



R esoluciones

MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS
INTERNOS

RESPONSABLES

Licenciado
Luis Alonso Barahona
Avilés

Director General

Licenciado
José David Avelar

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:

defensordgii@mh.gob.sv

Marzo - 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 [10](#)

CONSULTAS EVACUADAS POR LA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS 31

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 el señor "J" en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad "A", impugnando de ilegales los actos administrativos que se detallan así: a) Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, las ocho horas del día catorce de marzo de dos mil uno, que determinó a cargo de su poderdante, la suma de novecientos treinta y dos mil cuatrocientos cincuenta y nueve colones (¢932,459.00) en concepto de IVA, correspondiente a los períodos tributarios del uno de marzo al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; y b) Resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las nueve horas quince minutos del día veintiocho de enero de dos mil dos, que confirmó la anterior resolución.

ALEGATOS DE LA PARTE ACTORA

El apoderado de la parte actora expresa en su demanda que en el informe de auditoría, el auditor fiscal considera que su mandante debió incluir en las Cuentas de Ingresos o Productos el total de los valores que recibió en efectivo de parte de las sociedades M, e I., para el pago de planillas de sueldos, cotizaciones al ISSS y otras prestaciones laborales al personal de seguridad y mantenimiento asignado a cada una de las sociedades antes mencionadas; sin reconocer el auditor que su mandante recibió esos valores en calidad de reembolso de gastos incurridos por su cuenta, agregando que el primero de septiembre de 1992 y 15 de abril de 1995, su mandante y las sociedades antes mencionadas suscribieron **CONVENIOS Y MODIFICACIONES** equivalentes a Contratos de mandato en los que su poderdante se comprometió a contratar al personal que asignaría en las labores de seguridad y mantenimiento en los inmuebles de su propiedad de las expresadas sociedades y estas a cambio se obligaron a efectuar el reembolso de los gastos que

por su cuenta incurriese su poderdante. Por tal motivo no se afectaría como Costos o Gastos de Operación, el monto incurrido para el pago del personal asignado a dichas sociedades por ser éstas las pagadoras efectivas de esos gastos y las que tenían derecho para reclamárselos en sus contabilidades dentro de los Costos y Gastos; de ahí hubiese sido un error calificar (en la contabilidad de su poderdante) como Ingresos o Productos de Operación los valores recibidos en concepto de "reembolsos de Costos o Gastos de Operación" de que se tratan, por ser dichas sociedades las que lo reclamaron dentro de las deducciones a sus productos. Este lo abordó el Analista del Tribunal de Apelaciones y en su dictamen confirmó que "de acuerdo a los resultados de la investigación se puede concluir, que la naturaleza que presta la sociedad "A" corresponden a la asignación de personal para mantenimiento y vigilancia a las sociedades M., e I., determinando que para la realización de tal actividad existe reintegro de dinero por dichas sociedades, que se aduce corresponde al pago de planillas de sueldos por cuenta de terceros, aunado a ellos y de acuerdo a registros contables se constató que el Gasto es reclamado por las sociedades adquirentes de dichos servicios. A juicio del apoderado de la sociedad demandante, del resultado del mencionado dictamen se desprende, que el monto de los reembolsos de gastos que recibió su poderdante durante marzo a diciembre de 1998, para el pago de planillas al personal de vigilancia y mantenimiento asignado a las sociedades citadas, constituye la excepción de las adiciones a la base imponible que establece la letra a) del Art. 51 de la ley de IVA, en consideración a los términos acordados en los instrumentos equivalentes a Contratos de Mandato, en los que las sociedades en mención se convirtieron en mandantes de su representada y en ese sentido no podría calificarse como hecho generador del IVA a los valores recibidos como reembolso de gastos. Que al auditor designado se proporcionó los respectivos instrumentos o contratos de mandato sin que los tomara en cuenta, pues de forma arbitraria consideró como ingresos

afectos al IVA, el total de valores recibidos calificándolos como ingresos y débitos no declarados en su informe de auditoria y sus anexos; considerando el apoderado de la demandante, que con dicha actuación se trasgredió el derecho de libre contratación que establece el Art. 23 de la Constitución, por no respetar los términos acordados en los convenios o contratos de mandato suscritos entre su poderdante y las sociedades referidas, violando además el Art. 47 de la Ley del IVA que claramente establece lo que debe tomarse como base imponible del impuesto, consiguientemente se interpretó de forma indebida lo dispuesto en los artículos 3, 16, 17, y 47 de la Ley de IVA. Continúa el apoderado de la demandante, que se violó el derecho de audiencia (Art. 11) ya que cuando se notificó el auto de audiencia y apertura a pruebas que cita el Art. 144 inciso 4° de la Ley de IVA, no se hizo entrega material de la copia del informe de auditoria de fecha veinte de septiembre de 2000, y sus anexos que sirvieron de base para la liquidación de impuesto. En razón de lo anterior, no fue posible examinar su contenido y debido a que el plazo de diez días conferido para manifestar inconformidad u objeciones a los conceptos vertidos por el auditor fiscal en su informe (que no tuvo a la vista por no haberlo recibido), su intervención se limitó a presentar un escrito y de forma genérica se pronunció en contra de los datos vagos contenidos en el auto de audiencia y apertura a pruebas, sin poder ejercer una defensa real y efectiva. Por otra parte, no se dio a conocer el informe que rindió la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se relaciona en la resolución respectiva por lo que se considera que se violó el Art. 147 de la Ley del IVA, el cual establece que “todas las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos deberá “notificarse”, independientemente sean éstas trascendentes o no, pero que en todo caso, para el contribuyente investigado todas las actuaciones son “importantísimas” por estar en juego sus intereses. Argumentando finalmente que existe violación al Art. 144 incisos 2° y 5° de la Ley del IVA, ya que a su juicio a la Dirección General corresponde la facultad de designar a los auditores y tal facultad no puede ser delegada porque no lo autoriza dicha normativa, y que si bien la Ley Orgánica de la DGII en el Art. 8 permite al Director General y Subdirector General “poder delegar una o más de las facultades que esa ley les confiere a cualquiera de sus funcionarios,

técnicos y empleados”, no significa que en base a esta última ley pueda delegarse las facultades de que para el caso (designación de auditores) otorga la Ley del IVA a la Dirección General, ya que la delegación que permite el Art. 8 de la LODGII son de atribuciones que esta ley le confiere al Director General o Subdirector General, las cuales están orientadas al aspecto eminentemente administrativas y de organización dentro de la oficina tributaria. Sentada la anterior premisa, la parte actora señala que el auto de designación del auditor es ilegal porque no fue el Director General o Subdirector General el que la otorgó y partiendo del supuesto que tal auto se hubiese dado con base a una delegación concedida por el Director General o Subdirector General, la delegación sería ilegal pues violaría el Art. 144 de la Ley de IVA debido a que no autoriza delegar la facultad de designación de auditor. Con relación a los argumentos jurídicos de la pretensión: Argumenta que los valores recibidos en concepto de “reembolsos de Costos o Gastos de Operación” de parte de las sociedades involucradas, se enmarcan dentro de la excepción a que hace referencia la letra a) del Art. 51 de la Ley de IVA, pues se trata de gastos incurridos por cuenta de éstas para el pago de planillas de salarios y otras prestaciones laborales al personal asignado a dichas sociedades, según los términos acordados en los Convenios y Modificaciones o Contratos de mandatos celebrados con dichas sociedades. Que debieron respetarse los términos acordados en los respectivos contratos de mandato, por lo que al hacer caso omiso a los mismos se violó el derecho de libre contratación que establece el Art. 23 Cn. y lo dispuesto en el Art. 47 de la indicada ley Tributaria. La falta de entrega material del informe de auditoria que cita el Art. 144 de la precitada ley tributaria, violó el derecho de audiencia y por ende el derecho de defensa que establece el Art. 11 Cn., infringiendo además el Art. 147 de la ley tributaria en mención, por no haberse notificado el informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas. En vista que el auto de designación de auditor no fue otorgado por el Director General, el referido auto es ilegal y todas sus consecuencias por violar el Art. 144 incisos 2° y 5° de la precitada ley tributaria en el cual se establece que dicha facultad es exclusiva de la Dirección General y por tanto no puede ser delegada por no autorizarlo dicha normativa. De Ahí que si el referido auto se dio en base a una delegación concedida por los

funcionarios antes dichos, esa delegación de facultad sea ilegal por no permitirlo la ley de IVA.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dirección General de Impuestos Internos al rendir su informe sostuvo que en lo relativo al procedimiento de fiscalización aplicado, que en base al Art. 3 de la Ley Orgánica de la DGII en relación con el Art. 142 de la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (aplicable al caso), ejerció la potestad de fiscalización respecto a las transferencias de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la sociedad "A" durante los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 1998, de la forma que dispone el Art. 144 de dicha ley. En ese sentido designó auditor mediante auto de las ocho horas del once de julio de 2000, notificado en legal forma el día diecinueve del citado mes y año, Que en el ejercicio de la facultad fiscalizadora aplicó el marco legal previamente establecido y ejecutó las atribuciones que la Ley del IVA otorga. La aplicación de los artículos 3, 16, 17, 48 literal h) y 51 de la Ley del IVA, se hizo de forma objetiva. En base al Art. 3 que disponía "Para interpretar si un hecho constituye o no uno de los hechos generadores del impuesto, y para determinar la procedencia de la aplicación del mismo, tendrá a su realidad efectiva, prescindiendo de la forma o denominación de los actos, convenciones o figuras con que los interesados la exterioricen", se interpretó que los convenios celebrados entre la sociedad demandante y las sociedades M., e I., constituyen hechos generadores del IVA, ya que en la realidad efectiva la demandante no actúa en carácter de comisionista como asegura, sino que recibe cantidades de dinero por el servicio que presta, hecho que desvirtúa la no-onerosidad de los convenios y que perjudica el interés fiscal. La realidad efectiva y los resultados de sus actos fueron base para determinar los hechos generadores a los que se aplicó el principio de igualdad con relación a otros contribuyentes que realizan la misma actividad económica y que pagan el impuesto correspondiente que en este caso se pretende evitar al alterar la forma jurídica del contrato con la realidad onerosa con que lo realiza. Respecto al Art. 17 literal a) de la Ley del IVA que determina que los servicios son

"prestación de toda clase de servicios sean permanentes, regulares, continuos o periódicos", su texto literal es claro para entender que la actividad que realiza la demandante es una prestación de servicios que causa el IVA cuando se paga total o parcialmente la remuneración, como señala el Art. 18 literal e) del mismo cuerpo legal. Sobre el Art. 48 literal h) de la precitada ley, la base imponible específica en la prestación de servicios es el valor total de la contraprestación que determina que para el cálculo del IVA, en el caso de autos sea "el total de ingresos recibidos", de las sociedades con las que suscribió los convenios de prestación de servicios, pues no existe evidencia de que la contribuyente fiscalizada actúe como comisionista o mandataria. Referente al Art. 51 letra a) de la Ley de IVA, no puede considerarse que las sumas pagadas a los empleados de la demandante fueran a nombre de las otras sociedades, ya que los mismos empleados tienen una relación laboral directa con la sociedad demandante y no con las otras sociedades; y que las actividades que realiza la sociedad demandante, solamente esta ejerciendo actividades propias de su giro: "prestación de servicios de administración, vigilancia, mantenimiento y limpieza en condominios, oficinas, centros comerciales" estipulados en la respectiva escritura de constitución. Sobre la base de las disposiciones legales antes citadas y su aplicación misma desvirtúa la violación al principio de seguridad jurídica alegado, ya que sobre la base de las mismas se determinó el IVA omitido al realizar hechos generadores y obtener ingresos gravados con dicho impuesto, los que al calificarlos indebidamente como operaciones de terceros no los declaró ni pago el respectivo tributo, hecho que perjudica el interés fiscal e incumple la ley. En el respectivo expediente aparece el acta de notificación en la cual consta que se entregó copia del auto de audiencia y apertura a pruebas de las y copia del informe de auditoría en mención, y que los recibió un empleado del apoderado de la sociedad demandante. Lo anterior demuestra que la contribuyente tuvo conocimiento previo al pronunciamiento de la resolución de liquidación, de los hechos que motivaban el acto y los antecedentes y por tanto la oportunidad de ejercer las acciones que tuviera a bien considerar y poder desvirtuarlos. En cuanto a que se violó el art. 23 de la Constitución por no respetar los términos de los Convenios suscritos y sus modificaciones o

Contratos de mandato y el Art. 47 de la Ley de IVA, se aclara al respecto. La contribuyente tiene la libertad de contratar lo que desee con cualquier persona y en la forma que mejor le parezca a sus intereses; pero si lo que pretende es evadir los tributos a que está obligada por la actividad económica que realiza, no debe perderse de vista que la Administración Tributaria tiene potestad para interpretar las actuaciones de los contribuyentes de la forma que señala el Art. 3 de la precitada ley (ley vigente a la época) si un hecho se constituye o no como hecho generador del tributo, en atención a la realidad efectiva y prescindiendo de la forma o denominación de los actos, convenciones o figuras jurídicas con que se exterioricen los interesados. La misma Sala puede verificar de los mismos convenios de donde se estipula un mandato gratuito, habiendo sido nombrada mandataria de las sociedades para administrar y supervisar al personal de vigilancia y limpieza de las mismas, pero de la interpretación al hecho se concluye que en realidad existe una prestación de servicios de vigilancia y limpieza a favor de las sociedades en mención y por los que se recibe una remuneración; al tipificarlo de la forma que señala la peticionaria omite el pago del IVA pretendiendo con ello ampararse en una elusión fiscal, de donde puede afirmarse que la Administración Tributaria no se entromete en los asuntos privados de los administrados, pero no puede desentenderse de las obligaciones que la ley le impone sobre el cobro de impuestos generados por la actividad económica que realizan los contribuyentes. En este caso no existe la violación al Art. 23 de la Constitución, pues como se reitera se atendió a la realidad efectiva del negocio celebrado con las demás sociedades. Sobre la supuesta violación al Art. 144 incisos 2º y 5º de la Ley del IVA por considerar la demandante que el auditor que practicó la fiscalización fue designado por funcionario no apto por no estar facultado expresamente por la ley, y por que la facultad de designación solamente las tiene el Director General y el Subdirector General. Al respecto de conformidad al Art. 6 literal j) de la LODGII, compete a la Dirección General, realizar cualquier función determinada por las leyes o encomendadas por los titulares del ramo; asimismo, el Art. 7 literal e) de la normativa antes señalada dispone que corresponde al Subdirector General ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de

optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas. El artículo 144 en sus incisos 2º y 5º (de la Ley de IVA) establecía que en cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Dirección General designe, quienes tendrán las facultades que de conformidad a esta ley se les asigne en el acto de su designación, disposición aplicable al caso. Con base tales disposiciones, la División de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, emitió auto de designación de auditor, firmado por el Subdirector General de Impuestos Internos, hecho que por si solo confirma la no-existencia de delegación de firma ya que fue directamente el Subdirector General el que designó al auditor para fiscalizar a la sociedad demandante.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

El Tribunal de Apelaciones advierte que no existe violación al derecho de audiencia y que en la investigación que hizo la DGII se estableció el tipo de operaciones que realiza la demandante, en las que no incluyó como ingresos que de parte de las sociedades M., e I., de los reembolsos asentados para el pago de planillas de los empleados que prestan el servicio de mantenimiento y vigilancia las mismas, y dada la relación de dependencia que existe entre los agentes de seguridad y la contribuyente demandante debió entenderse, que lo que operó es un acuerdo entre particulares que no modificó el hecho generador en lo que respecta a la relación tributaria entre el fisco y sujetos pasivos, en el sentido de que esa forma de pago constituye una contraprestación del servicio para cubrir el pago de salarios, vacaciones, indemnizaciones y otras prestaciones laborales, en los cuales incurría la parte actora para brindar a las otras sociedades el servicio de mantenimiento y vigilancia, lo que significa que para efectos de imposición de lo pagado en planillas es para las sociedades requirentes el elemento de contraprestación por el hecho de representar así parte del precio por los servicios prestados, sobre todo, porque la contribuyente social A., recibe además una comisión por parte de las sociedades a quienes les presta el servicio antes señalado, lo que explicaría que la contraprestación de acuerdo al Art. 3 de la ley de IVA, integraría la comisión más

lo correspondiente a planillas debiendo sumarse al valor total de los servicios, ya que la suma de los dos constituiría el valor del servicio. Además, indiscutiblemente se manifestó onerosidad en estas operaciones ya que en su momento la recurrente recibe aunque bajo el concepto de reembolso, montos dinerarios que muestran la no-gratuidad de los servicios, pues para ello debería carecerse del reembolso y si a esto se suman las comisiones que denomina administración, el valor en que se incurre al prestar el servicio, equivale al monto del reembolso de gastos de planillas y comisiones. Y es que aun aceptando la tesis del reembolso de gastos por la apelante, éste siempre se gravaría conforme el Art. 51 de la ley de la materia, toda vez que se cobra en ocasión de prestar el servicio de administración. En consecuencia, el reembolso como elemento de contraprestación o propiamente como tal, debió adicionarse a la base imponible como lo hizo la Dirección General, razón por la cual se desestimó el reclamo pretendido.

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO DE LA CORTE
SUPREMA DE JUSTICIA**

FALLA:

La Sala considera que previo a entrar a conocer sobre el fondo de la pretensión planteada en el sentido de que se declare la ilegalidad de los actos relacionados al inicio de esta sentencia, es preciso aclarar que en las alegaciones finales la parte actora amplió su demanda en el sentido que la notificación del auto de designación de auditores no se realizó de conformidad a la ley, ya que la persona que firmó no fue identificada legalmente y tampoco era empleada de la Sociedad demandante, lo que a su parecer hace que todas las actuaciones subsecuentes de la DGII carezcan de legalidad. Lo anterior, indica que con ese planteamiento la actora pretendió modificar la demanda. Al respecto la LJCA, no hace referencia al término “contestación de la demanda”, pero jurisprudencialmente se ha entendido, que ésta se tiene por contestada cuando la autoridad demandada rinde su informe justificativo de la legalidad del acto que se le imputa. En esta etapa quedan delimitados los extremos del litigio (pretensión y defensa), y por ende los puntos sobre los cuales habrá que pronunciarse. En razón de lo

expuesto y con base en el Art. 53 LJCA, relacionado con el Art. 201 Prc. que ordena: “después de contestada la demanda no puede variarse ni modificarse bajo concepto alguno”, este Tribunal omitirá pronunciarse sobre el vicio de la notificación antes relacionado ya que es un punto ajeno a los planteados en la demanda. Sobre el fondo de la pretensión: La ilegalidad de los actos se hace recaer en que existe violación a los derechos de propiedad, de seguridad jurídica, de audiencia y de libre contratación que en su orden establecen los artículos 2, 11 y 23 de la Constitución. Las violaciones a los derechos constitucionales antes mencionados se sustentan en los siguientes aspectos: Aplicación indebida de los artículos 3, 16, 17, 48 literal h) y 51 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Violación al Derecho de Audiencia (Art. 11Cn.). Arts. 144 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Infracción al Art. 144 incisos 2º y 5º de la precitada ley tributaria, violación al Art. 144 incisos 2º y 5º de la ley en mención. Referente al primer punto señalado, la parte actora es del criterio que el total de los valores que recibió en efectivo de parte de las sociedades M., e I., para el pago de planillas de sueldos, cotizaciones al ISSS, recibos de sueldos y otras prestaciones laborales, al personal de seguridad y mantenimiento asignados a cada una de esas, fueron entregados en calidad de reembolsos de gastos incurridos por cuenta de éstas, en atención a Convenios y Modificaciones suscritos con las expresadas sociedades y que son equivalentes a Contratos de Mandato. Por lo antes expuesto, los valores de que se trata no deben adicionarse a la base imponible del IVA, por estar excluidos según lo dispuesto en la letra a) del Art. 51 de la Ley del IVA.

DE LA NORMATIVA APLICABLE

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, regula en el Título IV lo relativo a la “Determinación de la Obligación Tributaria”, el Capítulo I establece la base imponible del impuesto, es decir, la magnitud numérica sobre la cual ha de aplicarse la alícuota respectiva. El Art. 47 define como base imponible a la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los diferentes hechos generadores del impuesto, la cual corresponderá, por regla

general, al precio o remuneración pactada en las transferencias de bienes o en las prestaciones de servicios, sea que la operación se realice al contado o al crédito. Dicha base de cálculo puede sufrir modificaciones, tanto para aumentar como para disminuir su magnitud. Respecto a las adiciones a la base imponible, el Art. 51 dispone que para determinar la base imponible del impuesto, deberán adicionarse al precio o remuneraciones, cuando no las incluyeran, todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto. La letra a) del mismo artículo ofrece ejemplos de tales cantidades o valores: reajustes actualizaciones o fijaciones de precios o valores, pactados antes o al convenirse o celebrarse el contrato o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses por el retardo en el pago y otras contraprestaciones semejantes; gastos de toda clase, fletes, reembolso de gastos; y es que la misma ley expresamente dispone en la letra a) que no deberán adicionarse al precio o remuneración las sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios, en virtud de mandato de éste; a este respecto la excepción que se comenta obedece al hecho que el mandatario recibe de parte de su mandante las sumas necesarias para el pago de obligaciones a cargo del mismo mandante, tales como salarios de empleados, recibos de servicios, tributos, pero en todos los ejemplos mencionados, se trata de obligaciones propias del mandante, lo que significa que el mandatario las paga por mandato expreso del mandante pero no obligaciones que le sean propias, sino que se trata de obligaciones o vínculos jurídicos de cualquier índole, en las cuales el mandante ocupa el lugar de sujeto pasivo de las mismas; es decir, que el vínculo jurídico atiende al mandante, lo que se deduce del precepto legal: “sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios”, de donde se establece que si se trata de sumas pagadas en nombre del mandante pero por cuenta del mandatario, la excepción señalada por la ley en tal caso simplemente no opera y constituye parte del precio

del servicio; es decir, la ley dispone que no viable exceptuar de la base de cálculo del impuesto sumas entregadas por el mandante, que habrán de servir para cubrir obligaciones propias del mandatario, pues en tales casos si bien constituyen un reembolso de gastos contractualmente pactado entre las partes y con plenos efectos entre ellas, desde el punto de vista de la Ley de IVA, tales sumas constituyen parte de la contraprestación o remuneración pactada y por tanto se encuentran gravadas con dicho impuesto. Resulta determinante resaltar que el legislador, para efectos de conceder la excepción ya referida, exige que se cumplan los requisitos respecto de las sumas pagadas en virtud de mandato. Estos son: que las sumas pagadas lo sean: 1) en nombre del comprador, adquirente o prestatario de los servicios y 2) por cuenta del comprador, adquirente o prestatario de los servicios. Del análisis al caso planteado, resulta que la sociedad demandante, según los convenios y modificaciones antes relacionadas, se comprometió a contratar a todo el personal que se asigna para el desempeño de seguridad o vigilancia, así como el personal encargado del mantenimiento en los inmuebles propiedad de las sociedades M., e I., a cambio de ello, las personas jurídicas últimamente mencionadas se obligaron entre otras cosas, a efectuar el reembolso de los gastos en que por su cuenta incurriese la demandante. De la cláusula I del Convenio celebrado entre esta última sociedad y cada una de las otras personas jurídicas precitadas, se comprueba que el objeto del mismo era la coordinación y supervisión por parte de la contribuyente demandante del personal de mantenimiento al servicio de dichas sociedades, respectivamente, los que se encuentran destacados en las instalaciones de éstas, con el propósito que exista una única relación laboral entre el personal de mantenimiento y la sociedad demandante; lo anterior permite presumir que si bien contractualmente se estipuló que las sociedades mencionadas pondrían en disposición de la demandante las cantidades de dinero necesarias para el pago de planillas, estas planillas son obligaciones propias de la sociedad demandante, es decir, que los vínculos laborales que nacen a consecuencia del Convenio en referencia, únicamente vinculan a la sociedad A., y en tal sentido, son obligaciones suyas y no de las sociedades M., e I., las que libremente se han comprometido a reintegrar tales sumas, mediante

el referido contrato. No se resta el valor jurídico a la obligación contraída por las sociedades mencionadas, quienes por el principio de libre contratación pueden celebrar todos aquellos convenios permitidos por la ley; no obstante, ello no significa que la interpretación planteada por la demandante, en el sentido que se trata de un reintegro de gastos en virtud de mandato, sea correcta. Por el contrario, se ha demostrado plenamente que el pago de las planillas es una obligación propia de la sociedad demandante, y por ende, no constituye una obligación a cargo de las sociedades tantas veces mencionadas, sin perjuicio de que en virtud del principio de libre contratación ya dicho, las mismas se obliguen a correr con el gasto, en cuyo caso, nos encontramos, aún contractualmente, frente a un reembolso de gastos que debe adicionarse al precio o remuneración pactada, por no cumplirse los requisitos exigidos por la ley para su exclusión, ya que las mismas voluntariamente se obligaron a pagar una obligación que corresponde legalmente a la demandante, por tanto económicamente hablando es un costo que forma parte del servicio que la misma prestó. La parte actora también alega que según los Convenios que equivalen a mandatos no afectarán como Costos o Gastos de Operación las Cuentas de Resultados o Pérdidas y Ganancias de la sociedad recurrente cuando recibía los montos para el pago de planillas de sueldos, cotizaciones al ISSS y otras prestaciones laborales, debido a que las otras sociedades son las pagadoras efectivas de tales gastos y las que tenían el derecho a reclamar en sus contabilidades dentro de los Costos y Gastos el monto de tales erogaciones. En tal sentido, hubiese sido un error reflejar en la contabilidad dichos pagos como ingresos, lo que así reconoce el Técnico del Tribunal de Apelaciones, en el sentido que la operación de que se trata, consistía en una asignación de personal a las expresadas sociedades para la realización de la actividad pactada, habiendo comprobado que el reintegro es reclamado por las adquirentes de dichos servicios. Sobre el particular, debido a lo que antes se ha expuesto, en el sentido que la ley expresamente manifiesta que deberán agregarse a la base de cálculo todas las cantidades que integren la contraprestación no habiéndose demostrado que tales reintegros se efectúan en virtud del mandato de los adquirentes y a nombre y por cuenta de éstos, resulta claro que la forma de anotar

contablemente la operación no desvirtúa la existencia de la obligación tributaria de que se trata, sino por el contrario, confirma el hecho de que la demandante percibió sumas de dinero en concepto de reintegro de gastos, los cuales debieron adicionarse a la base de cálculo del impuesto, lo cual no ocurrió. Claramente se advierte que si los mismos empleados contratados hubiesen laborado para y a las órdenes de las sociedades contratantes, entonces sí hubiese constituido obligación a nombre y por cuenta de ellas. Lo mismo ocurre con el tratamiento contable que le otorgaron a la operación las sociedades mencionadas. En síntesis se aclara sobre el punto en mención, que la forma de anotar la operación en los libros, no puede sobreponerse a la ley, ya que el tratamiento contable del reintegro de gastos de que se trata en el presente caso, no logra anular por un lado la ocurrencia del hecho generador por la prestación de servicios efectuada y por el otro, no desvirtúa el hecho de que la sociedad demandante tenía la obligación de incrementar la base de cálculo de la operación, ya que las sumas recibidas en tal concepto, en realidad constituyen parte del precio de la operación pactada. Respecto a que según los términos acordados en los Convenios o Contratos de Mandato, las sociedades en mención se convirtieron en mandantes de la sociedad apelante y que por ello nunca podría calificarse como hecho generador del IVA los valores recibidos como reembolsos de gastos. Este Tribunal reitera que los valores recibidos como reembolso de gastos. Se reitera que los valores recibidos en concepto de reembolso de gastos, no constituyen por si hecho generador alguno gravado por la ley de que se trata, simplemente constituyen una adición a la base imponible del impuesto, por expresa disposición del Art. 51 de la ley del IVA. De lo anterior se establece que la incorporación a la base imponible de los valores que la sociedad demandante afirma recibió en calidad de reembolsos de parte de las sociedades tantas veces mencionadas en virtud de los Convenios y Modificaciones mencionados, se encuentra enmarcada dentro de los términos de la Ley del IVA, razón suficiente para concluir en este punto que no existe violación a los derechos de propiedad, seguridad jurídica y de libre contratación, pues tal como se ha expuesto, tales valores deben adicionarse al precio o remuneración pactada, por no cumplir con los requisitos que exige la ley para su exclusión. Sobre

la violación a la garantía de audiencia (Arts. 11 Constitución y 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios), por no hacerse entrega del informe de auditoría. La sociedad demandante reclama en concreto sobre este punto, que en el procedimiento de fiscalización y tasación seguido por la DGII en su contra, no se le dio una real participación debido a que no se notificó el Informe de Auditoría y sus anexos, el cual sirvió de base para dictar la resolución que impugna. Señala que dicha irregularidad imposibilitó examinar todos y cada uno de los cargos imputados, por consiguiente al exponer acertadamente los argumentos de defensa contra los mismos. Visto el planteamiento anterior es preciso señalar que el derecho de audiencia (consagrado en el Art. 11 de la Constitución) es un derecho de contenido procesal instituido para proteger efectivamente los demás derechos de los administrados, encontrándose relacionados con el resto de categorías protegibles constitucionalmente. En ese sentido este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, que la privación de derechos debe ser precedida de un proceso o procedimiento previo, prescrito para cada caso por las leyes respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer su razonamiento y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa, es decir condiciona a que antes de procederse a limitar la situación jurídica de una persona natural o jurídica o a privársele de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirle alegar y defender sus derechos. Sobre la Violación atribuida a la Dirección General de Impuestos Internos, ésta manifiesta categóricamente que cumplió a cabalidad con la exigencia del proceso previo y la oportunidad de defensa que ordena el Art. 11 Cn., al aplicar debidamente el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Existe prueba en este proceso, del cumplimiento por parte de la Dirección General de Impuestos Internos con el procedimiento anterior de haberle dado intervención en el mismo a la demandante y de haberle hecho entrega del respectivo informe de auditoría y sus anexos de fecha 20 de septiembre de 2000. En la respectiva acta de notificación del

auto de Audiencia y Apertura a Pruebas emitido a las nueve horas treinta minutos del día catorce de febrero de 2001, el cual fue notificado al señor U., a quien se hizo entrega de los mismos y éste manifestó estar al servicio del licenciado S., apoderado general judicial de la demandante. Los datos antes expuestos son determinantes para desvirtuar la violación de los derechos de audiencia y defensa que alega la parte actora, pues tal como se ha relacionado, hubo entrega material del Informe de Auditoría de donde se desprende que conoció con exactitud todos y cada uno de los hechos imputados en su contra. Por consiguiente, tuvo la oportunidad real de plantear las objeciones y de aportar en su caso las pruebas correspondientes a efecto de desvirtuar los incumplimientos o irregularidades establecidas a su cargo. Lo anterior permite concluir, que no existe violación a los derechos de audiencia y defensa alegados, por el contrario se ha demostrado que fueron debidamente respetados. Referente a la violación al Art. 147 la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que no se notificó el informe emitido por el Jefe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Dirección General de Impuestos Internos. El informe de que se trata es de fecha 28 de febrero de 2001, mediante el cual, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas comunica al Subdirector General de Impuestos Internos el resultado de la fase procedimental de audiencia y apertura a pruebas, en los siguientes términos: “Vencidos los plazos concedidos para que la contribuyente ejerciera sus derechos de Audiencia y Defensa, se concluye que ésta no proporcionó argumentos ni aportó pruebas de descargo idóneas y conducentes que desvirtúen el contenido del informe de auditoría de fecha 20 de septiembre de 2000”. Del mismo texto se extrae que la naturaleza del citado informe es intensa y su objeto no es más que precisar el resultado de la etapa procedimental “de audiencia y apertura a pruebas” y en vista de que no existen reclamos ni pruebas a valorar o diligencias a realizar al respecto, se prosiga con el procedimiento administrativo correspondiente. El informe en referencia no tiene incidencia limitativa en la situación jurídica de la contribuyente, capaz de quebrantar sus derechos o intereses. Cabe aclarar que el resultado de la expresada etapa procedimental, como parte del procedimiento administrativo, debe ir incorporado en el texto de

la resolución respectiva. Naturalmente al notificarse el acto administrativo final, la interesada conocerá tal resultado y sólo podrá, mediante los recursos legales que procedan, hacer las objeciones que estime convenientes. En tal perspectiva de análisis, resulta impropio pretender que la falta de notificación del informe de audiencia y apertura a pruebas del resultado de la fase de audiencia y apertura a pruebas, implica violación al Art. 147 de la Ley del IVA y por ende al derecho de audiencia que regula el Art. 11 de la Constitución. Es importante reparar en que las actuaciones de la Dirección General, a que hace referencia el citado Art. 147 son aquellas que indican directamente en el entorno jurídico de los contribuyentes y como consecuencia de ello resulten involucrados sus derechos e intereses. A este tipo de actos se orienta dicha disposición legal y es por ello que el legislador establece de forma precisa las reglas mediante las cuales dichas actuaciones deben hacerse del conocimiento a sus destinatarios a efecto de que éstos ejerzan su derecho de defensa. En vista de que el informe de audiencia y apertura a pruebas se trata actuación interna de la Administración Tributaria, la cual por su naturaleza no es de las que comprende el Art. 147 de la Ley del IVA, se concluye que no existe la violación a dicha disposición legal. Respecto a la violación al Art. 144 incisos 2º y 5º de la mencionada Ley, el apoderado de la demandante afirma que la potestad de designar auditores para fiscalizar el cumplimiento tributario de parte de los contribuyentes es exclusiva de la Dirección General y no puede ser delegada ya que dicha norma no autoriza tal facultad, sosteniendo que el nombramiento del auditor, fue emitido por la División de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos y su designación no la otorgó directamente el Director General o Subdirector General como señala la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. En razón de lo anterior, el referido auto de designación es nulo e ilegal por violar el Art. 144 de la Ley de IVA. Que si el auto de designación se dio en base a una “delegación” posiblemente otorgada por el Director General o Subdirector General esa delegación sería por no estar autorizada en la precitada ley tributaria. Según consta en el expediente administrativo, el auto de designación de auditor fue autorizado por el Subdirector General de la institución, a quien

corresponde dicha competencia de conformidad con los artículos 3, 4 y 7 letra e) de la Ley orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, lo cual implica que el auto de designación de auditores es legal. Sin perjuicio de lo anterior, en consideración a las argumentaciones expuestas en torno a la violación del Art. 144 incisos 2º y 5º de la indicada ley, resulta conveniente aclarar que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable dentro de la organización interna por autorizarlo así el Art. 6 letra j) de la Ley Orgánica, ya que por una parte es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes (lo que incluye las leyes tributarias) o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el Art. 7 letra k) otorga al Subdirector General todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General; en concordancia con lo anterior, el Art. 4 inciso 2º de la Ley Orgánica en comento, dispone que la Dirección General, contara además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, funciones, responsabilidades y atribuciones de las mismas. De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la Dirección General de Impuestos Internos (ya sea el Director General o por el Subdirector General), constituye un acto lícito y que se encuentra dentro de la esfera de las atribuciones conferidas a ella por la ley, lo que así se constata de lo dispuesto en el inciso 2º del Art. 4 de la precitada ley Orgánica, el cual confiere la facultad de establecer las funciones, responsabilidades y atribuciones de la misma, pues resulta imposible concentrar en un solo funcionario facultades de una extensión tan delicada como las que se refiere a la administración de los tributos. Desde esa perspectiva el legislador consiente que no puede recaer en una sola persona el cumplimiento de todas las facultades de las que señala la Ley Orgánica de la DGII, en esta misma ley reconoce tal realidad y por ello faculta la delegación de tales funciones administrativas. Tanto es así que el Art. 1 confiere potestad a la Dirección General en todas las actividades administrativas relacionadas con los diversos tributos contenidos en leyes tributarias

cuya aplicación le ha sido encomendada, lo que corrobora el Art. 3 de la referida ley al establecer que las funciones básicas de la Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los tributos cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley. Asimismo, el Art. 8 inciso 3° de la precitada ley confiere al Director General y al Subdirector General, la potestad de delegar una o más de las atribuciones que dicha ley les confiere, lo que incluye las facultades a que se refieren el Art. 6 letra j) y Art. 7 letra k) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. Y habiendo sido desvirtuados los puntos en que la parte actora sustenta la ilegalidad de los actos impugnados, es procedente declarar su legalidad

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31 y 32 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 ocho horas del día catorce de marzo de dos mil uno, por medio de la cual determina a cargo de la sociedad A., cuotas complementarias de IVA, correspondiente a los ejercicios tributarios de marzo a Diciembre de mil novecientos noventa y ocho; b) Que es legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas y quince minutos del día veintiocho de enero de dos mil dos, en cuanto confirma la resolución arriba mencionada; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho Común; d) En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS CONFIRMATORIAS

SENTENCIA No. 1

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diez de junio de dos mil cuatro, en la que se sanciona al Auditor Fiscal X., con multa por infracción cometida al Código Tributario, por haber presentado fuera del plazo legal el Dictamen e Informe Fiscal, respecto del período Tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, a nombre de la contribuyente social "C", de conformidad a lo establecido en el Art. 248 lit. b) del Código Tributario.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El Licenciado X., actuando en su carácter personal, al interponer Recurso de Apelación expresó agravios y manifestó no estar de acuerdo con la resolución de la Dirección General de

Impuestos Internos, por los motivos siguientes: Las circunstancias que incidieron en la presentación del Dictamen e Informe Fiscal del ejercicio de dos mil uno, después del treinta y uno de julio de dos mil dos, están razonadas de la siguiente manera: 1.- Que la obligación de dictaminarse fiscalmente, se encuentra contenida en el Art. 131 del Código Tributario; sin embargo, a la fecha del nombramiento del auditor, no se conocía la forma o requisitos que debería reunir el Dictamen e Informe Fiscal. 2.- Además se emitió una guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, con fecha 30 de mayo de 2001, sin embargo no era aplicable porque el Código Tributario no la contemplaba y no existía el Reglamento de Aplicación del Código Tributario. 3.- El Reglamento de aplicación del Código Tributario fue aprobado hasta el día once de noviembre de 2001, concediéndose hasta el día 18 de noviembre de 2001, las bases que se observarían para la emisión del Dictamen e

Informe Fiscal. 4.- La Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal de fecha 30 de mayo de 2001, quedó derogada y se comenzó a trabajar en otra Guía de Orientación que fue aprobada y divulgada con fecha 19 de junio de 2002, fecha posterior al vencimiento del plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal que determina el Código Tributario al 31 de mayo de cada año. 5.- El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría emitió la Norma para la Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por los Contadores, Públicos, que garantice que los trabajos relacionados con la preparación del Dictamen e Informe Fiscal, sean realizados con un alto grado de profesionalismo y ser congruentes con las disposiciones que regulan y norman el desarrollo y elaboración del Dictamen e Informe Fiscal.- 6.- Que teniendo conocimiento de la existencia de Normas que orientan al contador Público, para elaborar de una manera conveniente el Dictamen e Informe Fiscal, la Asamblea Legislativa aprobó un Decreto con fecha diecinueve de abril de dos mil dos, que amplió el plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal hasta el 31 de julio de 2002.- 7.- En el transcurso de la prórroga aprobada, y en vista de que no existían las bases y lineamientos adecuados para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal se gestionó ante la Asamblea Legislativa la concesión o aprobación de un plazo adicional para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal.- 8.- Al haberse agotado la prórroga aprobada por la Asamblea Legislativa al 31 de julio de 2002 y en vista de haberse rechazado la segunda prórroga, por veto Presidencial, se creó en el gremio de Contadores Públicos la dificultad de presentar de una manera razonable el Dictamen e Informe Fiscal y se dio la disyuntiva de presentarlo incompleto, plagado de errores o presentarlo de manera adecuada para el interés de la Administración Tributaria aún cuando fuera presentado con fecha posterior al 31 de julio de 2002.

RAZONES DE DERECHO

1.- Que conforme al artículo 130 del Código Tributario, el período a dictaminarse de manera regular, corresponde al período anual comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. 2.- La obligatoriedad de

dictaminarse fiscalmente, está comprendida en el Artículo 131 del Código Tributario que contiene las bases determinantes del nacimiento de la obligación tributaria formal cuando dice: a) Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones. B) haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones. Por lo que el contribuyente necesita conocer al final de cada ejercicio si cumple con cualquiera de las condiciones establecidas en el Artículo en mención, ya que este artículo es el que le da nacimiento a la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente. 3.-Que el artículo 282 del Código Tributario establece la vigencia de aplicación del mismo, que es a partir del 01 de enero de 2001, es por lo tanto, que a partir de esa fecha que debe comenzarse a cuantificar las operaciones para determinar, al 31 de diciembre de 2001, el cumplimiento de los requisitos establecidos para dar nacimiento a la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente o sea que, al establecer las bases al 31 de diciembre de 2001, nacerá la obligación de dictaminarse el ejercicio correspondiente al año de dos mil dos. Lo anterior presenta como resultado, que para el ejercicio 2001, no existió la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente y por lo tanto no existió obligación de presentar el Dictamen e Informe Fiscal para el ejercicio 2001, consecuentemente no existe infracción cometida al artículo 134 del Código Tributario, por lo que es improcedente o ilegal pretender sancionar conforme al artículo 248 del mismo Código Tributario. Asimismo, pretender exigir la obligatoriedad de dictaminarse y presentar el Dictamen e Informe Fiscal del ejercicio 2001, tomando como base las cifras plasmadas en los Estados Financieros del año 2000, siendo que el Código Tributario tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2001; significa que el Código Tributario se estaría aplicando en forma retroactiva, situación que viola el Principio Constitucional de Irretroactividad de la Ley plasmada en el artículo 21 de la Constitución.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

1.- Con Respecto a que a la fecha del nombramiento del auditor, no se conocía la forma

o los requisitos que debería reunir el dictamen e Informe Fiscal y que la Guía de Orientación de fecha treinta de mayo de 2001, no era aplicable por que el Código Tributario no la contemplaba; indicando además, que dicha Guía quedó sin aplicación al ser sustituida por la Guía de fecha 19 de junio de 2002, fecha posterior al vencimiento del plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal. Sobre el aludido alegato, la Dirección General manifiesta que con la entrada en vigencia del Código Tributario, se incluyeron nuevos mecanismos para mejorar la posibilidad de control por parte de la Administración Tributaria y garantizar así un adecuado flujo de recursos financieros. En tal contexto se regula en el artículo 129 del Código Tributario, estableciendo que el Dictamen debe constar la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente; y el Informe Fiscal, deberá contener un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos. Por lo tanto el Artículo 130 del citado Código establece las condiciones que deberán reunir los contribuyentes para dictaminarse fiscalmente, según sea por el activo poseído y/o ingresos obtenidos en el año inmediatamente anterior al que se dictamine. Que la Administración Tributaria emitió Guía de Orientación número DG-001/2001 de fecha 30 de mayo de 2001, con el objetivo de brindar una indicación general para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, para que sirva de orientación en el cumplimiento de las obligaciones de los auditores que fueron nombrados por los contribuyentes de los tributos internos; en ese sentido la Dirección General se encuentra sometida al Principio de Legalidad; sin embargo, la existencia o no de la aludida Guía de Orientación no es motivo para que el auditor nombrado no cumpliera con la obligación establecida en el artículo 134 del Código Tributario, en vista a que los requisitos legales y formales, se encontraban a la fecha de su nombramiento regulados por el Código Tributario. Respecto al argumento que la guía de Orientación número DG-001/2001, de fecha 30 de mayo de 2001, fue sustituida por la guía para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, de fecha 19 de junio de 2002, no generó ningún inconveniente, ya que los cambios realizados no fueron sustanciales; además es oportuno citar que no es cierto que la aprobación y divulgación de dicha guía haya sido

posterior al vencimiento del plazo para la presentación de los aludidos documentos, debido a que el citado plazo fue prorrogado hasta el día 31 de julio de 2002, según Decreto Legislativo número 818 de fecha diecinueve de abril de 2002, publicado en el diario Oficial número 88, Tomo 355 del 16 de mayo de 2002, vigente a partir del día de su publicación. Por lo que se considera que el referido argumento no tiene fundamento para justificar la presentación fuera del plazo legalmente establecido. 2.- En cuanto a que el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, fue aprobado el día 11 de noviembre de 2001, y publicado en el Diario oficial de esa misma fecha y fue hasta ocho días después de su publicación que tuvo vigencia de Ley, conociéndose hasta ese entonces las bases que se observarían para la emisión del Dictamen e Informe Fiscal; o sea, hasta el día 18 de noviembre de 2001. Sobre dicho argumento la Dirección General señala que es oportuno que el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, fue emitido por Decreto Ejecutivo número 117 y publicado en el Diario Oficial número 234, Tomo 353 de fecha 11 de diciembre de 2001, y con vigencia a partir del día veinte de diciembre de 2001, que el licenciado X., tuvo a partir de la vigencia del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, siete meses para presentar dentro del plazo legal establecido el Dictamen e Informe Fiscal a nombre de la contribuyente C., por lo que se considera sin fundamento el argumento planteado. 3.- Respecto a que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría emitió la Norma para la Auditoría de cumplimiento de Obligaciones Tributarias, con el propósito de garantizar que los trabajos relacionados con la preparación del Dictamen Fiscal, sean realizados con un alto grado de profesionalismo y ser congruentes con las disposiciones que regulan y norman el desarrollo y elaboración del Dictamen e Informe fiscal, siendo aprobado con fecha veintisiete de junio de dos mil dos. Sobre dicho argumento la Dirección General enmarca que la vigencia de la Norma aludida por no tener el carácter de obligatoriedad para el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001, no afecta el desarrollo y presentación del Dictamen e Informe Fiscal para el ejercicio de 2001, En tal sentido la Dirección General enfatiza que los requisitos a cumplir para la elaboración del dictamen e Informe Fiscal, se encuentran regulados en los

Artículos del 130 al 135 del Código Tributario, en relación con los artículos 64 al 68 de su Reglamento de Aplicación; en consecuencia el cumplimiento de la referida obligación, no está sujeto a la emisión de la norma en comento debido a que las disposiciones tributarias no hacen mención de sujeción alguna a la misma; motivo por el que tal planteamiento tampoco desvirtúa la infracción que se atribuye. 4.- Teniendo conocimiento de la inexistencia de Normas que orientan al Contador Público, para elaborar de una manera conveniente el dictamen e Informe Fiscal, la Asamblea legislativa aprobó un Decreto con fecha 19 de abril de 2002, que amplió el plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal hasta el 31 de julio de 2002, habiéndose publicado el día 16 de mayo de 2002, entrando en vigencia ese mismo día. Al respecto, la Dirección General expresa, que la prórroga del plazo fue motivada según el considerando III del Decreto Legislativo número 818 de fecha 19 de abril de 2002, en: “Que por ser el primer año en que se tiene que presentar el Dictamen conjuntamente con el Informe Fiscal, algunos auditores nombrados por el contribuyente, se encuentran con ciertos impedimentos técnicos que les imposibilita cumplir con dicho requisito”. En ese sentido el trabajo relacionado con la preparación del Informe y dictamen Fiscal se estaba realizando por primera vez, se concedió la prórroga en comento, es decir, que el motivo de la prórroga estuvo fundamentado en la carencia por parte de los auditores nombrados de los requisitos técnicos correspondientes; por tal razón dicha prórroga no fue ocasionada por falta de regulación y establecimiento de los requisitos para elaborar los documentos referidos, sino por lo novedoso de la figura y del trabajo encomendado a los auditores fiscales. 5.- En relación a que en el transcurso de la prórroga aprobada, y en vista de que no existían las bases y lineamientos adecuados para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, debido a que no se había aprobado la Guía de Orientación por parte de la Dirección General, se gestionó ante la Asamblea Legislativa la concesión o aprobación de un plazo adicional para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal la que fue avalada por la Asamblea Legislativa quedando pendiente únicamente la sanción del Órgano Ejecutivo. Luego, al haberse agotado la prórroga el 31 de julio de 2002 y en vista de haberse rechazado la segunda prórroga aprobada por la Asamblea

Legislativa, mediante el veto presidencial, con fecha inoportuna para ser considerada nuevamente por la Asamblea Legislativa, creó en el gremio de Contadores públicos la dificultad de presentar de una manera razonable el Dictamen e Informe Fiscal y se dio la disyuntiva de presentarlo incompleto, plagado de errores o presentarlo de manera adecuada para el interés fiscal aún cuando fuera presentada con fecha posterior al 31 de julio de 2002. Sobre los aludidos argumentos, la Dirección General señala que queda evidenciado una vez más que las razones y circunstancias expuestas por el apelante como motivo de no haber cumplido con la obligación de presentar el Dictamen e Informe Fiscal dentro del plazo correspondiente, no tienen ningún fundamento legal, y más bien deja entrever que su responsabilidad la supedita a que la Asamblea Legislativa apruebe una nueva prórroga, cuando ya se había otorgado una de igual manera, por lo que no es atendible el argumento externado respecto que tuvo la disyuntiva de presentar el Dictamen e Informe Fiscal incompleto, plagado de errores o de una manera adecuada, pero fuera del plazo legal para tal efecto puesto que en el desarrollo de una auditoría fiscal, los contadores dan fe sobre los informes que emitan debido a que se constituyen en una especie de árbitros desinteresados entre los intereses públicos y privados y deben abstenerse de emitir informes inexactos o de forma que promuevan confusión. 6.- Que conforme al artículo 130 del Código Tributario, el período a dictaminar de manera regular, corresponde al período anual comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, y asimismo, la obligatoriedad de dictaminarse fiscalmente, debiendo nombrar auditor para tal efecto, está comprendida en el artículo 131 del Código Tributario, que demuestra que el contribuyente necesita conocer al final de cada ejercicio, si se cumple con cualquiera de las condiciones establecidas para el nacimiento de la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente conforme lo establece el presente artículo. Sobre el particular, la Dirección General manifiesta que la doctrina sitúa la vigencia de la Ley tributaria bajo dos aspectos generales, como son: a) Vigencia en el espacio y b) Vigencia en el tiempo, bajo ese contexto, la aplicabilidad del Código Tributario, es de imperativo cumplimiento a partir del uno de enero de dos mil uno. En ese orden de

ideas, se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su acción o poder regulador se extiende a hechos o circunstancias acaecidos con anterioridad al inicio de su entrada en vigor, es decir, para que exista retroactividad se necesita que una nueva ley reemplace a otra relativa al mismo asunto; pero el Principio General que impera en materia tributaria, es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado, ya que de ser así se pondría en riesgo la certeza jurídica; por lo que para resultar como contribuyente obligado a nombrar Auditor fiscal y dictaminarse fiscalmente para el ejercicio impositivo de dos mil uno, se requiere de condiciones del año dos mil, lo cual no implica que se le esté obligando a dictaminarse el año dos mil, situación que sin lugar a dudas si produciría la aplicación de forma retroactiva del Código Tributario; pero en el presente caso el año dos mil, sólo ha sido utilizado como parámetro o indicador a efecto de determinar que contribuyentes estaban obligados a dictaminarse para el ejercicio dos mil uno, bajo esa perspectiva, la contribuyente C., nombró dentro del plazo legal al licenciado X., como auditor para dictaminarse fiscalmente y es importante considerar que en el procedimiento sancionatorio no fue punto de discusión si la contribuyente C., tenía o no la obligación de dictaminarse fiscalmente, debido a que la misma cumplió con su deber al momento de nombrar auditor, advirtiendo para sí su propia adecuación a la norma en cuanto a su condición de contribuyente con lo cual queda evidenciado que los argumentos expuestos como razones de derecho por el impetrante para desvirtuar el incumplimiento determinado son incongruentes, en virtud que el auditor aceptó el nombramiento por parte de su cliente, así también realizó la auditoria y además presentó extemporáneamente el Dictamen e Informe Fiscal a nombre de la referida contribuyente, y ahora fundamenta su defensa en que tal obligación nunca le existió ni a su cliente de dictaminarse ni a él de presentar Dictamen e Informe Fiscal alguno, lo cual carece de robustez legal. Es así como se le aclaró al Licenciado X., que no se le requiere la subsanación del incumplimiento atribuido, debido a que según consta en el Informe de Infracción de fecha veintiuno de agosto de dos mil tres, ya se subsanó voluntariamente el incumplimiento en que incurrió al haber presentado a esta Dirección General el Dictamen e Informe Fiscal a nombre de

la aludida sociedad fuera del plazo legal, sin que la Dirección General se lo hubiera requerido, por lo que el acto administrativo en el que se determinó la sanción correspondiente se aplicó la atenuante del setenta y cinco por ciento (75%); además la sanción impuesta lo fue con base a lo establecido en el artículo 248 literal b) del Código Tributario.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES

RESUELVE:

A) Respecto a la presentación del Dictamen e Informe Fiscal.

Con relación a lo expuesto por la parte apelante como por la oficina fiscalizadora, este Tribunal advierte, que en cuanto a la sanción impuesta al señor X., respecto a la presentación del Dictamen e Informe Fiscal, fuera del plazo legal establecido en el Código Tributario, de conformidad a lo prescrito en el Art. 134 del citado Código Tributario, se ha constatado del informe de infracción base de la resolución que ahora se impugna, que efectivamente el Dictamen e Informe Fiscal fue presentado el día cuatro de septiembre de dos mil dos, siendo la fecha límite para presentar dicho informe el día 31 de julio de 2002, de conformidad al Decreto Legislativo No. 818 de fecha 19 de abril de 2002, publicado en el Diario Oficial No. 88 tomo 355 del 16 de mayo de 2002; argumentando el apelante que fue presentado de manera extemporánea porque a la fecha de presentación otorgada por el Citado Decreto Legislativo aún no se había concluido de la forma idónea y cumplido con los requisitos establecidos en la norma tributaria, es decir, de haberlo presentado en tiempo tanto el dictamen e informe fiscal se hubiesen manifestado de una manera incorrecta, siendo esta la razón por la cual fue presentado hasta en septiembre de dos mil dos. Por otra parte, el citado contribuyente argumenta ante este Tribunal que: a la fecha del nombramiento del auditor, no se conocía la forma o requisitos que debería reunir el dictamen e Informe Fiscal, a fin de que fueran homogéneos, consistentes o uniformes para el interés de la Administración Tributaria y que se emitió Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, con fecha 30 de mayo de 2001, sin embargo no era aplicable porque el Código Tributario no la contemplaba y no existía el

Reglamento de Aplicación del Código Tributario; al respecto es necesario traer a cuenta lo establecido en el Art. 132 del citado Código con relación a los artículos 64 y 68 del Reglamento de Aplicación del mismo Código, pese a que dicho Reglamento entró en vigencia hasta el veintiuno de diciembre de 2001, el dictaminador tenía siete meses para su aplicación, puesto que el plazo para su presentación vencía hasta el treinta y uno de julio de dos mil dos; y respecto a la Guía de Orientación divulgada por la Administración Tributaria, que no se encontraba vigente a la fecha del nombramiento del auditor, no implica que no se encontraba vigente a la fecha de presentación del relacionado Dictamen e Informe Fiscal, en consecuencia como su nombre lo indica, el propósito de la citada guía es orientar y no vincular en lo que respecta a la conducta, de ahí que aún ante la ausencia de la guía, el dictaminador emite opinión conforme a su saber y entender por lo que no estaba condicionado para cumplir con su responsabilidad a guías, instructivos e inclusive a disposiciones reglamentarias, ya que conforme a la ley, se manifestaban los elementos necesarios como para emitir su juicio pericial. Por ello, no puede en ningún momento justificarse la falta de oportuna presentación del dictamen en la ausencia de guía o disposiciones reglamentarias, mucho menos dar por sentado eventuales prórrogas legislativas, siendo que en verdad ya se había emitido una con vencimiento al 31 de julio de dos mil dos, lo que facilitó la cómoda elaboración y presentación del documento obligatorio. Por otra parte, el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, oportunamente emitió la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, en consonancia con lo regulado por el Código Tributario, que conforme a su disposiciones posibilita el cumplimiento voluntario y en tiempo de los dictaminadores.

B) Referente a la obligación de presentar el Dictamen e Informe Fiscal por parte de la sociedad.

Con relación a la inconformidad planteada por el apelante, respecto a que para nombrar auditor debían esperarse los resultados del ejercicio dos mil uno, y que de lo contrario, al tomar información del año 2000, se estaría aplicando en

forma retroactiva el contenido del Art. 131 del Código Tributario, puesto que su vigencia lo es a partir del uno de enero de dos mil uno, este Tribunal considera que el artículo en mención claramente prescribe los requisitos para nombrar auditor, que son haber poseído un activo total al 31 de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine superior a diez millones de colones, o haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superior a cinco millones de colones, por lo que el Tribunal, por medio de analista tributario contable adscrito al mismo, dictaminó que ésta cumplía con los requisitos establecidos en el citado artículo, por lo tanto era obligatorio el cumplimiento de nombrar auditor por parte de la sociedad C., ahora bien el impetrante sostiene que al utilizarse los datos del ejercicio 2000 se está incurriendo en aplicación retroactiva, siendo que más bien que la retroactividad se plantea en relación a la obligación de dictaminar propiamente, y en este sentido le asistía la razón si se pretendiera obligar a la sociedad dictaminar el año 2000, pero como es el caso, el año 2000 es únicamente una referencia, de ahí que resulte en un mero dato para determinar si hay o no obligación de dictaminar, lo que resulta diferente a establecer la obligación misma para dictaminar. Por consiguiente, carece de fundamento legal lo esgrimido a este respecto por el citado contribuyente, debiendo entonces confirmarse la resolución sancionatoria recurrida.

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; este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diez de junio de dos mil cuatro, a nombre del Auditor Fiscal X., respecto de la Multa de TRESCIENTOS VEINTICUATRO DÓLARES (\$324.00), impuesta por infracción cometida al Código Tributario, por haber presentado fuera del plazo legal el Dictamen e Informe Fiscal, respecto del período tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, a nombre de la contribuyente social C., de conformidad a lo establecido en el Art. 248 lit. b) del Código Tributario.

SENTENCIA No. 2**CONTROVERSIA**

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de junio de dos mil cuatro, en la que se sanciona al Auditor Fiscal C., con la cantidad de trescientos veinticuatro dólares (\$324.00), en concepto de multa por infracción cometida al Código Tributario, por haber presentado fuera del plazo legal el Dictamen e Informe Fiscal, respecto del período Tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, a nombre de a contribuyente social "I", de conformidad a lo establecido en el Art. 248 lit. b) del Código Tributario.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que la presentación del Dictamen e Informe Fiscal del ejercicio de dos mil uno se haya presentado después del treinta de uno de julio de dos mil dos, fue a raíz que a la fecha del nombramiento del auditor todavía no se conocía la forma o requisitos que debería reunir el Dictamen e Informe Fiscal. Además se emitió una Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, con fecha 30 de mayo de 2001, sin embargo no era aplicable ya que el Código Tributario no la contemplaba y no existía el Reglamento de Aplicación del Código Tributario. El Reglamento de aplicación del Código fue aprobado hasta el día 11 de noviembre de 2001, conociéndose hasta el día 18 de noviembre de 2001, las bases que se observaría para la emisión del Dictamen e Informe Fiscal. La guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal de fecha 30 de mayo de 2001, quedó derogada y se comenzó a trabajar en otra guía de orientación que fue aprobada y divulgada con fecha 19 de junio de 2002, fecha posterior al vencimiento del plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal que determina el Código Tributario que es al 31 de mayo de cada año, que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría pública y Auditoría emitió la norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias con fecha veintisiete de junio de dos mil dos, para garantizar que el dictamen e informe fiscal fuesen

realizados con profesionalismo. Que teniendo conocimiento de la existencia de Normas que orientan al contador Público, para elaborar de una manera conveniente el Dictamen e Informe Fiscal, la Asamblea Legislativa aprobó un Decreto con fecha diecinueve de abril de dos mil dos, que amplió el plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal hasta el 31 de julio de 2002.- En el transcurso de la prórroga aprobada, y en vista de que no existían las bases y lineamientos adecuados para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal se gestionó ante la Asamblea Legislativa la concesión o aprobación de un plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal, y al haberse agotado la prórroga aprobada por la Asamblea Legislativa al 31 de julio de 2002 y en vista de haberse rechazado la segunda prórroga, por veto Presidencial, se creó en el gremio de Contadores Públicos la dificultad de presentar de una manera razonable el Dictamen e Informe Fiscal y se dio la disyuntiva de presentarlo incompleto, plagado de errores o presentarlo de manera adecuada para el interés de la Administración Tributaria aún cuando fuera presentado con fecha posterior al 31 de julio de 2002.

RAZONES DE DERECHO

Que la contribuyente necesita conocer al final de cada ejercicio si cumple con cualquiera de las condiciones establecidas en el Artículo 131 del Código Tributario, ya que este artículo es el que le da nacimiento a la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente.

Que a partir del 01 de enero de 2001, se deben comenzar a cuantificar las operaciones para determinar, al 31 de diciembre de 2001, el cumplimiento de los requisitos establecidos para dar nacimiento a la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente o sea que, al establecer las bases al 31 de diciembre de 2001, nacerá la obligación de dictaminarse el ejercicio correspondiente al año de dos mil dos; lo anterior presenta como resultado, que para el ejercicio 2001, no existió la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente y por lo tanto no existió obligación de presentar el Dictamen e

Informe Fiscal para el ejercicio 2001, consecuentemente no existe infracción cometida al artículo 134 del Código Tributario, por lo que es improcedente o ilegal pretender sancionar conforme al artículo 248 del mismo Código Tributario. Que es improcedente estimar que el activo o los ingresos obtenidos en el ejercicio dos mil, dan nacimiento a la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente por el ejercicio dos mil uno. Asimismo, pretender exigir la obligatoriedad de dictaminarse y presentar el Dictamen e Informe Fiscal del ejercicio 2001, tomando como base las cifras plasmadas en los Estados Financieros del año 2000, siendo que el Código Tributario tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2001; significa que el Código Tributario se estaría aplicando en forma retroactiva, situación que viola el Principio Constitucional de Irretroactividad de la Ley plasmada en el artículo 21 de la Constitución.

ARGUMENTOS DE

LA DIRECCIÓN GENERAL

Respecto al punto en que el Auditor Fiscal manifiesta que si bien es cierto el Código Tributario entró en vigencia el día uno de enero de dos mil uno, y que él fue nombrado Auditor Fiscal el día treinta y uno de mayo de dos mil uno, fecha para la cual aún no se conocía la forma o los requisitos que debería reunir el dictamen e Informe Fiscal, a fin de que los mismos fueran homogéneos, consistentes o uniformes. Se tiene a bien mencionar que el argumento expresado por el Auditor Fiscal, no está apegado a la normativa legal vigente al momento de la emisión del referido dictamen, la cual ya contemplaba el marco legal dentro de las cuales debía enmarcar su conducta tributaria y financiera, es por ello que esta Dirección General manifiesta que no considera que el aludido alegato constituya una razón válida que justifique la presentación del Dictamen e Informe Fiscal fuera del plazo legal establecido, puesto que a la fecha de su nombramiento y dentro del marco temporal establecido para la elaboración de dicho dictamen, e informe fiscal ya existían normas legales expresa que regulaban los requisitos que debe contener el dictamen e Informe Fiscal; otro medio legal que el Auditor podía utilizar para el desarrollo del Dictamen e Informe Fiscal es la Ley Reguladora

del Ejercicio de la Contaduría, la cual es su artículo 17 literal d) establece que el auditor debe dictaminar basado en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados, aprobados por el Consejo; de todo lo anterior, se colige que el argumento expuesto por el Auditor Fiscal, en su escrito de mérito, es improcedente, ya que no califica como justificación válida para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal de la contribuyente X., en forma extemporánea; es decir la prórroga otorgada para el cumplimiento de dicha obligación al treinta y uno de julio de dos mil dos, ya se habían incorporado a la vida jurídica, regulaciones legales específicas que prevenían dicha información. Además la Administración Tributaria divulgó la Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, sustituida posteriormente en su forma más no en su totalidad, por otra Guía de Orientación, por lo que se concluye que el Auditor Fiscal apelante tuvo las herramientas necesarias para configurar el Dictamen e Informe Fiscal en tiempo y forma. 2.- Respecto a la razón de hecho expuesta por el Auditor Fiscal, referente a que se emitió una Guía de Orientación con fecha treinta de mayo de dos mil uno, la cual no era aplicable por no estar contemplada en el Código Tributario y aún no estaba vigente el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, esta Oficina Fiscal le expone lo siguiente: Que la Administración Tributaria considera que el expresado planteamiento no resulta atendible, en atención a que las Guías de Orientación divulgadas para la presentación y elaboración del Dictamen e Informe Fiscal tienen como finalidad orientar a los contribuyentes, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y encuentran su sustento legal en el artículo 27 del Código Tributario. De lo cual se deriva que dicha guía cumple con los parámetro determinados en la Ley, puesto que su objetivo principal era proporcionar asistencia para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal y facilitar su presentación, la cual además, fue emitida con suma antelación al tiempo límite establecido para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal, es decir, al treinta de mayo de dos mil uno, de lo cual está demás advertir, que la existencia o no de la misma, no supone un motivo para no cumplir con la obligación establecida en el artículo 134 del Código Tributario, en vista a que los requisitos legales y formales, ya se encontraban regulados a

esa fecha. 3.- Con relación al argumento planteado en el sentido que el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, fue aprobado el día 11 de noviembre de 2001, y publicado en el Diario oficial de esa misma fecha y fue hasta ocho días después de su publicación que tuvo vigencia de Ley, conociéndose hasta ese entonces las bases que se observarían para la emisión del Dictamen e Informe Fiscal; o sea, hasta el día 18 de noviembre de 2001. Esta Dirección General estima pertinente advertir que el apelante como profesional de la contaduría pública, se encuentra en la obligación de conocer todo el marco legal regulatorio en torno a la emisión del Dictamen e Informe Fiscal, por lo que el argumento de que fue tardía la aprobación del reglamento del Código Tributario no resulta vinculante con el incumplimiento en que incurrió; asimismo esta oficina desestima dicho alegato en atención a que según Decreto Ejecutivo número 117, y publicado en el Diario Oficial número 234, Tomo 353 de fecha 11 de diciembre de 2001, y con vigencia a partir del día veinte de diciembre de 2001; por lo que, considerando la fecha límite que se impuso por medio de Decreto Legislativo número 818 para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal, entiéndase el treinta y uno de julio de dos mil dos, de lo cual se concluye que el licenciado C., tuvo siete meses a partir de la vigencia del Reglamento de Aplicación del Código Tributario para elaborar y presentar dentro del plazo legal establecido el Dictamen e Informe Fiscal. 4.- Respecto al planteamiento del Auditor Fiscal en cuanto a que la Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal de fecha treinta de mayo de dos mil uno, que se había estado divulgando, quedó derogada, sin aplicación y se comenzó a trabajar en otra guía que fue aprobada y divulgada con fecha diecinueve de junio de dos mil dos, fecha posterior al vencimiento del plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal que determina el Código Tributario que es al treinta y uno de mayo de cada año. Sobre el argumento planteado en este punto esta Dirección General, señala lo siguiente: Que tal como se advirtió en párrafos anteriores, los cambios efectuados a la relacionada guía no fueron sustanciales sino solamente de carácter formal, en cuanto a la presentación y explicación de anexos, por lo que en términos reales no le generaba al citado apelante, ningún inconveniente, el hecho de dejar sin efecto la guía de orientación número DG-

001/2001, al sustituirla por la emitida el día diecinueve de junio de dos mil dos, en consecuencia dichos cambios no fueron impedimento para concluir y presentar el Dictamen e Informe Fiscal bajo el marco establecido en la Ley, además es de hacer notar que la aprobación y difusión de la guía modificada fue con anterioridad al vencimiento de la prórroga concedida, cabe aclarar que para la fecha de la difusión de la guía en cuestión, ya se había aprobado por la Asamblea Legislativa la prórroga otorgada para el cumplimiento de dicha obligación hasta el treinta y uno de julio de dos mil dos, por medio de Decreto Legislativo número 818, publicado en el Diario Oficial número 88, Tomo 355, del dieciséis de mayo de dos mil dos, lo que equivale a decir, que dicha guía fue divulgada con anterioridad al vencimiento del plazo para la presentación del Dictamen Fiscal. 5.- En este punto el Auditor señala que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría emitió la Norma para la Auditoría de cumplimiento de Obligaciones Tributarias, con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos que garantice que los trabajos relacionados con la preparación del Dictamen Fiscal, sean realizados con un alto grado de profesionalismo y ser congruentes con las disposiciones que regulan y norman el desarrollo y elaboración del Dictamen e Informe fiscal, siendo aprobado con fecha veintisiete de junio de dos mil dos. Sobre dicho argumento la Dirección General no advierte en modo alguno en que sentido afectó el desarrollo y presentación del Dictamen e Informe Fiscal para dicho ejercicio, en tiempo y forma, la emisión de la norma de auditoría para el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; y en segundo lugar señala que según lo establecido en el párrafo 62 de dicha norma se colige que la norma alegada por el apelante no era de aplicación obligatoria para el ejercicio fiscal concluido al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, por lo que la elaboración y presentación de dicho Dictamen no estaba supeditado a la aplicación de la norma referida, ya que para ese momento, así como se ha expuesto en los cuerpos de Ley los requisitos exigidos para cumplir con la mencionada obligación tributaria, los cuales delimitadamente se encuentran claramente regulados en los

Artículos comprendidos del 130 al 135 del Código Tributario, en relación con los artículos 64 al 68 de su Reglamento de Aplicación; de la misma forma podía apoyarse tanto de la Ley Reguladora de la Contaduría Pública como de la Guía de Orientación DG-001/2001, por lo anterior, se considera que el argumento expuesto por el apelante no desvirtúa la infracción determinada por esta oficina. 6.- Con relación al argumento del Auditor Fiscal de que la Asamblea Legislativa, tenía conocimiento de la inexistencia de Normas que orientaran al Contador Público, para elaborar de una manera conveniente el dictamen e Informe Fiscal, aprobó un Decreto con fecha 19 de abril de 2002, que amplió el plazo para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal hasta el 31 de julio de 2002, habiéndose publicado el día 16 de mayo de 2002, entrando en vigencia ese mismo día. Es discordante argumentar por parte del apelante que la Asamblea Legislativa tenía conocimiento de la inexistencia de Normas para orientar al Contador Público a elaborar el dictamen e Informe Fiscal, siendo ella misma, actuando bajo potestad legislativa conferida por la Carta Magna, la creadora de los cuerpos de ley mencionados en párrafos precedentes, en los cuales se exponen los parámetros y se desarrollan los requisitos necesarios para la elaboración y presentación del Dictamen e Informe Fiscal; por otra parte la Asamblea Legislativa, al aprobar la prórroga en el plazo de la presentación del referido Dictamen e Informe Fiscal, expone, los motivos por los cuales se concedió dicha prórroga y se evidencia que la prórroga se concedió no por la falta de normativa, sino por la deficiencia de carácter técnico por parte de algunos auditores nombrados para cumplir con la obligación impuesta, por tanto, lo argumentado por el apelante carece de fundamento. 7.- Sobre el argumento que el Auditor Fiscal manifiesta que en el transcurso de la prórroga aprobada, y en vista de que no existían las bases y lineamientos adecuados para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, debido a que no se había aprobado la Guía de Orientación por parte de la Dirección General, se gestionó ante la Asamblea Legislativa la concesión o aprobación de un plazo adicional para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal la que fue avalada por la Asamblea Legislativa quedando pendiente únicamente la sanción del Órgano Ejecutivo. 8.- Se argumenta además, que al haberse agotado la

prórroga aprobada por la Asamblea legislativa al 31 de julio de 2002 y en vista de haberse rechazado la segunda prórroga aprobada por la Asamblea Legislativa, mediante el veto presidencial, con fecha inoportuna para ser considerada nuevamente por la Asamblea Legislativa, creó en el gremio de Contadores públicos la dificultad de presentar de una manera razonable el Dictamen e Informe Fiscal y se dio la disyuntiva de presentarlo incompleto, plagado de errores o presentarlo de manera adecuada para el interés de la Administración Tributaria aún cuando fuera presentada con fecha posterior al 31 de julio de 2002. Sobre los aludidos argumentos, la Dirección General recalca y sostiene su posición de que es un hecho que a la fecha límite para la presentación del Dictamen e Informe Fiscal, dada por la Asamblea Legislativa, del dieciséis de mayo de dos mil dos, es decir, la prórroga concedida al treinta y uno de julio de dos mil dos, el señor C., tuvo el tiempo suficiente y las herramientas de ley necesarias para la elaboración y presentación del Dictamen e Informe Fiscal en tiempo y forma ya que desde la fecha de su nombramiento como Auditor Fiscal, el día treinta de mayo de dos mil uno, hasta el día último concedido para el cumplimiento de dicha obligación, el día treinta y uno de julio de dos mil dos, el señor C., contó con un espacio de tiempo prudencial de UN AÑO DOS MESES para formular y desarrollar el mencionado Dictamen e Informe Fiscal, apoyándose de la normativa legal vigente a la fecha y de la creada con posterioridad; por lo que, no cabe duda que los motivos expuestos por el apelante en su escrito de interposición de recurso de apelación, no son justificantes para la elaboración inconsistente del Dictamen e Informe Fiscal y menos para su presentación fuera del plazo otorgado por la ley. Ambos argumentos únicamente demuestran desinterés y falta de diligencia que como asesor de la materia debe observar en el cumplimiento de las labores encomendadas por su cliente, pues el aceptar el nombramiento de auditor Fiscal de la contribuyente X., significaba que intrínsecamente estaba aceptando la obligación tributaria encomendada, para cumplirla dentro

del plazo establecido y de acuerdo a los requisitos de ley.

VALORACIÓN

DE LAS RAZONES DE DERECHO.

Referente a las razones de Derecho expresadas por el Auditor Fiscal, esta oficina las detalla y contesta los puntos reclamados según se expresa a continuación: 1. Que conforme al artículo 130 del Código Tributario, el período a dictaminar de manera regular, corresponde al período anual comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. En dicho punto esta Dirección General coincide con el argumento expresado por el apelante, pues efectivamente el artículo 130 del Código Tributario en su inciso primero establece que solo en los casos de fusión, transformación o liquidación de sociedades, los períodos a dictaminarse serán diferentes y se presentarán en fecha distinta a la mencionada anteriormente, no obstante dichas circunstancias, no señala el apelante el agravio que tal circunstancia le ocasiona. 2.- Que la obligación de dictaminarse fiscalmente, está comprendida en el artículo 131 del Código Tributario, sin embargo expresa que el contribuyente necesita conocer al final de cada ejercicio si se cumple con cualquiera de las condiciones establecidas para el nacimiento de la obligación conforme lo establece el presente artículo. 3.- El auditor Fiscal manifiesta también, que el artículo 282 del Código Tributario establece la vigencia de aplicación del mismo a partir del uno de enero del año dos mil uno, por lo tanto, a partir de esas fechas deben de comenzar a cuantificar las operaciones para determinar al final del mismo ejercicio o sea el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, con base al artículo 131 del mismo Código, el cumplimiento de los requisitos establecidos para dar nacimiento a la obligación de nombrar Auditor para dictaminarse fiscalmente o sea que al establecer las bases al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, nacerá la obligación de dictaminar el ejercicio correspondiente del año dos mil dos. Resultando que para el ejercicio dos mil uno, no existió la obligación de nombrar Auditor para dictaminarse fiscalmente y por lo tanto no existió la obligación de presentar el Dictamen e Informe Fiscal para el ejercicio dos mil uno, por lo que, alega el apelante, que la Resolución que pretende sancionarse es ilegal. Esta Dirección General, sobre los puntos

planteados expresa: Que el Código Tributario, fue norma vigente a partir del uno de enero de dos mil uno, en razón de lo cual se determina que a partir de esa fecha todos los contribuyente o responsables estaban obligados a someterse a las disposiciones del referido Código, para el caso en concreto, dicha disposición recae fundamentalmente en la obligación de hacer que tiene el Auditor Fiscal de elaborar y presentar el Dictamen e Informe Fiscal, contemplada en los artículos 130 y 134 del Código Tributario, por otro lado, se refiere también a la obligación formal, de nombrar Auditor Fiscal, cuando concurren los siguientes requisitos establecidos en el artículo 131 del citado Código, para lo cual, se debe aclarar que los términos utilizados en el mencionado artículo como lo son “año inmediato anterior” o “año anterior”, de los cuales el citado auditor hace referencia y toma de base para afirmar erróneamente que es una aplicación retroactiva de la ley, y no constituye más que parámetro de medición que sirven para aquellos contribuyentes inscritos que cumplan con las condiciones establecidas en el citado artículo; sin embargo, el hecho de que dichos parámetros a utilizar pertenezcan al año inmediato anterior no implica que el conocimiento de su patrimonio o los ingresos que haya obtenido correspondan a una obligación establecida en forma retroactiva por el Código Tributario, sino que responden a una obligación contenida en el Código de Comercio instituida con anterioridad a la entrada en vigencia del Código Tributario, y cuyo conocimiento para los contribuyentes es también para discernir sobre la dirección financiera, fiscal y bancaria, que deben dar a su negocios. En razón de lo anterior, se colige que el artículo 131 del Código Tributario no se está aplicando en forma retroactiva, pues en el presente caso no se trata de juzgamiento de hechos ocurridos con anterioridad a la vigencia del Código Tributario, por lo que, se concluye que la utilización de la información proveniente del año inmediato anterior, no supone una aplicación retroactiva de la ley, ya que no es el Código Tributario el que exige en forma exclusiva la llevanza de dicha documentación sino que es una obligación existente previa al Código Tributario de poseer Balances Generales y Estados de Pérdidas y Ganancias, regulada por los artículos 435 y siguientes del Código de Comercio. Por lo anterior, cabe mencionar que el argumento expuesto por el apelante es

incongruente, en vista de que aceptó el nombramiento impuesto por su cliente, realizó la auditoria y presentó el referido impuesto por su cliente, realizó la auditoria y presentó el referido Dictamen e Informe Fiscal de forma extemporánea, y con tales circunstancias a sabiendas según lo que expone de que su cliente no reunía los requisitos para nombrar dictaminador fiscal, lo que ahora pretende hacer oponible a la Administración Tributaria, sin considerar que deja al descubierto, el hecho que como conoedor de tales parámetros aceptó el nombramiento y desarrolló la auditoria para emitir su dictamen, pretendiendo ahora desligarse del incumplimiento en que ha incurrido, pues fue precisamente él, el responsable de la infracción cometida de conformidad al artículos 230 del Código Tributario y el acreedor de la sanción prevista en el artículo 248 del mismo cuerpo legal. Finalmente, se señala, que si bien es cierto el punto en discusión en el presente caso es la presentación extemporánea del dictamen fiscal correspondiente al ejercicio de 2001, por parte del señor C., de la Contribuyente I., y no si existió obligación de dicha sociedad para hacerlo; ésta Oficina con la finalidad de verificar la sociedad que como profesional de la rama debe observar el auditor, consultó la base de datos encontrando que los valores reflejados en la declaración del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio 2000, si la obligaban dicha persona jurídica a nombrar auditor fiscal para que la dictaminara fiscalmente para el ejercicio de 2001, para lo cual se agrega, al presente informe justificativo copia debidamente confrontada con el original de la declaración correspondiente al ejercicio de 2000.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES

A) Respecto a lo expuesto por el apelante como la oficina fiscalizadora este tribunal advierte, que en cuanto a la sanción impuesta al señor c., respecto a la presentación del dictamen e informe fiscal fuera del plazo legal establecido en el Código Tributario, de conformidad a lo prescrito en el art. 134 del citado Código Tributario. Se ha constatado del Informe de Infracción base de la resolución que ahora se impugna, que efectivamente el dictamen e Informe Fiscal fue presentado el día cuatro de octubre de dos mil dos, siendo la fecha límite para presentar dicho informe el día 31 de julio de 2002, de conformidad al Decreto Legislativo No. 818 de fecha 19 de abril de 2002,

publicado en el Diario Oficial Número 88, Tomo 355 del 16 de mayo de 2002; argumentando el apelante que fue presentado de manera extemporánea porque a la fecha de presentación otorgada por el citado Decreto Legislativo aún no se había concluido de la forma idónea y cumplido con los requisitos establecidos en la norma tributaria, es decir, de haberlo presentado en tiempo tanto el dictamen e informe fiscal se hubiesen manifestado de una manera incorrecta, siendo esta la razón por la cual fue presentado hasta en octubre de dos mil dos. Por otra parte, el citado contribuyente argumenta ante este Tribunal: “Que a la fecha del nombramiento del auditor, no se conocía la forma o requisitos que debería reunir el Dictamen e Informe Fiscal, a fin de que fueran homogéneos, consistentes o uniformes para el interés de la Administración Tributaria y que se emitió Guía de Orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, con fecha 30 de mayo de 2001; sin embargo, no era aplicable porque el Código Tributario no la contemplaba y no existía el Reglamento de Aplicación del Código Tributario. “Al respecto es necesario traer a cuenta lo establecido en el Art. 132 del citado código con relación a los Art. 64 y 68 del Reglamento de Aplicación del mismo código, pese a que dicho reglamento entró en vigencia hasta el veintiuno de diciembre de dos mil uno, el dictaminador tenía siete meses para su aplicación, puesto que el plazo para su presentación vencía hasta el treinta y uno de julio de dos mil dos; y respecto a la guía de orientación divulgada por la Administración Tributaria, que no se encontraba vigente a la fecha del nombramiento del auditor, no implica que no se encontrara vigente a la fecha de presentación del relacionado Dictamen e Informe Fiscal, en consecuencia, como su nombre lo indica, el propósito de la citada guía es orientar y no vincular en lo que respecta a la conducta, de ahí que aún ante la ausencia de guía, el dictaminador emite opinión conforme a su saber y entender por lo que no estaba condicionado para cumplir con su responsabilidad a guías, instructivos e inclusive a disposiciones reglamentarias, ya que conforme a la ley, se manifestaban los elementos necesarios como para emitir su juicio pericial. Por ello, no puede en ningún momento justificarse la falta oportuna de presentación del dictamen en la ausencia de guía o disposiciones reglamentarias, mucho menos dar por sentado eventuales prórrogas legislativas, siendo que en verdad ya se

había emitido una con vencimiento al 31 de julio de dos mil dos, lo que facilitó la cómoda elaboración y presentación del documento obligatorio. Por otra parte, el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, oportunamente emitió la Norma de Cumplimiento de obligaciones Tributarias, en consonancia con lo regulado por el Código Tributario, que conforme a sus disposiciones posibilita el cumplimiento voluntario y en tiempo de los dictaminadores.

B) REFERENTE A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL DICTAMEN E INFORME FISCAL POR PARTE DE LA SOCIEDAD.

Con relación a la inconformidad planteada por el apelante, respecto que para nombrar auditor debía esperarse los resultados del ejercicio dos mil uno y que de lo contrario, al tomar información del año 2000, se estaría aplicando en forma retroactiva el contenido del Art. 131 del Código Tributario, puesto que su vigencia lo es a partir del uno de enero de dos mil uno, este Tribunal considera: Que el artículo en mención claramente prescribe los requisitos para nombrar auditor, que son, haber poseído un activo total al 31 de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine superior a los diez millones de colones, o haber obtenido un total de ingresos en el año superior a cinco millones de colones, por lo que esta oficina contralora nombró para mejor proveer, Analista Tributario Contable a fin de verificar si la sociedad estaba obligada a dictaminarse, comprobándose que ésta cumplía con los requisitos establecidos en el citado artículo, por lo tanto era obligatorio el cumplimiento de nombrar auditor, por parte de la sociedad I., ahora bien, el impetrante sostiene que al utilizarse los datos del

ejercicio 2000, se estaba incurriendo en aplicación retroactiva, siendo más bien que la retroactividad se plantea en relación a la obligación de dictaminarse propiamente, y en este sentido le asistía la razón si se pretendiera obligar a la sociedad dictaminar el año, pero como es el caso, el año 2000 es únicamente una referencia, de ahí que resulte en un mero dato para determinar si hay o no obligación de dictaminar. Demás está decir que la presente sentencia se ha emitido conforme a precedentes de las nueve horas quince minutos del día veintiocho de abril de dos mil cinco, con referencia C0409002M. Por consiguiente, carece de fundamento legal lo esgrimido a este respecto por el citado contribuyente, debiendo entonces confirmarse la resolución sancionadora venida en apelación.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; que rige este Tribunal, **RESUELVE:** **CONFIRMASE:** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de junio de dos mil cuatro, a nombre del Auditor Fiscal C., respecto de la Multa de TRESCIENTOS VEINTICUATRO DÓLARES (\$324.00), impuesta por infracción cometida al Código Tributario, por haber presentado fuera del plazo legal el Dictamen e Informe Fiscal, respecto del período tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, a nombre de la contribuyente social I., de conformidad a lo establecido en el Art. 248 lit. b) del Código Tributario

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 once de febrero de dos mil cuatro, en la que determina a cargo de la contribuyente social J., Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de \$31,941.88 respecto de los períodos

tributarios comprendidos de enero a noviembre de dos mil uno, e impone sanciones en concepto de multas por diversas infracciones cometidas a la referida ley y al Código Tributario, por la cantidad de \$33,992.88 respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno, de la siguiente manera: 1) De conformidad a lo establecido en el artículo 254 literal e) del Código Tributario, multa por haber presentado en forma incompleta las declaraciones de los períodos

comprendidos de enero a noviembre de dos mil uno. 2) de conformidad a lo establecido en el artículo 239 literal a) del Código Tributario, multa por omitir la emisión y la entrega de los documentos exigidos por dicho cuerpo de ley. Respecto de los períodos tributarios de abril y agosto de dos mil uno; 3) De conformidad a lo establecido en el artículo 242 literal b) del Código Tributario, multa por omitir registrar las operaciones, en los libros de ventas a contribuyentes y de consumidor final, infringiendo lo prescrito en el artículo 141 literal b) y c) del referido Código, respecto a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno; 4) De conformidad a lo establecido en el artículo 238 literal b) numeral 1) e inciso segundo del Código Tributario, multa por no presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal establecido, respecto de los períodos tributarios comprendidos de mayo a agosto de dos mil uno; 5) De conformidad a lo establecido en el artículo 246 literal c) del Código Tributario, multa por enterar extemporáneamente el impuesto respectivo respecto de los períodos tributarios de mayo a septiembre y noviembre de dos mil uno; 6) De conformidad a lo establecido en el Artículo 242 literal a) del Código Tributario, multa por llevar en forma indebida los libros de compras y de ventas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de conformidad a lo establecido en el artículo 241 literal d) respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno; y además Remanentes de Crédito Fiscal, en el período tributario de diciembre de dos mil uno, para ser utilizados en el período tributario de enero de dos mil dos, período del cual este Tribunal se declaró incompetente para conocer

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

A) CONTRATO DE PARTICIPACIÓN

El apoderado de la sociedad recurrente alega que su representada ha suscrito contratos de participación con un grupo de propietarios de inmuebles, contratos ajustados a las leyes de la República, a las intenciones de las partes y a la realidad efectiva de las operaciones, tal como lo hemos dejado demostrado con nuestros argumentos, que no han sido contestados por la Dirección General de Impuestos Internos en la

forma debida, y con la evidencia existente y que han podido observar y apreciar. La referida Administración Tributaria, ha concluido falsamente que por el hecho de no haber efectuado la tradición de los inmuebles propiedad de los partícipes aportados por la sociedad recurrente, no existen los referidos Contratos de Participación. Que las operaciones realizadas son simplemente Contratos de Prestaciones de Servicios. Es este un argumento simple e infundado, y no conforme a la ley, resultando simples afirmaciones sin prueba alguna, sino de un razonamiento en el que parten de una idea que no es conforme a la ley, que no sea ha hecho la tradición del dominio de los inmuebles aportados por los partícipes y se concluye que por ello, estamos frente a una prestación de servicios, es decir una figura favorable al fisco. Dando lugar al “In dubio pro fisco”, rechazado por la doctrina. La figura adoptada por la sociedad apelante, en cuanto no se ha efectuado la tradición de los inmuebles a favor del participante, tradición que se encuentra imbibita en el concepto de aportación. Este planteamiento contiene dos temas que deben ser analizados: UNO, el de la tradición del dominio como requisito de perfección del contrato, y el OTRO, el de la aplicación del Art. 61 del Código Tributario, para sustituir tributariamente una figura por otra que seleccione la Administración Tributaria. UNO, como el contrato y su perfeccionamiento debe analizarse desde el punto de vista mercantil, citamos una disposición del Código de Comercio que es aplicable al Contrato de Participación, recurrimos a las disposiciones relativas al Contrato de la Sociedad, tal como lo declara el Art. 31 especialmente en el inciso tercero, la cual expresa, “Son admisibles como aportaciones todos los bienes que tengan un valor económico, el cual debe expresarse en moneda nacional. No es lícita la aportación de trabajo en las sociedades de capital. La simple asunción de responsabilidades no es válida como aportación. Salvo pacto en contrario, las aportaciones de bienes distintos del dinero se entienden traslativas de dominio. En consecuencia, el riesgo de los mismos esta a cargo de la sociedad desde que se hace la entrega y el aportante responde de la evicción y saneamiento de conformidad a las disposiciones del Código Civil relativas al Contrato de Compraventa”. De acuerdo a la Ley y la doctrina de los autores, las aportaciones no son obligatoriamente traslativas de dominio, pueden

aportarse el derecho de uso o la simple disponibilidad sobre los bienes, especialmente como en el caso de la sociedad, que en los contratos de participación suscritos se entregaron los bienes aportados para el Contrato de Participación, aportando únicamente la disponibilidad sobre los mismos y confiriendo un mandato al participante para que pudiera enajenarlos. Esa disposición define claramente la ilegalidad de la actuación de la DGII, porque su afirmación carece de base legal y la recurrente apoya su posición en la ley de la República. La imperfección de la contratación no constituye la vía para que la administración tributaria deforme los hechos a su antojo, no importa lo sutil de la separación entre hechos gravados y hechos no gravados. La imparcialidad de la Administración debe prevalecer por encima de cualquier circunstancia, de manera que determine con certeza la existencia o inexistencia de la obligación tributaria sustantiva. (Rechazando siempre un velado in dubio pro fisco). OTRO El Art. 61 del Código Tributario, claramente manifiesta un hecho que debe ser objeto de prueba por la Administración Tributaria: “Cuando los contribuyentes o responsables sometan actos, hechos, situaciones o relaciones a formas, estructuras o tipos jurídicos que manifiestamente no sean los que el Derecho Privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su efectiva intención económica, se prescindirá, en la consideración del hecho generador real”. Aparte de las cosas que se han dicho y que ahora analizamos, en ninguna parte de la resolución que ahora impugnamos o en el dictamen en que se apoya aparece que la DGII, haya establecido que nuestros actos se hayan amparado en tipos jurídicos que manifiestamente no sean los que el hecho privado ofrezca para figurar adecuadamente su intención económica. ¿Cuál es la manifiesta e inadecuada discrepancia entre la intención entre la intención económica de los partícipes y de la participante, y la forma contractual adoptada. Este es el presupuesto leal primario para hacer uso de la licencia que confiere la ley a la Administración Tributaria para sustituir la forma jurídica adoptada por los particulares para amparar su negocio. Si este presupuesto no se cumple, no puede, no tiene licencia para darle calificación de contrato de prestación de servicios al contrato de participación. Lo anterior a menos que las críticas efectuadas por los autores a esa antijuricidad,

señalan como hecho determinante de la prestación de servicio de la sociedad J., a los partícipes, en los contratos de participación, el que la actividad que el participante ha realizado es la que constituye su finalidad social. El error de esta observación se aprecia adecuadamente desde los siguientes puntos de vista: UNO: de conformidad con el Art. 1519 del Código de Comercio, en la parte final del inciso primero puntualiza como esencial en el Contrato de participación “Las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma.”. El contrato de participación se otorga sobre la base de participar en negocios propios de la finalidad del comerciante, entonces ¿Cuál es la impropiedad de que mi representada realice la actividad propia de su finalidad social?. DOS, como ya se dijo mientras no se establezca la manifiesta impropiedad del tipo de forma jurídica adoptada por los contribuyentes, la Administración Tributaria carece de licencia para sustituirla, es decir, para aplicar el Art. 61 del Código Tributario. Debe tenerse en cuenta que la Administración Tributaria no tiene licencia para empujar hacia el hecho generador todos los contratos otorgados por los particulares que “a su parecer” tengan características “prestación de servicios”. TRES, la Administración debe cerciorarse de la validez jurídica de lo dispuesto en el Art. 61 del Código Tributario, comparándolo con lo dispuesto en el Art. 7 Inc. Final del mismo Código, que dice: “Las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico o usual según proceda. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones”. Esta disposición se introduce en la legislación tributaria atendiendo la necesidad de darle certeza a la aplicación de la ley tributaria en cuanto establece tributos. Esta disposición restringe la alteración del sentido y alcance de los términos de la ley, por vía de la interpretación. El Art. 61, contiene la facultad de alterar ya no la ley sino los mismos hechos o fenómenos realizados por los particulares para adecuarlos a los hechos previstos por la ley como generadores del crédito fiscal, o sea que confiere una facultad por la que se obtienen los mismos resultados de la analogía

al amparo del sofisma de que el objeto es evitar el abuso de las formas jurídicas. Sofisma porque las figuras jurídicas no han sido tomadas por las leyes vigentes como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria sustantiva. Las características de la relación son claras, y no permiten asumir o presumir mucho menos, el abuso de la forma jurídica empleada.

B) MULTAS

Se han aplicado multas por evasión intencional fundados en los hechos relacionados. ¿Cómo puede afirmarse que una evasión determinada sobre una argumentación sin fundamento jurídico válido como la tal “tradicción imbibita de las aportaciones inmobiliarias” constituye prueba de una intención diferente de las partes a la expresada en los contratos y por ello se encuentre ante una evasión intencional de los impuestos? ¿Cómo ha determinado impuestos sobre hechos arrastrados de un plano de legalidad a otro de ilegalidad y afirmar que hay una evasión intencional de los mismos?. De acuerdo a lo anterior no se puede aplicar el Art. 61 del Código Tributario, y por ello tampoco la de determinar tributos sobre actos manifiestamente adecuados a las formas jurídicas que el Derecho Privado ofrece y que corresponden a la verdadera intención de los otorgantes. Porque ¿se ha establecido por la Dirección General de Impuestos Internos, que la intención económica de las partes otorgantes del Contrato de Participación fuera el de otorgar uno de Prestación de Servicios? No. La intención en el primero es la de participar en un negocio, la otra la de solicitar que se realice una actividad a favor de una de las partes. La Dirección General debió determinar cual fue la verdadera intención de las partes, pero no lo hizo al no considerar la existencia del Art. 7 del Código Tributario. De acuerdo a lo expuesto se demuestra con toda claridad que las infracciones y violaciones a la ley puntualizadas en el informe de auditoría de 11 de diciembre de 2003, en realidad no ocurrieron, y que los mismos son producto de una apreciación errónea sobre la forma de operar de la recurrente y de los efectos jurídicos y tributarios de la forma jurídica adoptada.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

1) SOBRE NO HABER EFECTUADO LA TRADICIÓN DE LOS INMUEBLES PROPIEDAD DE LOS PARTICIPES.

El artículo 1519 del Código de Comercio, establece que por Contrato de participación, un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas, que le aporten bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma. Se vuelve necesario al tratar el aspecto del Contrato de participación, citar la sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en incidente identificado con referencia 19810006T, de las nueve horas cinco minutos del día catorce de enero de dos mil, a nombre de la sociedad S., en la cual expresó lo siguiente: “En un primer momento, cabría la posibilidad de calificarlo como un contrato nominado de Participación, estatuido por el legislador en el Título XIII del Libro IV del Código de Comercio, cuando en su artículo 1519 establece que para entenderse como contrato de participación, un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas bienes o servicios. De lo anterior, se deduce que es necesaria la aportación del bien, que en el caso que nos ocupa se trata de los bienes inmuebles que aportan a la recurrente; no obstante dicha aportación debe entenderse como una verdadera transferencia de dominio por parte del partícipe al participante, lo que se establece de los mismos artículos 1522 y 1524 del mismo Código en referencia, ya que el primero de los artículos establece que el participante obra en nombre propio y no hay relación jurídica entre los terceros y los partícipes, lo que denota que no es necesario que exista mandato en el contrato de participación para que la sociedad S., pueda vender el inmueble a los terceros, lo que conjugado con el artículo 1902, del Código Civil sólo se puede integrar entendiendo que debe de haber una transferencia de dominio del partícipe al participante en el momento de la celebración del contrato de participación; dicho en otras palabras en el contrato de participación está imbibita la transferencia de dominio del aporte del bien. Así también el artículo 1524 en referencia arroja luz sobre la necesaria transferencia de dominio del aporte del bien, ya que establece las reglas de liquidación de las sociedades colectivas en caso que el contrato no se haya establecido la manera de concluirlo, lo que indudablemente reafirma la transferencia de dominio, pues si no hubiera necesidad de tal transferencia de dominio, no habría por qué seguir procedimiento de

liquidación alguno, pues no se necesita liquidar ningún bien cuando no hubiere salido de la esfera de la propiedad del aportante. Es así, como de los contratos suscritos entre la contribuyente y los propietarios de los inmuebles que ésta “lotificó”, denotan que la sociedad demandante efectuó actos propios de su giro o actividad económica, a fin de que los dueños de los terrenos puedan venderlos “lotificados”. Para poner los terrenos en optimas condiciones para ser vendidos “por lotes”, la sociedad ejecutora del proyecto, incluyó la parte técnica y la obtención de todos los permisos, licencias y autorizaciones gubernamentales requeridas para el tipo de lotificaciones; hizo trabajos de topografía terracería, y terminación de los lotes y amojonamiento, elaboración de las descripciones técnicas de cada uno de los lotes, las obras necesarias para la calificación del proyecto exige la autoridad competente si fuera requerida; la comercialización de lotes, la administración total del proyecto; cobranza, contabilidad y todos los gastos necesarios para llevar a cabo los trabajos, incluyendo los gastos de recuperación de mora, inclusive a otorgar los contratos de arrendamientos con promesa de venta o compraventa de los lotes por medio de poder especial para ello, otorgado por los propietarios de los inmuebles. Los anteriores actos no son más que la concreción del giro o actividad propia, a cuyo cambio obtuvo una contraprestación o comisión económica de parte de los propietarios de los inmuebles, en los términos fijados en los respectivos acuerdos o contratos suscritos con aquellos. Los que en todo caso estarían gravados con el impuesto, independientemente de su origen. Lo anterior significa, que aún cuando los propietarios de los lotes asuman que están compartiendo un porcentaje de su ingresos por la venta de los lotes con la sociedad contribuyente, lo que sucede en realidad es que éstos - los dueños de los terrenos – están cancelando la prestación de un servicio mercantil por parte de un comerciante, sin importar la forma jurídica adoptada, y que el “aporte” efectuado por la sociedad contribuyente en realidad constituye el giro habitual de los negocios señalados.

2) SOBRE LA APLICACIÓN DEL ART. 61 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Respecto de este punto alegado por la contribuyente, la Dirección General, no ha pretendido modificar la figura jurídica utilizada

por la contribuyente, que es la modalidad del contrato de participación por otro de los nominados en el Código de Comercio, sino que ha efectuado una interpretación del acto jurídico verificado por la contribuyente, no antojadísamente, sino a la luz del artículo 61 del Código Tributario y lo que en materia de prestación de servicios, como hecho generador que regula la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es decir, que esta oficina en ningún momento ha pretendido causar exacción, utilizando un tipo de in dubio pro fisco que hiciera dolosamente gravosa la participación de la contribuyente en su negocio jurídico con los dueños de los inmuebles a lotificar, por lo que se relaciona fallo que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia proveyó en el juicio 55-L-200, de las doce horas y quince minutos del día doce de marzo de dos mil.

RESPECTO DE LA IMPOSICIÓN DE MULTA

Sobre el particular esta Dirección General expresa: Que la contribuyente apelante manifiesta de manera expresa y directa razones de inconformidad únicamente con la infracción de Evasión Intencional del Impuesto y su respectiva multa impuesta en la resolución recurrida, por lo que se estima pertinente realizar las siguientes consideraciones. Según consta en el expediente respectivo, se efectuó a la referida contribuyente el requerimiento de subsanación a que se refiere el artículo 261 numeral 2) del Código Tributario, el cual se realizó de manera expresa en el auto de audiencia y apertura a pruebas proveído por esta oficina a las nueve horas del día ocho de enero de dos mil cuatro, el cual fue notificado a dicha contribuyente a las once horas veinte minutos del día doce de enero de dos mil cuatro según consta a folios 5363 del mismo expediente. En ocasión de dicho requerimiento, esta Dirección General realizó un llamamiento legal a dicha contribuyente para que subsanara las circunstancias que a juicio de la oficina la habían hecho incurrir en las infracciones por: 1) Omitir la emisión y entrega de documentos exigidos por el Código Tributario; 2) Omitir registrar sus operaciones; 3) Llevar en forma indebida los libros de Compras y Ventas relativas al Impuesto del IVA; 4) Evasión Intencional del Impuesto, sin embargo dicha contribuyente no atendió el aludido requerimiento

en ningún sentido. Asimismo, sobre las infracciones atribuidas le fue concedido el plazo de audiencia y aportación de pruebas, sin que haya desvirtuado la existencia de las mismas. Las sanciones impuestas lo fueron con base a lo dispuesto en los 254 literal e), 239 literal a), 242 literal b), 238 literal b) numeral 1) e inciso segundo y 246 literal c) del Código Tributario, respectivamente en relación a los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil uno. Así las cosas, dicho Tribunal puede observar, que las sanciones impuestas lo han sido con fundamento en la ley aplicable, a través de resolución razonada y respetando el debido proceso, con lo cual lo actuado por esta oficina se muestra apegada a derecho.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES

RESUELVE:

A) DE LA LIQUIDACIÓN

Que la pretensión de la contribuyente se centra a demostrar por vía interpretativa que en la figura jurídica del contrato de participación está imbibida la “traslación de dominio” de las aportaciones, sólo con el acuerdo de voluntades de celebrar dicho contrato, por interpretar la apelante que dicho contrato es de naturaleza consensual haciendo extensiva la falta de solemnidad hasta la forma de transferir el dominio de los bienes inmuebles. Todo lo anterior, lo alega la agraviada para desvirtuar la razón de decisión de la Dirección General de Impuestos Internos pero sólo por el hecho que la oficina tasadora ha hecho uso antojadizamente del Art. 61 del Código Tributario, al desechar la figura por parte de los contratantes en el supuesto contrato de participación. Así las cosas, se reafirma el criterio externado en sentencias precedentes como la emitida a las nueve horas cinco minutos del día catorce de enero de dos mil, en el procedimiento marcado bajo referencia No. 19810006T, en la que se estableció que se necesita de una verdadera transferencia de dominio de los inmuebles por parte del partícipe al participante para que se califique como contrato de participación, tal como se deduce de la interpretación de los Art. 1522 y 1524 del Código Comercio, ya que el primero de los artículos establece que el participante (sociedad recurrente) obra en nombre propio y no hay relación jurídica entre los terceros y los partícipes. Así también el Art. 1524 del referido

cuerpo legal, arroja luz sobre la necesaria transferencia de dominio del aporte del bien, pues establece las reglas de liquidación de las sociedades colectivas en caso que el contrato no haya establecido la manera de concluirlo, lo que indubitablemente reafirma la transferencia, pues si no hubiere necesidad de tal transferencia de dominio, con todas sus solemnidades, no habría porqué seguir procedimientos de liquidación alguno, pues no se necesita liquidar ningún bien cuando hubiere salido de la esfera de propiedad del aportante. Así las cosas, este Tribunal, en la misma resolución precedente e identificándose con la presente pretensión, es del criterio que lo que en verdad se ha producido en el presente caso es una prestación de servicios que envuelven varias actividades (planificación, supervisión y administración de proyectos de lotificación), sobre las cuales, por ser onerosa (máxime considerando el giro o finalidad de la misma) la contratación ha de debitarse. Esto último también lo ha reiterado la Sala de lo Contencioso Administrativo en su sentencia dictada a las quince horas diez minutos del día treinta y uno de enero de dos mil dos, en el procedimiento marcado bajo la referencia 110-S-2000, en la que confirma lo actuado por el Tribunal de Apelaciones en el precedente aludido y la que expresa en lo atinente. “Habiéndose constatado de los alegatos expuestos por las partes que quien otorga en definitiva la transferencia de dominio de los bienes inmuebles “Lotes” a favor de los adquirentes –ya sea por medio de contratos de arrendamiento con promesa de venta o compraventa- objeto de las operaciones realizadas, es el propietario original de los mismos, denota claramente o que no existe el aporte o transferencia de dominio de parte de los dueños de los bienes raíces a favor del participante. Lo anterior demuestra, que lo que ocurre realmente es una liquidación en los porcentajes pactados en los referidos contratos de “participación, y que en el caso de la contribuyente demandante se convierten en los honorarios percibidos por la prestación de servicios a favor de los dueños de los terrenos “. En consecuencia se concluye que sí es necesaria la transferencia solemne de los bienes inmuebles en un contrato de participación, por lo que la contribuyente debió de debitar sobre el porcentaje convenido en el supuesto contrato de participación del cuarenta por ciento por los propios ingresos percibidos producto de las cuotas de arrendamiento con promesa de venta, empero es

de aclarar que si en verdad se hubiese constituido un contrato de participación, entendiendo que la traslación del dominio de los bienes inmuebles está inibibita en la contratación, entonces la sociedad recurrente debió debitar sobre la base de los contratos de arrendamiento con promesa de venta, tal como lo ordena el Art. 18 de la ley del IVA en su inciso final, sobre el cien por ciento de las cuotas, actividad que tampoco realizó bajo el entendido del supuesto erróneo que plantea la contribuyente que si ha existido un verdadero contrato de participación. No obstante la contribuyente social, mediante escrito presentado al cual adjunta documentación jurídica y contable que se ha analizado, pretende demostrar que conforme a los hechos registrados en la contabilidad de la empresa, de acuerdo a su catálogo de cuentas y manual autorizados por la Superintendencia de Sociedades y Empresas mercantiles, evidencia que la contratación se corresponde con la de un contrato de participación. Sin embargo, este Tribunal advierte que tal afirmación se desdice materialmente y corrobora que trata de una prestación de servicios, por el hecho de que la sociedad contribuyente antes de hacerse partícipe de las utilidades como ella denomina se reembolsa de toda su inversión, lo que así consta en los contratos de participación, lo que denota que no hay aportación de bienes y servicios por parte de la sociedad contribuyente en concepto de participación, sino otra cosa, recuperación de aquellas erogaciones encaminadas a poner los lotes en condiciones de venta, que debiendo haberse constituido en aportación, debido a su reembolso, en definitiva corren por cuenta de los terceros dueños de inmuebles, quedando al descubierto que la cantidad que recibe en proporción al cuarenta por ciento de los ingresos netos, se corresponde a todas luces con la prestación por los servicios prestados a los dueños de los inmuebles, que de esa manera transfieren mediante lotificación del inmueble a terceros, y de cuya contraprestación resultan ser los únicos responsables en lo que respecta a los efectos contractuales, lo que viene una vez mas a reafirmar la ausencia material de un contrato de participación, calificándose dicha operaciones como verdaderas prestaciones de servicios, que es tal como la dirección General de Impuestos Internos lo ha determinado. Por consiguiente procede confirmar la resolución recurrida.

B) DE LAS MULTAS

1) De conformidad a lo establecido en el Art. 254 literal e) del Código Tributario, multa por haber presentado en forma incompleta las declaraciones correspondientes a los períodos tributarios comprendido de enero a noviembre de dos mil uno.

Que la contribuyente social sólo ha impugnado expresamente, lo que respecta a la Multa por Evasión Intencional en comento; sí ha existido la obligación por parte de la contribuyente social de debitar por los ingresos originados por los contratos de participación en la forma que antes se expuso, en consecuencia, queda desvirtuado con el razonamiento de la liquidación la pretensión de la contribuyente social al respecto; no obstante, haberse realizado el hecho generador como una prestación de servicios por los supuestos contratos de participación, conllevó a una discusión interpretativa en la aplicación de la ley, pues las normas mercantiles no son claras en cuanto a la transferencia de dominio de los bienes aportados, interpretación que se hizo por este cuerpo colegiado, en base a la integración de diferentes normas; lo que arroja una dualidad interpretativa entre los supuestos de la relación jurídico tributaria en la calificación del hecho generador; no siendo el presente un caso aislado, sólo basta leer el precedente que se detalló en el acápite de la liquidación, con ello nos lleva a determinar que si bien es cierto la contribuyente social excluyó los ingresos generadores por los supuestos contratos de participación, fue debido a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que también exime de responsabilidad al que se acopla a algún supuesto de evasión intencional del Art. 254 en estudio, lo que no vulnera en lo absoluto la prohibición de la interpretación por analogía del último inciso del Art. 7 del Código Tributario, ya que la restricción es propiamente en el ámbito del Derecho Tributario Sustantivo. Así también, dicho error excusable se debe ver, en el caso que nos ocupa bajo la óptica de la dificultosa interpretación que genera el legislador ante la ausencia de una norma jurídica que regule expresamente una conducta, ya que de lo contrario (es decir cuando se regula expresamente una conducta), estaríamos ante la presunción de derecho de alegar ignorancia de ley, que no es el

caso en estudio. En definitiva, la contribuyente social se acopla al supuesto hipotético del literal e) del Art. 254, lo que debió de calificarse como evasión intencional; no obstante le acude un error en la interpretación legal, por oscuridad del legislador, al regular las conductas antes descritas, la que excusa de responsabilidad a la misma; en consecuencia, deberá desestimarse la sanción impuesta por la Dirección General en tal concepto. No obstante se aclara a la DGII, que en la parte considerativa de la resolución impugnada esa oficina razona que existe Evasión Intencional del Impuesto y en la parte final de la misma, dispone sancionar por la presentación de declaraciones incompletas, al tenor del Art. 254 literal e), lo que indudablemente da lugar a una aparente confusión en el Código Tributario no se contempla la sanción por la infracción últimamente acotada, sin embargo, la sanción prevista es la de Evasión Intencional de la cual la “exclusión de algún bien, actividad u operación” constituye un indicio base para presumir legalmente la evasión pero que en ningún momento se constituye como infracción per se, como calificarle como lo hace la DGII, en la parte resolutive como “declaración incompleta. En lo que respecta a las multas que a continuación se detallan, la contribuyente social nada ha manifestado como agravio, no obstante esta oficina administrativa en su función contralora de la legalidad y legitimidad de los actos administrativos enunciados en su Ley de Organización, emitidos por la DGII entrará a conocer sobre las mismas de una manera oficiosa según el detalle siguiente:

2) Infracción consistente en omitir la emisión y entrega de documentos legales establecidos en los artículos 107 inc. 1 y 2 del Código Tributario, multa de conformidad al Art. 239 literal a) del mismo cuerpo normativo, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno.

Que la DGII, al haber establecido como hecho generador las comisiones por la presentación de servicios que hiciera la recurrente a diferentes sujetos, en concepto de contratos de participación; se delimitó por aquella oficina que los diversos sujetos dueños de los inmuebles objeto de la prestación de servicios, eran contribuyentes en una parte y no contribuyentes también, por lo que se constató la infracción de omisión y entrega de comprobantes de crédito fiscal y facturas

respectivamente; habiéndose concedido audiencia a la contribuyente social para que se defendiera al respecto, y al mismo tiempo se le requirió para que subsanase tal irregularidad. Siendo el caso que la sociedad agraviada en nada subsanara tal infracción, por lo que la DGII, aplicó la sanción legal, en consecuencia deberá confirmarse lo actuado por parte de la oficina sancionadora.

3) Infracción consistente en omitir el registro en el libro de ventas a consumidor final y contribuyentes del impuesto de IVA, contemplada en el Art. 141 literal b) y c) del Código Tributario y sancionando de conformidad al Art. 242 lit. b) del mismo cuerpo normativo respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno.

De igual manera que la anterior infracción, la Dirección General, constató la presente, ante la calificación de hecho generador que la contribuyente social omitió por lo que de su peso está dado que la agravante consideró no ser un hecho generador, que al haber omitido la emisión y entrega de documentos legales, también omitió su registro en los libros de ventas a contribuyentes y a consumidores finales y habiéndosele concedido audiencia y al habersele requerido para su subsanación, la Dirección General, aplicó la multa legal sin atenuación alguna por la inactividad procesal de la recurrente, por lo que también deberá confirmarse lo actuado por la Dirección General.

4) infracción establecida en los artículos 93 y 94 Inc. 1 de la Ley de IVA, en relación con los Arts. 91 y 94 del Código Tributario, consistente en no presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal establecido, Multa estatuida en el Art. 238 literal b) numeral 1 del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de mayo a agosto de dos mil uno.

Al respecto se han comprobado por parte de la Dirección General, la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones correspondientes para los meses de mayo, junio, julio y agosto de dos mil uno, determinándose una sanción de un salario mínimo mensual por cada uno de los períodos, debido a que no existía en ellas impuesto a pagar, atenuándose en un setenta y cinco por ciento por no haber mediado actuación de la

Administración Tributaria para que cumpliera voluntariamente con su obligación formal. En consecuencia deberá confirmarse la actuación de la oficina tasadora al respecto.

5) infracción calificada de conformidad a lo establecido en el Art. 94 Inc. 1 de la Ley del IVA, en relación con el Art. 164 del Código Tributario, consistente en haber retenido el impuesto en estudio, pero haberlo enterado en forma extemporánea. Sanción impuesta conforme al Art. 246 lit. c) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de mayo a septiembre y noviembre de dos mil uno.

De igual forma que la infracción que antecede, la Dirección General, constató la extemporaneidad en el entero por las retenciones que hiciera la recurrente social a la señora E., en concepto de alquiler de local utilizado por la recurrente como oficinas administrativas, estableciéndole la oficina tasadora multa mínima atenuada de igual forma que en la anterior hasta un setenta y cinco por ciento, por lo que deberá confirmarse dicha actuación por la referida infracción.

6) Infracción por llevar en forma indebida los libros de compras y de ventas del Impuesto de IVA, contemplada en el Art. 141 literal d) del Código Tributario y sancionada de conformidad al Art. 242 literal a) del mismo cuerpo legal, respecto a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno.

La presente infracción consistente en la ausencia de la autorización del contador público en los libros de ventas y compras del IVA, tal como lo exige el Legislador en el Art. 141 literal d) del Código Tributario, se debe de analizar desde la perspectiva de la aplicación de la ley en su ámbito temporal, ya que si bien es cierto que el Código Tributario entró en vigencia a partir del uno de enero de dos mil uno, también lo es el hecho que el legislador reguló la transitoriedad del uso de documentos en el Impuesto en estudio (Art. 278 del mismo cuerpo legal), es decir, que el legislador suspendió los efectos de la ley en el tiempo para que el contribuyente agotara la documentación existente a la fecha de vigor del cuerpo legal; no obstante, los libros de venta y compras del impuesto mencionado, donde se presenta la misma razón del agotamiento de los documentos del Art. 278 en comento, nada dijo el legislador; por lo que

ante tal vacío y en cumplimiento al Principio General de Derecho de Hermenéutica Jurídica, debe de escogerse dentro de las diversas interpretaciones que se susciten la más razonable, menos restrictiva para los derechos del contribuyente y la que otorgue certidumbre al mismo. Así las cosas la problemática de tal vicio de la continuidad del uso de los libros preexistentes a la vigencia de la Ley en comento, se puede resolver dentro de los siguientes supuestos: a) Que a partir de la vigencia de la Ley, los contribuyentes debieron desechar los Libros que venían utilizando y abrir uno nuevo con la autorización de demanda el artículo en estudio; y 2) Que al igual, como lo regula el Art. 278 del Código Tributario, se permita que el contribuyente finalice el libro de ventas o compras y le aplique la autorización al libro nuevo ya conforme a la normativa del Código Tributario. En el primero de los supuestos, se estaría restringiendo una facultad adquirida por parte del contribuyente, la cual consiste en el no uso de los libros preexistentes a la vigencia de una normativa nueva; no obstante, se podría pensar que el contribuyente pudiera cumplir con la autorización mediante asentar la razón correspondiente en la primera hoja útil del respectivo libro, sin necesidad de cerrarlo. Empero, que de acuerdo con la segunda tesis, es razonable entender que la autorización de los libros a que se refiere el literal d) del Art. 141 del código Tributario, lo es para cuando se inicia la utilización del libro respectivo, siendo este el criterio plasmado en el Art. 88 del Reglamento del Código Tributario, y es que tratándose de libros basta con que estén autorizados para que pueda darse la utilidad conforme a la ley, a menos que expresamente se hubiere dispuesto lo contrario, por lo que en el presente caso al entrar en vigencia la nueva disposición de autorización ya el libro se encontraba autorizado conforme a la legislación anterior, coincidiendo en este respecto con el criterio del legislador para los documentos existentes antes de la vigencia del Código, a los cuales se permitió su utilización por un lapso de un año, el cual fue prorrogado por un año más, sin más requisito que el de informarlo oportunamente. Y es que ante la dualidad de interpretaciones que suscita la aplicación de la norma tributaria al presente caso, también queda en claro que prescindiendo de cual sea la más razonable, a pesar de que el Tribunal ya se ha pronunciado por

la segunda, existe para los destinatarios de las normas en este caso los contribuyentes causa justificada para no cumplir con la llevanza de libros a la manera como la Dirección General lo requiere, de ahí que sea procedente emitir resolución en sentido revocatorio

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; que rige este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE: la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día once de febrero de dos mil cuatro, a nombre de la sociedad J., en los siguientes términos: a) CONFIRMASE por los montos detallados en la sentencia recurrida, en cuanto a la determinación complementaria del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los períodos

tributarios de enero a noviembre de dos mil uno, e imposición de las siguientes multas: 1) por omitir la emisión y la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario en abril y agosto de dos mil uno; 2) Omitir registrar operaciones en el libro de ventas a contribuyentes y consumidor final de enero a diciembre de dos mil uno; 3) Por no presentar las declaraciones dentro del plazo legal establecido, de mayo a agosto de dos mil uno; y 4) Por enterar extemporáneamente el impuesto de mayo a septiembre y noviembre de dos mil uno; y b) REVOCASE, en lo que respecta a la imposición de las siguientes Multas: 1) Por haber presentado en forma incompleta las declaraciones de enero a noviembre de dos mil uno, y 2) Por llevar en forma indebida los libros de compras y de ventas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de conformidad a lo establecido en el Artículo 141 literal d) respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA No. 1

En atención a escrito de fecha 6 de enero de 2005, mediante la cual solicita que esta Dirección General en síntesis, emita opinión respecto a la naturaleza jurídica que para efectos de lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 158 del Código Tributario ostentan los programas de televisión tales como: novelas, eventos, deportivos y otros programas de televisión que su representada adquiere en el exterior, independientemente el medio a través del cual se les hace llegar, entendiéndose por éstos, vía aérea, marítima, terrestre, internet o señal satelital y cualquier otra tecnología existente o por existir. Asimismo, en el escrito en referencia expone su opinión sobre el tipo de bienes que considera son los programas de televisión, indicando que a su juicio tales programas son bienes tangibles por ser estos susceptibles de percibirse por los sentidos. Además, solicita que se le indique si al ser considerados bienes tangibles, no debe aplicarse en la adquisición de

los programas el artículo 158 del Código Tributario en vigencia, en el sentido de retener el 20% de anticipo al impuesto sobre la Renta por los pagos hechos al exterior.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre los aspectos consultados, luego de realizar el análisis pertinente, esta Dirección General con base a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución de la República de El Salvador en relación con los artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario le manifiesta:

Que existe unanimidad en la doctrina del derecho en considerar que los bienes tangibles son todos aquellos que son perceptibles por los sentidos. Otros doctrinarios del derecho civil, adicionan a los bienes tangibles atributos que facilitan su identificación como tales, especialmente en aquellos casos en que la corporeidad de los

mismos se complementa por otros factores. Uno de esos casos en los que la corporeidad del bien depende de otros factores, es el de la energía eléctrica, que requiere de un medio conductor de la misma, para adoptar corporeidad. Algunos autores, principalmente alemanes, sostienen que las energías o fuerzas naturales no son cosas, por faltarles la naturaleza de objeto corporal. Sin embargo, esa concepción alemana ha venido siendo superada en el tiempo por la doctrina moderna, al grado de atribuir a la energía eléctrica el estatus de un bien corporal cuando se adquiere por quien, ulteriormente la distribuirá. Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga en su obra denominada "Curso de Derecho Civil" en la parte relativa a "Los Bienes y los Derechos Reales", manifiestan: "Que la energía eléctrica es perceptible a nuestros sentidos, puede aislarse y recogerse en acumuladores, puede ser medida, transportada y transformada a voluntad, de manera que es posible hacerla pasar del dominio de una persona al de otra, en la forma y cantidad que se desee, para prestar una utilidad al hombre. Todo esto es más que suficiente para calificar la energía eléctrica como cosa. Por lo demás, es de recordar que ya el Derecho Romano había admitido dentro del concepto de hurto el de energía genética. La energía eléctrica es posible que sea objeto de hurto. Las cosas corporales tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos. Para que una cosa se considere corporal basta que sea perceptible por cualquiera de los sentidos, y no necesariamente por el tacto, en cambio las incorpóreas son las que se perciben mental o intelectualmente". Después de la cita de los postulados sostenidos por los referidos autores, esta Dirección General considera pertinente aclarar, que el tema de la energía eléctrica lo ha adoptado a manera ejemplificativa, para ilustrar como la doctrina del derecho la reconoce como bien tangible aunque en su recorrido hacia su receptor no sea visible, ya que en el caso de los programas televisivos, se presenta una situación similar, según se observa a continuación: Los "programas" de televisión son un conjunto de imágenes, audiovisuales que son conducidos mediante "señales" para ser presenciadas públicamente. La característica de la Televisión es la de constituir un medio de comunicación masivo. La "señal" en tanto, no es más que el medio de transporte o conductor del programa, pues en la

señal no se fijan las imágenes o sonidos, no hay grabación, simplemente hay traslado del mismo. Dentro de una "señal" portadora de un programa encontramos una serie de contenidos, imágenes fijas o en movimiento acompañadas de sonidos, que son protegidos por la disciplina del Derecho de Autor, protegiendo al artista o protagonista de esa obra audiovisual en su autoría y a quien realiza su transmisión en primera fase (organismo de difusión) respecto a sus derechos conexos. El Convenio de Bruselas sobre "la Distribución de Señales Portadoras de Programas Transmitidos por Satélite", de fecha 21 de mayo de 1974, del cual si bien no es suscriptor aún nuestro país, aunque es un Estado miembro de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), constituye uno de los mas autorizados instrumentos jurídicos internacionales que pueden citarse a manera de referencia como documentos especializados en la materia en análisis, ya que constituye el instrumento más relevante en el ámbito del derecho internacional público en el tema que nos ocupa, incorpora en el artículo 1, una serie de definiciones de carácter técnico atinentes a los programas de televisión definiendo entre otras a la "señal" como "Todo vector producido electrónicamente y apto para transportar programas". A su vez, define "programa" como "Todo conjunto de imágenes, de sonidos o de imágenes y sonidos registrados o no, e incorporado a señales destinadas finalmente a la distribución". De acuerdo a lo anterior, queda claro entonces, como la "señal" únicamente constituye el vehículo conductor de un programa de televisión de cualquier índole, es decir que el programa es transportado por medio de la señal. Los programas de televisión son perceptibles por los sentidos, asumiendo así la consideración jurídica de bienes tangibles. En el presente caso, según lo expuesto en su escrito de mérito, se advierte que la sociedad consultante, no adquiere los derechos de autor, que son intelectuales, incorpóreos o intangibles, sino que adquiere programas televisivos, que son bienes tangibles, perceptibles por los sentidos. A partir de la adquisición del programa de televisión como bien tangible, surgen para la Sociedad peticionaria derechos patrimoniales, como es entre otros, el derecho de transmisión exclusivo. Y es que, no podría existir únicamente el derecho exclusivo de transmisión si no hay programa. El derecho de transmisión exclusiva deriva de la adquisición del

programa. Dicha situación tiene similitud en el caso que alguien adquiere cualquier otro bien tangible, como un automóvil, de la adquisición de ese bien surgen derechos patrimoniales o reales para el adquirente, pues al haber adquirido un bien tangible como lo es el vehículo, surge para el adquirente el derecho de propiedad, que es un derecho de carácter patrimonial o real. Pero nótese que, en ese caso, no se está adquiriendo un derecho, sino un bien mueble corporal o tangible como lo es el automóvil, de cuya adquisición surgen derechos patrimoniales o reales para el adquirente como lo es el derecho de ser propietario del automóvil. No puede tenerse el derecho de propiedad sobre un automóvil que no se ha comprado. Lo mismo acontece en el caso de la adquisición de programas de televisión, la Sociedad que representa lo que adquiere es un bien tangible como lo es el programa, y de la adquisición de ese bien tangible surgen algunos derechos patrimoniales protegidos como lo es el derecho de transmisión exclusivo, pero lo que adquiere es el bien tangible. Entonces, al tenor de lo expuesto puede acotarse, que lo inmaterial en este caso no es el programa, sino que resulta serlo el derecho de autor, que pertenece a los protagonistas o autores del mismo, que pueden ser los actores de una telenovela, o protagonistas de un evento deportivo, y también son inmateriales los derechos conexos, que pertenecen a las compañías internacionales a las que la Sociedad consultante, compra los programas de televisión, pero el programa que adquiere es un bien tangible. Un ejemplo que puede ayudar a ilustrar y comprender mejor la situación anterior, porque se presenta justamente la misma situación es la siguiente: quien elabora un libro realiza una obra inmaterial un bien intelectual e intangible (escritor, autor), quien edita la obra (la empresa editorial) adquiere un derecho conexo a los derechos de autor que aún es un bien inmaterial como lo es la edición del libro, pero quien adquiere el libro ya sea para leerlo o para venderlo (una biblioteca o una librería) adquiere un bien tangible y ya no los derechos de autor, de propiedad intelectual o derechos conexos que son bienes inmateriales o intangibles. Dilucidada entonces la naturaleza jurídica de los programas televisivos se puede aseverar que, siendo los programas de televisión bienes tangibles al momento de su adquisición por parte de la contribuyente consultante, para efectos de deducir

el gasto incurrido por la adquisición de los mismos, no aplicaría practicar la retención del 20% a que se refiere el artículo 158 inciso segundo del Código Tributario, en relación con el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Veamos a continuación las razones jurídicas por las cuales en el caso sub examine, no sería procedente aplicar la retención del 20% a que se refiere el inciso segundo del artículo 158 del Código Tributario: El artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta no admite la deducción de la renta obtenida de los costos y gastos provenientes de la adquisición de bienes o de servicios en el exterior, efectuadas en países o territorios clasificados Como paraísos fiscales. Esa es la regla general. Como puede observarse, dicha disposición legal no hace referencia al tipo de bienes a que se refiere, lo que a priori, desde una apreciación parcial y limitada de la normativa tributaria haría aseverar Con imprecisión que comprende tanto a los bienes tangibles como a los intangibles. Sin embargo, el aludido artículo 29-A numeral 14), presenta elementos adicionales en el desarrollo del resto de su contenido, que permiten por la vía de la integración normativa en conjunto Con el artículo 158 del Código Tributario delimitar el alcance de la misma, al grado de deslindar de manera Concreta el tipo de bienes a los que resultan aplicables tanto la restricción de no deducibilidad, como las excepciones a esa regla general. Así, la disposición legal en referencia establece de manera particular dos casos de excepción a esa regla general, en la que permite la deducción de los Costos o gastos aunque estos provengan de bienes o servicios adquiridos en paraísos fiscales. Esas excepciones son las siguientes: 1. Cuando los países que se encuentren clasificados como paraísos fiscales hayan suscrito convenios de Intercambio de Información Con nuestro país y éstos se cumplan efectivamente al grado de permitir Comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, 2. Si en la adquisición de los bienes o servicios se efectuaron las retenciones a que se refiere el artículo 158 del Código Tributario y se enteraron al Fisco de la República. Nuestro país a esta fecha no ha suscrito Con ningún país Convenios de Intercambio de Información, en virtud de lo cual, la primera excepción citada no resultaría aplicable en tanto no se concretice la aprobación y ratificación de tales instrumentos internacionales. Como se ha acotado precedentemente, el numeral 14) del

artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, hace alusión de manera general a bienes y servicios, sin hacer distingo en el caso de los bienes a que tipo de ellos se refiere. Sin embargo, la remisión que la segunda excepción a la regla general contenida en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta hace al artículo 158 del Código Tributario, es determinante a los efectos de dilucidar a que tipo de bienes se refiere la primera disposición legal en referencia, ya que el artículo 158 del Código Tributario, cuando puntualiza cuales son los bienes sujetos a retención enuncia exclusivamente los bienes intangibles, no así los bienes tangibles. No cabe duda entonces, que la condición-restricción estipulada en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 158 del Código Tributario ha sido construida legislativamente para los bienes intangibles y para los servicios, no así para los bienes tangibles. En la conjunción del artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta con el artículo 158 inciso segundo del Código Tributario no debe incurrirse en la imprecisión de formular interpretaciones apartadas de los principios básicos de la hermenéutica, valoración, construcción y aplicación de las normas, como lo son la razonabilidad y la equidad, ya que apartarnos de tan elementales principios nos llevaría a concluir con imprecisión que si el artículo 158 no hace alusión a bienes tangibles, entonces no son deducibles los costos y gastos provenientes de la adquisición de tales bienes en paraísos fiscales. Sin embargo, jurídicamente no sería factible arribar a esa conclusión, ya que ello sería desproporcional al principio de necesidad del gasto que inspira al Impuesto sobre la Renta en materia de deducciones. Y es que, la deducibilidad

de los costos y gastos está supeditada al cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28 y 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 139 inciso cuarto y 206 inciso primero del Código Tributario. Además, deben estar debidamente documentados y registrados contablemente, de lo contrario no resultan deducibles conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia proveída a las 9 horas del día 21 de enero de 2000, en el juicio Contencioso Administrativo identificado con la referencia 26-T-98, ha sostenido: "...Debe tenerse en cuenta que la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación a las deducciones de los gastos para efectos de computar la renta neta, se inspira en el principio universal de que los gastos efectuados para ser deducibles, deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de su fuente." Así las cosas, como corolario de lo expuesto es pertinente reiterar, que los artículos 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 158 del Código Tributario, no resultan aplicables a los bienes tangibles como los programas de televisión, sino únicamente a los bienes intangibles y a los servicios provenientes de paraísos fiscales, razón por la cual, los valores que su representada pague por la adquisición de programas de televisión de países, estados o territorios considerados como paraísos fiscales no se encuentran supeditados a la retención del impuesto sobre la renta y su deducción pende del cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28 y 29 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, en relación con los artículos 139 inciso cuarto y 206 inciso primero del Código Tributario.

CONSULTA No.2

CONSULTA DEL CONTRIBUYENTE

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General el día diecisiete de enero de dos mil cinco, por medio del cual expone, que el artículo 163 del Código Tributario (Reformado), que se refiere al sujeto de percepción del 1% sobre el valor de la venta sin IVA, da lugar a que su

representada no sea agente de percepción, por no ser importadores de materiales de construcción, si no que son productores y toda la materia prima que utilizan en sus productos la compran en el país. Por lo que, solicita se le aclare si ostenta o no la categoría de agente de percepción.

RESPUESTA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular esta Dirección General con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario le manifiesta: que el Artículo 163 del Código Tributario regula de manera particular la figura jurídica de la percepción en materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocido como IVA. La calidad de Agente de Percepción puede adquirirse bajo dos modalidades: 1) Por ministerio de Ley, que son los que la ley expresamente enuncia. 2) Por designación de la Administración Tributaria, que son los que no se encuentran expresamente estipulados en la ley, pero la Administración Tributaria puede designar por medio de resolución. En el presente caso, nos referiremos específicamente a la primera modalidad expuesta, que es la que ha sido consultada. El inciso primero del artículo 163 del Código Tributario, se caracteriza por hacer una enunciación taxativa de agentes económicos a quienes por Ministerio de ley se les confiere la categoría jurídica de Agentes de Percepción. En el caso particular de los materiales de construcción, la disposición legal en mención se limita a atribuir tal estatus jurídico (el de agente de percepción) a los importadores de los productos en mención, sin que comprenda en ese caso a los productores de

los aludidos bienes. De acuerdo a lo anterior, no surgiría para dicha sociedad la obligación de actuar como agente de percepción en las transferencias de materiales de construcción fabricados localmente que posteriormente comercialice con otros contribuyentes que no tengan la categoría de Grandes Contribuyentes y que estos adquieran para vender. Sin embargo, si dicha sociedad importara materiales de construcción si emergería para ella la calidad de agente de percepción por ministerio de ley, respecto de los bienes importados. Así las cosas, al tenor de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 163 del Código Tributario, los productores de materiales de construcción no ostentan por ministerio de ley, la categoría jurídica de agentes de percepción, ya que esa calidad se confiere a los importadores de materiales de construcción, no existiendo por tanto, para la sociedad consultante, obligación de practicar la percepción a que se refiere el artículo en mención, por las transferencias de materiales de construcción fabricados localmente que posteriormente comercialice con otros contribuyentes que no sean Grandes Contribuyentes y que éstos adquieran para revender.

CONSULTA No. 3

En atención a su escrito presentado a esta Oficina el día veinticinco de octubre del año próximo pasado, por medio del cual en lo medular plantea a esta Administración Tributaria lo siguiente: Que la fundación que representa, realizó el pasado dieciocho de octubre de dos mil cuatro, un sorteo electrónico, el cual fue declarado por esta Dirección General como espectáculo público, en relación a lo anterior expone a esta Administración Tributaria las siguientes consultas: a) Es necesario emitir constancias de donación por cada boleto emitido, o basta el mismo boleto para hacer constar dicha donación, siendo en este caso únicamente necesario informar a esta Dirección General el listado con DUI y NIT de los donadores; y, b) En cuanto a las constancias de donación, estas pueden ser firmadas por una persona distinta del representante legal de la fundación, ya que, los estatutos no disponen nada sobre ello o si para el caso es necesario reformar

los estatutos de la Fundación, a fin de que dicha facultad pueda delegar mediante poder emitido por la representante legal de la Fundación previo acuerdo de la Junta Directiva.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre los aspectos consultados, esta Dirección General le manifiesta: Que efectivamente por resolución proveída por esta misma oficina a las nueve horas diez minutos del día quince de julio de dos mil cuatro, fue calificado para efectos del pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como Espectáculo Público el evento denominado “Gran Sorteo Electrónico”, declarándose además en dicha resolución que ese evento se encuentra exento del pago del referido impuesto por la venta de los tiquetes de entrada; el cual se llevó a cabo el día dieciocho de octubre del año próximo

pasado, según resolución proveída por esta Administración Tributaria de las ocho horas treinta minutos del día veinte de septiembre del año dos mil cuatro. Asimismo los ingresos generados por la venta de boletos para participar en el gran sorteo electrónico, para la Fundación no causaran el Impuesto sobre la Renta, puesto que se ha comprobado que posee resolución proveída por esta Dirección General, a las quince horas del día seis de julio de dos mil uno, mediante la cual se excluyó como sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva del Impuesto sobre la Renta de conformidad a lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, en cuanto al hecho de considerar como donación el valor cancelado por cada boleto de la rifa y en consecuencia, poder deducirse dicho monto en la declaración del Impuesto sobre la Renta por los adquirentes de los mismos, conforme a lo regulado en el numeral 4) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año 2004, en el que se llevó a cabo la rifa, es necesario ante todo, concretizar el significado de la donación. Observemos en el caso en estudio, que el término donación utilizado en el referido numeral 4) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe ser interpretado en su sentido jurídico, ello en atención a que el mismo alude a una institución jurídica de derecho privado, específicamente regulada en el Código Civil, por tanto nos lleva a examinar lo regulado, respecto de dicha institución en el cuerpo legal citado. En tal sentido, el artículo 1265 del Código Civil, sobre el particular establece: “La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta”. De cuyo texto legal resultan como requisitos: la voluntad del donante para transferir un bien y la transferencia del mismo bajo el carácter de gratuito al donatario, así como también el consentimiento del donatario de aceptar el objeto de la donación, no expresándose en la normativa legal un posterior beneficio para el donante, ni la obligación del donatario de entregar algo a cambio. Por ello, la donación implica un desprendimiento de parte del patrimonio del donante en beneficio del donatario, lo cual advierte que no haya un ánimo de lucro por parte del donante respecto del donatario, es más, desde el punto de vista jurídico, en la donación no existe la expectativa de obtener algo a cambio o de participar en un evento con la probabilidad de

ganar un premio ya sea en dinero o especie. Partiendo del hecho que la donación integra dentro de sus elementos el de la gratuidad: se observa que en este caso no se podría dar como hecho cierto dicho elemento, pues por cada compra de un boleto de la rifa, existe la probabilidad de poder acceder a un premio, es decir tener la oportunidad de recibir un beneficio posterior. En tal sentido, es importante señalar que de acuerdo a lo contenido en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, rifa es un juego de azar en que por sorteo se adjudican uno o más premios, consistentes por común en objetos, a los poseedores de los escasos números premiados entre los muchos más vendidos hasta conseguir mayor ingreso que el costo de la cosa o cosas rifadas. Por todo lo anterior, esta Oficina considera que no concurren los presupuestos legales del contrato de donación, debido a que existe una posibilidad de recibir un premio como retribución por la participación en la rifa o sorteo; de tal forma, que la figura acontecida encaja en lo prescrito en el artículo 1312 del Código Civil, el que reza: “El contrato oneroso es conmutativo, cuando cada una de las partes se obliga a dar o hacer una cosa que se mira como equivalente a lo que la otra parte debe dar o hacer a su vez; y si el equivalente consiste en una contingencia incierta de ganancia o pérdida se llama aleatorio” Denominando el Código Civil en su artículo 2015 a los juegos de azar como contratos aleatorios, dicha figura jurídica no corresponde con la de donación contenida en el artículo 32 numeral 4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto a las erogaciones con fines sociales, por lo que legalmente el desembolso económico efectuado por los adquirentes de los boletos para participar en el gran sorteo electrónico, no constituye una donación, al no configurarse para el presente caso, los elementos de esa figura jurídica conforme a lo regulado en el derecho privado, específicamente en el Código Civil.

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

Torre 3, Nivel 2, Ala B

Teléfono: 2244-3571

Telefax: 2244-7218

Email: defensordgii@mh.gob.sv



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

