA, provocando el incumplimiento de dichos requerimientos, y por último porque la Dirección General ha dimensionado su potestad dando como resultados equívocos en la imposición de las Tasaciones complementarias y sanciones, atentando también contra el derecho al patrimonio de la contribuyente social pues según ella los valores a pagar son confiscatorios y le llevan a la quiebra. Además, según la contribuyente social, se le ha violentado el Principio de Legalidad dado que el método que utilizó fue "sobre base cierta", pues utilizó la documentación y contabilidad que obraba en poder de la contribuyente; pero en el presente caso se utilizó también la base presuntiva sin que en la resolución apelada se razonará sobre la observancia de ambos métodos, dando como resultado un informe y resolución viciada. Que en los períodos relacionados se ha determinado tasación complementaria con lo que se está en total

desacuerdo, dado que no se permitió la búsqueda de la documentación puesto que el tiempo otorgado no fue suficiente, ya que la documentación es numerosa y los documentos de soporte fueron traspapelados por la catástrofe de los dos terremotos de 2001. Que la auditora fiscal ha transgredido el Principio de Igualdad dado que no evalúa a los contribuyentes de igual forma, ejemplo de ello es que se efectuó compulsas y en lo contestado por los proveedores les hacen fe sin confirmar si su dicho es veraz. A su vez, la contribuyente social argumenta porque no hizo uso de su derecho de defensa por no contar con la documentación contable necesaria; pero a la fecha dice tener la documentación que corresponde para contra argumentar los argumentos de la Dirección General.

#### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL:

Que sobre el supuesto atentado al Principio de Economía Procesal la Dirección General considera que dicho Principio regulado en el artículo 3 del Código Tributario, pretende orientar las actuaciones de la Dirección General a la omisión de exigencias "innecesarias" ya que la administración tributaria solicita a los sujetos pasivos, la información y documentación "necesaria" para establecer la verdad material de la situación tributaria de estos y los contribuyentes tienen la obligación de exhibir, presentar y proporcionar, la documentación e información requerirla y a facilitar el control de conformidad a los artículos 126 y 173 literales a) y e) del Código Tributario. Además la Dirección General considera pertinente expresar, que aunque en toda investigación se tenga acceso a los Libros o Registros de los contribuyentes siempre se hace necesario respaldar esa investigación con el documental probatorio pertinente, a efecto de fundar los hechos constatados y propiciar una real y efectiva concreción de los derechos de contradicción y de defensa de los administrados, por ello no basta, con la revisión de tales registros, pues sino la auditoría derivaría en un pliego de imputaciones carentes de sustento documental probatorio huérfanas de certeza y de seguridad jurídica. En lo que respecta al planteamiento relacionado en cuanto a que se le requiere información no habiendo terminado otra

fiscalización con respecto a otros períodos o ejercicios fiscales, la Dirección General considera, que la contribuyente impetrante siempre trató de justificar la falta de anuencia para la presentación de la documentación e información requerida, en situaciones internas de desorden documental, lo cual no es causa justificante para no proporcionar la información de manera oportuna, todos los contribuyentes tienen la obligación de mantener en forma ordenada, a disposición de la Administración Tributaria, la documentación e información fiscal que ésta les requiera en el ejercicio de sus facultades de control o de fiscalización. Sobre el argumento relativo a que la cantidad de información y documentación solicitada por la Dirección era excesiva, sin otorgar suficiente tiempo para su obtención, tampoco tiene un fundamento legal que ampare tal incumplimiento ya que la Dirección siempre otorgó un tiempo razonable para que la apelante atendiera los requerimientos y más aún, cuando la Apoderada solicitaba ampliación de dichos plazos, y la administración tributaria siempre mostró consideración ante los argumentos vertidos concediendo la ampliación solicitada. Otra de las muestras de esta táctica dilatoria practicada por la impetrante para retrasar la emisión de la resolución es el hecho de argumentar que por no constar con el personal suficiente no podía atender en tiempo los requerimientos de la Dirección, lo cual bajo ningún punto de vista constituye una real imposibilidad para ello, ya que hacer uso únicamente del personal que perfilara como el idóneo e indicado para solventar las interrogantes e inquietudes planteadas por la administración. Es así como se ha logrado constatar que ésta se dedicó únicamente a retrasar el trabajo de la Administración Tributaria, ya que en 4 oportunidades solicito prórroga en plazos justificando su petición únicamente en que la documentación solicitada no podía recopilarse en corto tiempo, sin que ello sea considerado como justificante legal. Sobre el argumento planteado por la impetrante respecto a que la Administración Tributaria ha dimensionado su potestad sancionatoria dando como resultado equívocos en la imposición de las tasaciones complementarias y las sanciones, dicho argumento se vuelve aventurado e inviable, ya que la Administración ha procurado el fiel cumplimiento del debido proceso y se ha convertido en garante de todo principio con arraigo constitucional. Es más las multas

impuestas por evasión no intencional del impuesto se aplicaron respecto del ejercicio impositivo de dos mil, con base en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por haberse cometido tal infracción en la vigencia de la mencionada Ley, aplicando el uno por ciento (1%) sobre el monto del impuesto determinado; asimismo en lo concerniente al ejercicio impositivo de dos mil uno, y de conformidad al artículo 253 del Código Tributario, se aplicó como multa el porcentaje del veinticinco por ciento (25%) del impuesto omitido determinado; lo anterior demuestra que la aplicación de la multa no devino de porcentajes inventados por esta Oficina, si no los establecidos en la ley respectiva, Lo anterior descarta de manera categórica que la fiscalización y determinación realizada por la Dirección a la contribuyente haya sido motivada por aspectos subjetivos, al contrario, son demostrativas de la objetividad y legalidad. Sobre el argumento de que se utilizó además de la base cierta la base presuntiva, sin que en la resolución apelada se razonara sobre la observancia de ambos métodos, dando como resultado un informe y resolución viciados, afectando con ello la seguridad jurídica y transgrediendo el Principio de Igualdad. Sobre el particular la Dirección General manifiesta que en definitiva no se ha hecho uso de presunciones, ya que la información de terceros corresponde a la base cierta; puesto que para verificar el valor reclamado por la impetrante en concepto de Costos de Venta durante los ejercicios impositivos en estudio, la Dirección realizó requerimientos de información a los proveedores de la misma y dichos proveedores atendieron el requerimiento formulado y remitieron a la Dirección la información requerida, en virtud de la cual se constató que la contribuyente apelante no registró ni declaró correctamente las compras efectuadas durante los ejercicios 2000 y 2001. Por lo tanto se llegó a la conclusión que, la sociedad impetrante configuró la infracción de evasión no intencional del referido Impuesto. Por lo tanto la Dirección General considera que legalmente, la concreción de la base cierta no está ligada de manera absoluta a la utilización exclusiva de la información y documentación en poder de los contribuyentes y de acuerdo al literal a) del aludido artículo 184, el factor determinante para identificar y calificar de base cierta a la base utilizada lo es que, **"la existencia del hecho generador del impuesto se pueda conocer en forma directa por medio de**

**los elementos existentes"**. Ahora bien, el legislador tributario no exige que ese conocimiento directo de la existencia del hecho generador tenga que devenir exclusivamente de la documentación e información que obra en poder del contribuyente, por ello utiliza a manera ejemplificante y no taxativa, en el literal a) en mención, la frase siguiente **"sirviéndose entre otros de..."**, de ahí que no quepa interpretar que la base cierta debe apoyarse únicamente en documentación e información en poder del contribuyente, sino que se apoya en toda aquella información y documentación que permite conocer en forma directa la existencia del hecho generador del impuesto. Por tal razón, a la Dirección le convence que en el presente caso la base de liquidación utilizada es la base cierta y no la base presuntiva. En cuanto a las compulsas realizadas, las mismas constituyen un procedimiento de rigor en cada auditoria y permiten corroborar si las operaciones registradas y declaradas por los contribuyentes auditados son acordes a las que efectivamente realizaron con sus proveedores. Es decir que esas solicitudes de información se ubican dentro del proceso de fiscalización en la etapa de producción probatoria la cual ejecuta la Administración Tributaria desde el inicio de la auditoria hasta que es emitido el informe de auditoria correspondiente; es así que una vez culminada la auditoria, los resultados de la misma se hacen del conocimiento de los contribuyentes para que en esa etapa procesal, estos puedan controvertir, tanto el soporte legal como el fáctico; no obstante, la contribuyente fiscalizada no ha podido demostrar legalmente que lo informado por sus proveedores no sea verdadero, sino que se ha limitado a proferir imputaciones de supuesto fraude que hace recaer sobre aquellos alegando al mismo tiempo no haber tenido un plazo para desvirtuar del dicho de los mismos, lo cual es totalmente falso, ya que habiéndole notificado en legal forma la oportunidad procesal de Audiencia y Apertura a Pruebas a las quince horas nueve minutos del día dieciséis de marzo de dos mil cuatro, durante los plazos concedidos la recurrente no ejerció los derechos otorgados. De ahí que, no existe violación al Principio de Igualdad, pues la información proporcionada por los proveedores se incorpora en el informe de auditoria, y éste se hace del conocimiento del contribuyente. Es decir, que la Administración Tributaria no da fe ciega a la

información que proporcionan los proveedores compulsados antes de liquidar el impuesto, sino que, previamente a realizar ese acto liquidatorio ubica en un plano de igualdad el dicho de los proveedores contra las pruebas que el contribuyente pueda aportar, esa ubicación en un plano de igualdad se concretizó cuando la Administración Tributaria concedió a la recurrente la oportunidad de desvirtuar el contenido del informe de auditoria. Sobre los plazos concedidos para aportar la información y documentación requerida, fueron demasiado cortos ya que la documentación es numerosa, encontrándose además traspapelada a raíz de los terremotos de enero y febrero de 2001, ya que las oficinas administrativas de la recurrente se vieron dañadas a raíz de dicho siniestro. Los requerimientos de información fueron realizados en más de una ocasión, y además de ello, al haber sido postergados en varias oportunidades, siendo finalmente aportada la documentación requerida por parte de la contribuyente, aunque de manera programática y con indiscutibles intenciones dilatorias; la contribuyente siempre justificó la impuntualidad en el cumplimiento a los requerimientos en situaciones internas de desorden documental, lo cual no es causa justificada para no proporcionar la información oportunamente, ya que, todos los contribuyentes tienen la obligación de llevar los registros suficientes que reflejen de manera actualizada las operaciones que realizan. Ahora bien, cuando la entrega inoportuna de esa documentación pretenda justificarse en situaciones de caso fortuito o fuerza mayor, el justo impedimento debe demostrarse, lo cual no ocurre en el presente caso, siendo que la auditoria en cuestión y los respectivos requerimientos de información y documentación se realizaron hasta el año 2002, por lo tanto no hay lugar a la pretensión planteada sobre el particular ya que, la Administración Tributaria además de conceder tiempos razonables en los requerimientos de información, realizó en la mayoría de casos más de un requerimiento sobre el mismo tema, lo que le permitió ganar más tiempo en algunos de los requerimientos en los que no lo solicitó expresamente.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

De los agravios planteados por la contribuyente

### a) Del acoso fiscal

La contribuyente social ha argumentado que ha existido lo que comúnmente se le ha llamado como "acoso fiscal"; no obstante sus argumentaciones van en el sentido que se le están fiscalizando otros períodos tributarios y hasta en otros impuestos, por lo que dice que ha hecho imposible cumplir con los requerimientos de la Dirección General; sin embargo este Tribunal no le encuentra relevancia jurídica como para declarar "ilegal la resolución recurrida, en el sentido que dicha aseveración jamás fue comprobada por parte de la apoderada y por ende este Tribunal al carecer de comprobación no deberá acceder a lo alegado por la impetrante, debiéndose confirmar lo actuado por la Dirección General al respecto. En el mismo sentido la apoderada trata de enmarcar el requerimiento excesivo de fotocopias como acoso fiscal o "terror fiscal", lo que tampoco se ha comprobado por parte de la apelante, siendo el acoso fiscal una situación de hecho que puede desembocar en un abuso o desviación de poder, siendo el medio idóneo de comprobación el testimonio o confesión en su caso, situación que no se planteó en el presente procedimiento, por lo que deberá también desestimarse lo enunciado por la recurrente al respecto.

### B) Violación al Principio de Economía Procesal

La recurrente social ha manifestado que la Administración Tributaria ha violentado el Principio de Economía Procesal debido a que le ha solicitado fotocopias en grandes cantidades a pesar que se le había proporcionado los libros contables así como la documentación de respaldo. Este Tribunal en casos ya resueltos con anterioridad se ha pronunciado en el sentido que la Dirección General no puede requerir al contribuyente en la obtención de documentos por medios fotostáticos porque la ley le otorga la facultad sólo en lo que respecta a requerir originales (Art. 173 lits. a) y e) del Código Tributario), debiendo por tanto entenderse que la contribuyente social lo ha hecho con un sentido de colaboración administrativa y sobre lo cual ha podido negarse, por lo que es procedente confirmar el actuar de la Dirección General, criterio éste que se encuentra plasmado en sentencia de las nueve horas del día veinticinco de junio de dos mil cuatro, incidente de apelación marcado bajo la referencia N° I0305011TM. Por

consiguiente, queda en claro que no ha podido violentarse el Principio de Economía Procesal, en vista que la Dirección General no ha compelido a la contribuyente de manera reiterada como para imputársele la incurrancia de los gastos, sino que es la propia contribuyente la que ha colaborado al respecto ofreciendo entregar las fotocopias solicitando plazos para ello. De esta manera, debe confirmarse lo actuado por la Dirección General.

### **C) Fiscalización por base presunta**

La contribuyente social a través de su apoderada aludida ha manifestado que se ha violentado el Art. 184 del Código Tributario en el sentido que la auditoria practicada, partió de la documentación que la contribuyente proporcionó por lo que deduce que se hizo en base cierta, pero que la Dirección ha utilizado también la base presuntiva lo que considera violación al Debido Proceso; no obstante, A este Tribunal no le convence lo alegado debido a que la causa pretendida esa pretensión carece de fundamentación, ya que no manifestó la causa por la cual considera que se ha violentado el referido artículo del Código Tributario, sin perjuicio de la prevención que le hiciere este cuerpo colegiado para que ampliara su pretensión en tal sentido; por lo que este Tribunal más que con la facultad oficiosa de revisor de la legalidad y legitimidad de los actos de la Dirección se limita a examinar el medio que ha utilizado la referida oficina tasadora que es en base cierta, en virtud que no sólo porque lo ha manifestado la Dirección General en ese sentido, sino porque en informe justificativo de la Dirección General se señala que las compulsas realizadas, constituyen un procedimiento de rigor en cada auditoria y permiten corroborar si las operaciones registradas y declaradas por los contribuyentes auditados son acordes a las que efectivamente realizaron con sus proveedores, es decir que el legislador tributario no exige que ese conocimiento directo de la existencia del hecho generador tenga que devenir exclusivamente de la documentación e información que obra en poder de la contribuyente, sino que se puede apoyar en toda información y documentación que permite conocer en forma directa la existencia del hecho generador del impuesto, lo que denota que la determinación de la base imponible en este aspecto se ajusta a datos y hecho reales de la contribuyente social que es propia de la base

cierta, pues en ningún momento se estima la cuantía del hecho generador sino que se acierta en su monto exacto según la operación habida.

### **D) LOS PLAZOS CONCEDIDOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS ATENTAN CONTRA EL DERECHO DE DEFENSA.**

La contribuyente alega, asimismo, que los plazos concedidos por la Dirección General de Impuestos Internos son muy cortos para la presentación de la documentación requerida por la misma. Empero este Tribunal aclara que la etapa donde la contribuyente considera que los plazos han sido violatorios a su derecho de defensa por ser demasiados cortos es propiamente en la de fiscalización y que como ya se dijo es una etapa de carácter unilateral donde la Administración averigua, investiga, fiscaliza de una forma oficiosa los elementos del hecho generador ya sea para corroborar la declaración jurada o para determinar impuesto si fuere omiso, por lo que el contribuyente medianamente ordenado no tiene mayor carga que la de colaborar oportunamente con la Administración en la información requerida; más bien, su intervención debió de manifestarse hasta en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, que es donde la contribuyente tiene la oportunidad procesal de desvirtuar lo fiscalizado por la Administración Tributaria y que en el caso de autos, a la contribuyente social se le concedió el plazo legal para escucharle y que se defendiera en la fase contradictoria pero que no aportó prueba alguna por manifestar que no la tenía a disposición, justificándose en el hecho notorio de los terremotos del año dos mil uno, sin que haya presentado prueba o elementos de juicio para justificar su pérdida tal como lo ordena el Art. 108 numeral cuarto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, aplicable al momento del siniestro, con la justificación de la pérdida o extravío por el hecho notorio del terremoto o en su caso como lo alega la contribuyente que el siniestro le provocó desorden o "traspapeleo" de la documentación, lo que cronológicamente desde la fecha de los siniestros a las fechas de requerimiento de la información ya habían transcurrido más de dos años, tiempo suficiente, según el entender de este Tribunal, para que proporcionara la documentación que ha alegado de



indisponible. Ahondando a lo anterior, este cuerpo colegiado le concedió el plazo legal para que aportare dicha documentación y nombró Analista para que verificare la documentación que manifestó tener disponible, cuando cronológicamente ya habían transcurrido tres años ocho meses después del último de los siniestros alegados y en esta oportunidad tampoco proporcionó documentación alguna que desvirtuara el informe de auditoria base de la resolución venida en apelación. En virtud de lo anterior, se considera que no se le ha violentado el derecho de defensa a la contribuyente social debido que procesalmente se le han concedido todas las oportunidades para que se manifestare y proporcionara la documentación que expresó no tener disponible en su oportunidad por los referidos siniestros, pero lo cierto es que tanto la Dirección General, que le requirió más de una vez y este Tribunal que designó Analista Económico Tributario para recibir la documentación; de ahí que no quepa justificar que sea debido a los "plazos cortos" que no se pudo defender porque es obvio que no hizo uso del Derecho de Defensa, debiéndose entonces desestimar lo alegado escuetamente por la apoderada al respecto.

#### **E) Confiscatoriedad de las Multas**

Expresa sobre este punto la contribuyente social que las multas determinadas son confiscatorias, partiendo del hecho que si se dieron algunas deficiencias, son atribuibles al personal y no a la política de la administración de la Sociedad. Ante tal aseveración el Tribunal tiene a bien aclarar en lo que respecta al Principio de Confiscatoriedad que alega, que por no estar en juego el Principio de Capacidad Económica o el de Progresividad no encuentra motivo alguno por el cual debe atenderse dicho reclamo, sobre todo considerando que tal enjuiciamiento debe hacerse desde una perspectiva constitucional de la cual el Tribunal carece de competencia, para calificar los alcances de dicho Principio toda vez que no hay legislación que lo desarrolle, correspondiendo entonces al Tribunal Constitucional asumir los alcances de ese Principio, en caso de estar implícito en la Constitución, cuyo enjuiciamiento debe hacerse a la luz de los valores, derechos fundamentales y demás principios constitucionales, considerando así que la actuación administrativa se apega estrictamente a los presupuestos de Ley, los que solo pueden ser cuestionados en sede

constitucional, desestimándose por tanto la pretensión planteada. y siendo el último punto de expresión de agravios, el Tribunal pasa a la revisión de las sanciones impuestas.

### **DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES**

#### **1) Multa por Evasión no Intencional**

En cuanto a las multas por Evasión no Intencional de los ejercicios impositivos 2000 y 2001 contempladas en el Art. 103 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y el Art. 253 del Código Tributario, respectivamente, se ha constatado la infracción, por la Dirección General de Impuestos Internos, al corresponderse su calificación en razón al incumplimiento acaecido; asimismo, la imposición de las sanciones lo ha sido en la cuantía mínima del 1% y del 25% sobre el impuesto determinado en los períodos ya señalados y no siendo necesario razonarse sobre su imposición, ya que no hay margen para ponderar administrativamente la sanción, este Tribunal procede a la confirmación, conforme a precedente R0305002TM de las once horas treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil cuatro.

#### **2) Multa por no enterar el pago o anticipo de cuenta fuera del plazo establecido, correspondiente a los periodos mensuales de marzo y julio de dos mil uno.**

No obstante haber dado cumplimiento la contribuyente social al mandato legal establecido en el artículo 247 literal b) del Código Tributario, en cuanto a la declaración del Anticipo a Cuenta, pero no en lo referente al pago de la suma calculada en concepto de Anticipo a Cuenta por los ingresos brutos obtenidos en los períodos de marzo y julio de dos mil uno, el hecho de no haberse computado los ingresos brutos percibidos para tales períodos, constituye una clara contravención al artículo 247 literal b) ya relacionado, y siendo así, se establece la atenuante del Artículo 261 numeral 1) del referido Código por haber presentado el pago voluntariamente, aplicando de tal manera un 75% menos de la multa impuesta. Por lo que este Tribunal frente a la relación circunstancial previa y lo establecido en las disposiciones legales aplicables, así como también en base a precedente No. R0308003M de las once horas quince minutos del día veinte de septiembre de dos mil cuatro; resuelve en cuanto a

confirmar la sanción que establece la Dirección General junto con su respectiva atenuante.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFIRMASE** en

todas y cada una de sus partes, la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día quince de abril de dos mil cuatro, a nombre de la contribuyente social "F", por los Impuestos, multas y montos relacionados al inicio de la presente sentencia.

#### **SENTENCIA No. 4**

##### **CONTROVERSIA**

Recurso de apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas veintisiete minutos del día quince de abril de dos mil cuatro, a nombre de la Contribuyente Social "C" por medio de la cual se determina cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil y se sanciona en concepto de Multa por Evasión No Intencional del Impuesto respecto del mismo ejercicio impositivo.

##### **ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:**

El Representante Legal de la Sociedad apelante, en su escrito de interposición del Recurso expone: Que se le notificó cuota complementaria por el ejercicio 2000, por lo que en el derecho de audiencia con fecha 04 de marzo expresaron la inconformidad de la tasación de impuesto sobre un activo vendido el cual es exento de Impuesto sobre la Renta y no fue aceptado el procedimiento, por lo que nuevamente expresa ante este Honorable Tribunal de Apelaciones lo siguiente: Que se compró un terreno urbano, con la finalidad de construir las oficinas administrativas de la sociedad, pero por razones de financiamiento bancario se incorporó como un inventario de los terrenos que la empresa posee. Con fecha 08 de febrero de 2000, la empresa por razones financieras optó por vender el terreno antes citado, mencionando que durante el transcurso de los 5 años de tenencia, no se invirtió valor alguno, ni en su mantenimiento. Que la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Art. 4 inciso 12) de las Rentas no gravables y el Artículo 15 del inciso 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, podemos mencionar: 1) El terreno adquirido y

vendido ocasionalmente después de cinco años de posesión, no se compró con ánimo de revenderlo (Art. 15 Inciso 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta); 2) La Empresa se dedica desde hace 21 años a la compra de terrenos rústicos, para urbanizarlos y después construir viviendas mínimas, a excepción de esta venta jamás compramos bienes inmuebles para revenderse, refaccionándolos o para darles mantenimiento, máxime cuando son urbanos; 3) La finalidad de la empresa según la Escritura de Constitución es: Urbanizar y construir viviendas (por lógica al final de esta cláusula se expresa "En general efectuar cualquier clase de negocios permitidos por la Ley y otras actividades lícitas), razón por la cual nos da el derecho de comprar y vender terrenos según lo manifiesta el párrafo 4 del informe, con la única razón que esta empresa no lo ha hecho en forma masiva; 4) El Decreto Legislativo No.841 del 03 de octubre de 1996, es claro y no deja duda alguna de su procedimiento, así como su Reglamento; 5) Consideramos que cometimos el error de no presentar el formulario 47-1 para expresar la ganancia de capital y el valor exento del terreno adquirido, así como expresar su historial pero este procedimiento no da derecho a la tributación; 6) También consideramos el error del personal que los asesoró para hacer cambios en el formulario de los Impuestos sobre la Renta, ya que la utilidad exenta de ¢950,000.00 fue borrada de la casilla No.405 del Cuadro de Operaciones no gravadas del ejercicio e incorporado en el No.504 como un gasto y costo que la Señorita Auditor lo razona como una evasión del impuesto.

##### **ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

La Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en las que la

contribuyente social apelante apoya su impugnación, procede a rendir su informe justificativo haciendo notar que el impetrante no manifiesta razones de hecho ni de derecho, evacuando el punto sobre la venta de los terrenos y; así mismo no se pronuncia sobre el punto referente a las operaciones efectuadas en el estudio de auditoria correspondiente al gasto por depreciación de vehículo y de la cancelación de Impuestos e intereses de los años 1997, 1998 y 1999; de la siguiente manera:

**1) El terreno adquirido y vendido ocasionalmente después de cinco años de posesión, no se compró con ánimo de revenderlo (Art. 15 inc. 2) del reglamento de la ley de renta.**

Que en la fiscalización habida se determinó que en el rubro de los COSTOS OBJETADOS la sociedad contribuyente se reclamó un valor total de ¢950,000.00, el reparo de esos costos se realizó por las razones siguientes: Según lo dispuesto en el Artículo 28 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se determinó a la impetrante objeción al costo de venta, ya que la contribuyente se reclamó en la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de dos mil, un costo mayor al que legalmente le correspondía. Incluyó en el costo de venta el monto de la utilidad obtenida por la venta de cinco terrenos propiedad de la sociedad investigada y según registros contables, cada uno tenía un costo de adquisición por un valor de ¢250,000.000,00 totalizando la suma de ¢1,250,000.00, comprobándose que dicha suma fue incorporada por la sociedad apelante al saldo de su inventario inicial. Luego de esto se comprueba que dicha sociedad vendió los cinco terrenos citados por la cantidad de ¢440,000.00 cada uno, haciendo un total de ¢2,200,000.00 según escritura pública de compraventa, comprobándose en el proceso de fiscalización que la impetrante al 31 de diciembre de 2000, realizó la respectiva desafectación de inventario según comprobante contable número 15 de fecha 31 de diciembre de 2000, abonando la cuenta 115-Inventarios y sub-subcuenta 1150103-Terrenos, operación que fue registrada en el Libro Diario Mayor Auxiliar, comprobándose que el saldo del inventario final al 31 de diciembre de 2000, no incluye el costo de los terrenos cinco terrenos vendidos, lo cual se evidencio en el libro Diario-Mayor y Balance General al 31 de

diciembre de 2000, obteniendo la alzada una utilidad por la cantidad de ¢950,000.00 por la venta de dichos terrenos. Esta oficina emitió requerimiento de fecha 15 de julio de 2003 en el cual se solicitaba que presentara información referente a fotocopia de comprobante contable número 1 y explicación de la razón del porque al efectuar el cierre contable del ejercicio impositivo de 2000, se trasladó el saldo al 31 de diciembre de 2000 de la cuenta 131-construcciones en proceso, a la cuenta 115-Inventarios por un valor de ¢9,749,643.31, siendo el saldo acumulado al 31 de diciembre de 2000 de la referida cuenta 131-Construcciones en Proceso de ¢8,989,663.36, lo cual es notable una diferencia cargada de más de la cuenta 115- Inventarios por la cantidad de ¢759,979.95, comprobándose en su contabilidad por medio del Libro de Diario-Mayor legalizado y en la partida de cierre. Por lo que la parte alzada presentó a la Oficina fiscal, escrito en el que manifestó: Explicar los ingresos exentos reflejados en el estado de resultados correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil, por un valor de \$108,571.43, este valor es la utilidad de la venta del inmueble ubicado en 3ª Calle Poniente que fue vendido en un valor de \$251,428.57, el cual la empresa ya tenía mas de dos años de poseerlo. Tales explicaciones presentadas por la impetrante no son razones técnicas, ni mucho menos razones legales que evidenciaran en su momento la existencia de ingresos exentos por la cantidad de ¢950,000.00, o que la misma se trate realmente de costos incurridos durante el ejercicio investigado; aún más, si el mismo monto la impetrante lo incluyó en la declaración de Impuesto sobre la Renta como renta gravada ya la vez como costo de venta; ya la vez en el estado de resultados lo presenta como ingresos exentos. De ahí que, esta Oficina objetara dicha cantidad debido a que se reclamó un costo mayor al que legalmente le correspondía en la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de 2000, no constituyendo dicha cantidad costo de venta, sino utilidad por la venta de los terrenos antes citados.

**2) La empresa se dedica desde hace 21 años a la compra de terrenos rústicos, para urbanizarlos y luego construir viviendas mínimas, a excepción de esta venta jamás han**

**comprado bienes inmuebles para revenderse, refaccionándolos o para darles mantenimiento, máxime cuando son urbanos; ya que la finalidad de la empresa según la escritura de constitución es: urbanizar y construir viviendas (por razones lógicas, toda sociedad en esta cláusula de la finalidad, al finalizar se expresa "en general efectuar cualquier clase de negocios permitidos por la ley y otras actividades lícitas), razón por la cual nos da el derecho de comprar y vender terrenos según lo manifiesta el párrafo 4 del informe, con la única razón que esta empresa no lo ha hecho en forma masiva.**

Que al verificar la escritura de constitución de la sociedad objeto de estudio, se puede advertir en la cláusula III-Finalidad y Operaciones, literal "I) realizar toda clase de actos complementarios, anexos y conexos sobre inmuebles o muebles tendientes a la obtención de los objetivos aludidos", el literal g) que señala "la compra, explotación, enajenación, constitución de gravámenes o arrendamiento sobre bienes de cualquier clase y naturaleza necesarios para el desarrollo de sus operaciones" y literal II) cita: "II) en general efectuar cualquier clase de negocios u operaciones permitidos por la ley". Como puede observarse con lo anteriormente expuesto, dicha sociedad en atención a la generalidad de actividades lícitas que ésta puede llevar a cabo, perfectamente puede adquirir terrenos con fines de ser vendidos pues no existe una finalidad limitada. Ante tal situación, se advierte al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que la estructura contable de la alzada atiende a la naturaleza de su actividad económica, lo cual al mismo tiempo se comprobó con las escrituras públicas de transferencia de los cinco inmuebles ubicados en Tercera Calle Poniente, Barrio la Merced, ciudad y departamento de San Miguel. Determinándose que los actos realizados por la impetrante consistentes en la venta de los citados inmuebles son congruentes con el objeto social o actividad económica desarrollada.

3) El decreto legislativo no. 841 del 03 de octubre de 1996, publicado en el diario oficial no. 201, tomo 333 de fecha 25 de octubre de 1996, es claro y no deja duda alguna de su procedimiento, así como su reglamento; consideran que cometieron el

error de no presentar el formulario 47-1 para expresar la ganancia de capital y el valor exento del terreno adquirido, así como expresar su historial, pero este procedimiento no da derecho a la tributación.

Sobre este aspecto esta Dirección General expresa: Que la conditio sine qua non, o sea el requisito indispensable para que el producto, ganancia, beneficio o utilidad originada en la transferencia de un bien inmueble se deba o pueda considerarse como renta no gravada, siendo pertinente remitirse a lo establecido en el artículo 4 numeral 12) inciso primero de la ley de Impuesto sobre la Renta, que los requisitos que deben "privar en las operaciones de transferencia de bienes inmuebles para que las utilidades que de ellas generan, se constituyan en rentas no gravables, requisitos entre los cuales se encuentra, el que debe verificarse la ausencia de la dedicación habitual a la compra venta de bienes inmuebles. La impetrante dentro de sus actividades desarrolladas se encuentra como operación gravada la venta de dichos terrenos, constatándose que su actividad ordinaria consistió en la venta de casas y lotes, concluyéndose que existe habitualidad en la realización de dichas operaciones; advirtiéndose por parte de esta Oficina que al referimos al concepto de habitualidad debemos remitirnos a lo que establece el artículo 15 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo que sobreviene en una confusión por parte de la impetrante en el sentido se observa que ha reflejado en el estado de resultados al 31 de diciembre de 2000, dicha utilidad como ingresos exentos; y reflejados en la declaración de Impuesto sobre la Renta para dicho ejercicio como Costo de Venta.

**4) También consideran el error del personal que asesoró a la contadora, de hacer cambios en el formulario de los impuestos sobre la renta, del cual fotocopiaron las enmendaduras que se le efectuaron, no cambiando el tributo del ejercicio, ya que la utilidad exenta de €950,000.00 fue borrada de la casilla no. 405 del cuadro de operaciones no gravadas del ejercicio e incorporado en el no. 504 como un gasto y costo que la señorita auditor lo razona como una evasión del impuesto al alterar los costos y gastos, no considerándose la primicia que el orden de los factores no altere el producto declarado.**

Que la impetrante en ningún momento ha demostrado que efectivamente en la Oficina Fiscal, se le haya dicho que la utilidad obtenida por la venta de los inmuebles en referencia se debía incorporar a las deducciones, llámese estas, costos, gasto u otras deducciones; lo cierto es que, al haber incorporado dicho valor como un gasto, a la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de su estructura básica impositiva, es obvio que le haya ocasionado un incremento improcedente a las deducciones, y como resultado a que pagara un impuesto inferior al que le correspondía. Y es que, la ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 28 inciso primero, enuncia claramente que lo que se detrae de la Renta obtenida son "costos y gastos", pero nunca "utilidades, ganancias o beneficios"; por lo que tal procedimiento es congruente con el procedimiento que se utiliza bajo el enfoque financiero, debido a que para obtener las utilidades netas, a los ingresos obtenidos se le detraen los costos y gastos de operación incurridos, pero no cabe bajo ninguna lógica económica encaminada a determinar tal utilidad, restar también utilidades, beneficios o ganancias; no resultando pertinente alegar una supuesta indicación u orientación de parte de los empleados de esta Administración Tributaria. En relación al rubro de los costos y gastos, esta Oficina hace referencia a que la opinión vertida por la Corte Suprema de Justicia, en resolución emitida a las ocho horas ocho minutos del día siete de septiembre de 2001; establece que en cuanto a las deducciones de los costos y gastos, relacionados con la ley de Impuesto sobre la Renta, de la siguiente manera: la ley de Impuesto sobre la Renta en lo referente a las deducciones de los costos y gastos para efectos de computar la Renta Neta, se inspira en el Principio Universal de que los costos y gastos reclamados para ser deducibles de los ingresos, deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de la fuente de ingresos. Por lo que en atención al citado principio tributario sobre los gastos y a lo dispuesto en el artículo 29 numeral 13) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se pueden considerar deducibles aquellos costos y gastos que aún cuando estén expresamente señalados tengan el carácter de indispensables para la producción del ingreso gravable o conservación de su fuente, resultando claro que la objeción efectuada por esa Dirección General, no puede considerarse dentro de la gama de

deducciones establecidas en la ley tributaria pertinente.

5) Otras consideraciones de aspectos de derecho no alegados relacionadas con el proceso de fiscalización.

Que todos los actos de comunicación que constituyen la espina dorsal sobre la cual descansa el proceso de liquidación de impuestos, como lo son el auto de designación de auditor, el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución de tasación de impuestos, fueron hechos del conocimiento de la sociedad, fiscalizada cumpliendo con los requisitos que el Código Tributario estipula, habiendo satisfecho en todos los casos, la finalidad de dichos actos, cual es, la de permitir el ejercicio real e irrestricto de los administrados de sus derechos de audiencia y de defensa. Como puede observarse no ha existido irregularidades en el conocimiento del proceso de fiscalización, de audiencia y apertura a pruebas y de la resolución de tasación del Impuesto y Multa por parte de esta Dirección General, ni se han obviado en la notificación de las referidas actuaciones, requisitos que el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación establecen, cumpliéndose en todos los casos citados, con la finalidad de los actos de comunicación, propiciando materialmente a la mencionada sociedad el ejercicio de los derechos de audiencia, defensa, contradicción y acceso a los medios impugnativos que le competen; no procediendo en este orden de ideas, pretender por parte de la impetrante que ese Tribunal de alzada resuelva revocar la resolución proveída.

#### **6) Respetto de la imposición de multa.**

Que la contribuyente apelante no ha manifestado de manera expresa y directa razones de inconformidad con la multa por evasión no intencional impuesta en la resolución venida en alzada, no obstante esta Oficina estima pertinente realizar las consideraciones siguientes sobre la multa en cuestión. Como puede comprobarse en el expediente respectivo, que esta Dirección General, efectuó a la referida contribuyente el requerimiento de subsanación a que se refiere el artículo 261 del Código Tributario, el cual se realizó de manera expresa en el auto de audiencia y apertura a pruebas que le fuere notificado a dicha contribuyente. En ocasión a dicho

requerimiento, esta Dirección General realizó un llamamiento legal a dicha contribuyente para que ésta subsanara las circunstancias que a juicio de esta Oficina la habían hecho incurrir en la infracción de evasión no intencional del impuesto, sin embargo dicha contribuyente no atendió el aludido requerimiento, ni se pronunció sobre el mismo, ya que, pese a que presentó escrito evacuando la audiencia realizada y manifestó su inconformidad con el contenido del informe de auditoria, no se pronunció sobre la subsanación requerida, obviamente por que adujo no estar de acuerdo con los hechos principales que configuraban la infracción. Asimismo, sobre la infracción atribuida le fue concedido el plazo de audiencia y aportación de pruebas sin que haya desvirtuado la existencia de la misma. La sanción impuesta lo fue con base a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al establecer que la declaración presentada era incorrecta por haberse comprobado en la liquidación de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 2000, que se dedujo costos y gastos que legalmente no le correspondían.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

#### **a. De las inconformidades de la sociedad contribuyente**

Que sobre la objeción al costo por la cantidad de ¢950,000.00; el Tribunal advierte que dicho monto corresponde a la utilidad obtenida en la venta de cinco porciones de terreno que forman un sólo cuerpo, la que fue incluida como costo en la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 2000, y que según consta del expediente, la adquisición de los inmuebles data del 26 de diciembre de 1995, ascendiendo el valor de los mismos según la escrituras de compraventa de los inmuebles a ¢1,250,000.00, habiéndose registrado en el Activo Realizable Inventarios subcuenta Terrenos, tal como se puede apreciar a folios 7 del libro Mayor Auxiliar y a folio 84 del Libro Diario-Mayor; que en fecha 8 de febrero de 2000, se vendieron los inmuebles por la cantidad de ¢2,200,000.00 registrándose dicha operación como venta en la cuenta contable Bienes - Terrenos-Urbanizados; asimismo, de los registros contables principales y auxiliares se constató que

los mismos fueron descargados de la cuenta Inventarios y llevados al Costo, sobre lo cual no existe cuestionamiento por parte de la alzada. La contribuyente social pretende desvirtuar la objeción a los costos en que el terreno fue adquirido y vendido ocasionalmente después de cinco años de posesión, que no se compró con ánimo de revenderlo sino se adquirió con la finalidad de construir allí las oficinas de la empresa, pero que al no posibilitarse ello por falta de financiamiento, se optó por transferirlo a terceros, con el resultado de la ganancia de capital, que consideran que el error cometido fue no presentar el formulario 47-1 para expresar la Ganancia de Capital y atribuyen al personal de la Administración Tributaria que asesoró a su contadora de hacer cambios en el formulario de Impuesto sobre la Renta. La Dirección General, por su parte sostiene que el tratamiento correspondiente es el de renta ordinaria, en vista que lo registró como un bien del Activo Realizable, siendo que por la naturaleza de la sociedad, su objeto social es transferir inmuebles, la construcción y lotificación, o parcelación propiamente, y que bajo estas circunstancias, la venta se ha manifestado como un bien del Activo Realizable. El Tribunal, por su parte abrió a pruebas, etapa en la cual la alzada se limitó a proporcionar el libro Diario Mayor, Estados Financieros, detalle de Activos Fijos, partidas de diario y escritura de compra venta de terrenos lo cual reafirmaba que los terrenos formaban parte del Activo Realizable y no del Fijo; al producirse la prueba y verificar el analista Tributario Contable informó en síntesis, que los inmuebles fueron adquiridos en 1995 y que se registraron en la cuenta de Inventarios; que cuando se realizó la venta de los inmuebles su registro se efectuó en la cuenta de Ventas según su catálogo de cuentas; que en el Estado de Resultados proporcionado, la utilidad en la venta de los inmuebles se refleja como ingreso exento, no obstante, en tal declaración de Impuesto sobre la Renta, la utilidad obtenida por la venta de los inmuebles precitados se incorporó como Costo de Venta, constatándose por medio de los registros contables, que la operación de compra venta de dichos inmuebles la alzada, les ha dado el tratamiento que se corresponde con una operación ordinaria propia de su giro y para nada ha proporcionado prueba alguna que demostrara que el bien transferido en verdad resultaba ser un bien de Activo Fijo, a

pesar de ser razonable la afirmación existente en que nunca se ha dedicado a la compraventa de inmuebles urbanos, pero como se viene advirtiendo, al registrarlo en la cuenta de Inventarios se estaba considerando ya aunque en forma aparente, que dentro del giro de la misma se sumaba la actividad de compraventa de inmuebles urbanos, todo lo cual reafirma el hecho de que la contribuyente debió comprobar sus afirmaciones, tales como el hecho de haber buscado financiamiento para construir sus oficinas administrativas, decidirse por la venta del inmueble sin afectar el giro mismo de la sociedad. Por consiguiente, le convence al Tribunal, que en el presente caso, la cuestión se ha manifestado como una situación de hecho que ameritaba de las pruebas pertinentes, sin que al respecto se hubiere aportado para nada siquiera elementos de juicio o indicios que pudieran haber motivado la dilucidación mediante resoluciones para mejor proveer, siendo que la reclamación quedó en meras afirmaciones de la sociedad apelante, y sin embargo, de la producción de prueba habida en esta instancia ha quedado confirmado sobre los elementos de juicio utilizados por la Dirección General para determinar la liquidación de oficio en base a la obtención de renta ordinaria, razón por la que debe confirmarse lo actuado sobre el particular por la Administración. Sobre la objeción a los gastos por depreciación, por la cantidad de Veintisiete mil ocho Colones con Cincuenta Centavos (¢27,008.50) y por gastos no deducibles correspondientes al pago de impuestos sobre la renta e intereses de los ejercicios de 1997, 1998 y 1999 por la cantidad de Ciento cincuenta y siete mil, quinientos noventa y nueve Colones Exactos (¢157,599.00), la alzada en su escrito, de fecha 24 de enero de dos mil cinco, presentado por el representante legal a folios 62 del incidente de apelación manifiesta estar de acuerdo con dichas

objeciones y por ende no rebate tales rechazos los cuales ascienden a Ciento ochenta y cuatro mil, seiscientos siete Colones cincuenta centavos de Colón (¢184,607.50). Por lo anterior procede la confirmatoria de dicha objeción.

#### **b. Sobre la Multa por Evasión no Intencional**

.En cuanto a la Multa por Evasión No Intencional contemplada en el Art. 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha constatado la infracción por la Dirección General de Impuestos Internos, al corresponderse su calificación en razón al incumplimiento acaecido y constatado por dicha oficina; asimismo, la imposición de la sanción lo ha sido en la cuantía mínima del 1% sobre el impuesto determinado, no siendo necesario razonarse sobre su imposición, ya que no hay margen para ponderar administrativamente la sanción, y en este sentido procede su confirmación, toda vez que hubo requerimiento sin haber atendido lo pertinente, de acuerdo a criterio establecido en sentencia de las nueve horas del día treinta de junio de dos mil cuatro, Referencia Inc. Número R0305020TM.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, **RESUELVE: CONFIRMASE** en todas sus partes la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas veintisiete minutos del día quince de abril de dos mil cuatro, que determina a nombre de la contribuyente social "C", cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil y Multa por Evasión No Intencional del Impuesto respecto al mismo ejercicio impositivo.

## **CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

### **CONSULTA No. 1**

En atención a su escrito de fecha siete de enero del presente año, por medio del cual en su carácter actuante solicita que con base en el artículo 5 de la

Ley de Simplificación Aduanera, se evacue su consulta relativa al impuesto específico a la importación de bebidas alcohólicas.

Que el Decreto Legislativo 543 de dos mil cuatro, reformas la Ley Reguladora de Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, modificaría el artículo 43 en el sentido de cambiar las tasas aplicables al contenido alcohólico y diferenciar por tipos de bebidas, para efectos del impuesto a la importación de bebidas alcohólicas.

El artículo 24 del referido Decreto establecería que las normas tributarias sustantivas referentes a hechos generadores regirán a partir del período tributario mensual siguiente al de la fecha de entrada en vigencia.

El Diario Oficial en que habría de aparecer publicado el texto auténtico del Decreto Legislativo No. 543 de fecha dieciséis de diciembre de dos mil cuatro aún no se encuentra en circulación a la fecha.

Por sentencia dictada en proceso de inconstitucionalidad de las diez horas con veinticinco minutos del día veintisiete de junio de dos mil, publicada en el Diario Oficial No. 131, Tomo 345 del día trece de julio del mismo año, se estableció la siguiente jurisprudencia de interpretación constitucional:

“Una ley ya existente para que sea obligatoria debe ser publicada.

Es la publicación la que le da vigencia a la ley, es decir la que la pone en vigor de la observancia. La publicación es la condición o requisito sine qua non para la vigencia de la ley, en consecuencia ninguna ley obliga si no ha sido publicada en el Diario Oficial (Art. 140 Cn.; Arts. 6,7, y 89 del Código Civil); que la fecha de la publicación es la fecha del periódico oficial y por consiguiente esa es la fecha para contar el plazo de su vigencia; que la fecha del periódico y realidad material de existencia deben concurrir efectivamente, en caso de que no coincidieren ambas situaciones el requisito de publicación no estaría constitucionalmente cumplido; y la señalada publicación sería inconstitucional; que el efecto legal de tal declaratoria de inconstitucionalidad sería que la ley no tendría vigencia, vale decir no obligatoria, y los plazos para que obligara se contaría a partir de la publicación correcta de dicha ley. La Sala comparte las premisas del argumento consignado en los anteriores párrafos... La Sala considera que el retardo en la puesta en

circulación del órgano oficial sí produce efectos en la fecha de vigencia de la ley... Esta Sala está pues convencida que la publicación que exige la Constitución hace referencia a una efectiva y real publicación o dicho con otras palabras, la puesta en circulación del órgano oficial en que aparece la ley constituye la real publicación...” Con los antecedentes expuestos, ¿es aplicable al período mensual de enero de dos mil cinco la tasa reformada del impuesto a la importación de bebidas alcohólicas, siendo que el Diario Oficial en que aparecería publicada la reforma que la establece no ha circulado a esa fecha?.-

#### **OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

Sobre el particular, esta Dirección General, tiene a bien manifestarle lo siguiente: Que conforme a lo dispuesto en el artículo 2 inciso final de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas en relación con el artículo 45-A inciso segundo de la ley en mención, la facultad relacionada con el impuesto específico a liquidar en la importación de bebidas alcohólicas compete a la Dirección General de la Renta de Aduanas.

Es decir, que en materia de importaciones referentes a las bebidas en mención, la potestad legal de pronunciarse sobre situaciones jurídicas relacionadas con ese hecho generador recae sobre la autoridad aduanera.

Sobre ese particular, el artículo 5 de la Ley de Simplificación Aduanera faculta a cualquier persona con interés legítimo, para que dentro de los actos previos a la declaración, pueda efectuar consultas por escrito a la autoridad aduanera, relacionadas con la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que regulen procedimientos aduaneros, la clasificación arancelaria, la valoración aduanera, los tributos que se causen con motivo de las operaciones aduaneras o sobre cualquier otro asunto que tenga relevancia tributaria, debiendo dicha autoridad dar la respuesta pertinente dentro del término de diez días hábiles siguientes a su recepción.

El artículo 4 del Código Aduanero Centro Americano, establece que la autoridad aduanera recae en el Director General de la Renta de Aduanas y no en el Director General de Impuestos Internos.



Consecuentemente al versar la consulta planteada en su escrito de mérito sobre aspectos relacionados a la importación de bebidas alcohólicas, cuya materia es competencia de la Dirección General de la Renta de Aduanas y no de la Dirección General de Impuestos Internos, esta

Dirección General se encuentra imposibilitada legalmente de poder pronunciarse sobre el particular, debiendo dirigir su consulta a la autoridad aduanera que conforme a la ley resulta ser la competente.

## CONSULTA No. 2

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual solicita que su representada sea exonerada de la declaración y pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que en el Diario Oficial de fecha veinticuatro de julio de dos mil dos, se menciona que es una institución exenta del IVA.

### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Al respecto, esta Dirección General tiene a bien manifestarle:

Que en el sistema normativo tributario salvadoreño las exenciones fiscales indefectiblemente deben emerger de una ley, atendiendo a los postulados del principio de reserva de ley que regula el artículo 131 ordinal 11 de la Constitución de la República de El Salvador, que en lo conducente establece “Corresponde a la Asamblea Legislativa, Decretar de una manera general, beneficios e incentivos o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios”; y el artículo 6 literal b) del Código Tributario que prescribe que “se requiere de la emisión de una ley para otorgar exenciones, exoneraciones, deducciones o cualquier tipo de beneficio fiscal”. Y según puede apreciarse, del tenor de lo dispuesto en el artículo 144 de la Constitución de la República de El Salvador, los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organizaciones internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta Constitución, prevaleciendo el Convenio o tratado en caso de conflicto con la ley. Bajo ese contexto, las exenciones de impuestos otorgadas a través de tales instrumentos también se encuentran comprendidas y enmarcadas dentro del Principio de Reserva de Ley, siendo en ese sentido, perfectamente válidas y aplicables en nuestro

ordenamiento jurídico tributario, según lo dispuesto en los artículos anteriormente enunciados y a lo estipulado en los artículos 5 literal b) y 64 del Código Tributario. Ahora bien, en el presente caso existe un acuerdo entre el Gobierno de la República de El Salvador y la entidad que representa, el cual fue ratificado por la Asamblea Legislativa, mediante el Decreto Número 904, emitido el día cinco de julio de dos mil dos, publicado en el Diario Oficial Número 137, Tomo Número 356, del día veinticuatro de julio del mismo año, que regula en su artículo 4, que para facilitar la realización de sus actividades, la Organización estará exenta del pago del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y los derechos aduaneros causados por: a) La importación de maquinaria y vehículos y equipo necesarios para la buena marcha de la Organización, con hasta un máximo de cuatro vehículos cada cinco años. A tales fines los vehículos importados no serán vendidos en el territorio nacional, hasta que no haya transcurrido ese plazo, de ser vendidos en el territorio nacional, deberán de cumplir las obligaciones tributarias que establezca la legislación de la materia; b) la importación y exportación de publicaciones, libros educativos, filmes y cualquiera otros textos o documentos de promoción que la organización importe o publique dentro de sus actividades oficiales y c) la importación de mobiliario y equipamiento para el funcionamiento de la entidad. Sobre la base de tales consideraciones y encontrándose de manera expresa y específica en el aludido acuerdo la exención del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, únicamente para los casos de los literales a), b) y c) antes enunciados, no es necesario que esta Oficina emita resolución en la cual se exonere del pago del impuesto en comento tales hechos, ya que la aludida exención se encuentra constituida de pleno derecho. Cabe agregar que si la entidad solicitante, realiza hechos generadores que no

estén contemplados dentro de las exenciones que señala dicho Acuerdo respecto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tendrá la obligación de responder del pago del impuesto en comento que se genere por la realización de tales hechos; asimismo mientras continúe inscrita como contribuyente del IVA, deberá cumplir con la obligación formal de presentar las declaraciones mensuales respectivas, ya que de conformidad a lo establecido en los artículos 91 del Código Tributario y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del

plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración tributaria, sea en calidad de contribuyentes o de responsables, aún cuando ella no de lugar a pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias respectivas, siendo para el caso que nos ocupa dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, ya que el incumplimiento a tal obligación conlleva a la imposición de la sanción contenida en el artículo 238 literal a) del Código Tributario.

### CONSULTA No. 3

En atención a escrito, mediante el cual en lo sustancial se expone ante esta Administración Tributaria que están siendo objeto de retención del 10% por parte de la sociedad para la cual laboran; basándose en el artículo 156 reformado del Código Tributario. Pero según el artículo 151 del Código Tributario reformado, dice: que debemos pagar Pago a Cuenta del 1.5% de sus ingresos mensuales, por lo que solicitan que esta Dirección General les aclare dicha situación.

### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular esta Dirección General con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, vierte su opinión en los términos siguientes: Que el artículo 151 del Código Tributario, fue reformado recientemente por medio de Decreto Legislativo 497 de fecha veintiocho de octubre de dos mil cuatro, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No. 365, de fecha diez de diciembre de ese mismo año. Entre las principales modificaciones que se realizaron al aludido artículo 151 se destacan las siguientes: Se concluyó dentro del régimen de recaudación del Pago a Cuenta los siguientes sujetos que antes de la referida reforma no se encontraban obligados a pagar a cuenta: 1) Las personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes de Impuesto sobre la Renta; 2) Sucesiones, fideicomisos; 3) Los Transportistas; 4) Los profesionales Liberales respecto de las rentas que no están supeditadas al sistema de retención en la fuente. Como puede observarse, los transportistas han sido incluidos por el legislador en el artículo 151 del Código Tributario dentro del pago a

cuenta de manera específica y expresa. Por tal virtud, no debe confundirse a los transportistas con las personas naturales titulares de empresas que el mismo artículo define como los comerciantes que venden bienes o mercaderías; o con los profesionales liberales, que concretamente comprende a los profesionales con título universitario que obtienen rentas provenientes de su profesión en el ejercicio liberal. Además el artículo en referencia los identifica de manera individualizada como sujetos pasivos distintos e independientes entre si. Antes de la vigencia de la reforma en mención, los transportistas de carga terrestre personas naturales no estaban obligadas a pagar a cuenta, sino que conforme a lo dispuesto en los literales c) y d) del artículo 156 del Código Tributario ahora derogados, estaban obligados al sistema de retención en la fuente, lo que implicaba que a quien le prestaban el servicio de transporte estaba obligado a retenerles el 2.5 si el transportista era contribuyente inscrito de IVA y el 5% si el transportista no era contribuyente inscrito en IVA. Es de aclarar, que los transportistas constituidos como personas jurídicas (sociedades) aún antes de la reforma en mención, ya se encontraban sujetos al sistema de pago a cuenta, conforme a lo dispuesto en el artículo 151 del Código Tributario. A partir del 19 de diciembre de 2004, fecha de entrada en vigencia de las reformas realizadas al Código Tributario, a los transportistas personas naturales, ya no se les aplica la retención a que se refiere el artículo 156 del Código Tributario, sino que se les incluye al igual que los transportistas personas jurídicas dentro del sistema de pago a cuenta, razón por la cual, quienes reciben servicios de transporte no se

encuentran obligados a efectuar la retención del 10% a que se refiere el aludido artículo 156, ya que los transportistas personas naturales, a partir de esa fecha les asiste la obligación de pagar por su propia cuenta en concepto de anticipo a cuenta el 1.5% de sus ingresos brutos mensualmente. Por lo que, en el presente caso los peticionarios, en su condición de transportistas personas naturales, de conformidad al artículo 151 del Código Tributario, están sujetos a partir del día diecinueve de diciembre de 2004, fecha de entrada en vigencia de las reformas realizadas al Código Tributario, al sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del Anticipo a Cuenta expresamente regulado en dicha disposición legal, el cual es un mecanismo de pago anticipado del referido tributo, que es aplicable a los ingresos

brutos obtenidos por rama económica y deberán declararse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria; y de acuerdo a lo prescrito en el artículo 1.5% sobre ingresos brutos.

Finalmente, es pertinente reiterar que las personas que desarrollen la actividad de transportistas, al encontrarse sujetas al sistema del anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta, de una forma expresa en el artículo 151 del Código Tributario, no les es aplicable la retención establecida en el artículo 156 del Código Tributario, por aquellos ingresos que reciban por servicios en concepto de transporte.

# 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: 2244-3000

## UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

Torre3, Nivel 2, Ala B  
Teléfono: 2244-3571  
Telefax: 2244-7218

Email: [defensordgii@mh.gob.sv](mailto:defensordgii@mh.gob.sv)



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

